

**Expte. n° 6942/09 “Valot SA c/
GCBA s/ acción declarativa de
inconstitucionalidad”**

Buenos Aires, dos de agosto de 2011.

Vistos: los autos indicados en el epígrafe,

resulta:

1. La empresa Valot S.A. promovió a fs. 37/47 acción declarativa de inconstitucionalidad en los términos de los arts. 113, inc. 2º, CCBA y 17 y siguientes de la ley 402, a fin de que se declare la inconstitucionalidad y pérdida de vigencia del art. 1, puntos 23 y 24, inciso 25, de la ley n° 2.997 “en cuanto el primero deroga el art. 140 del Código Fiscal que establecía la tasa del 0% para las actividades industriales (...), y el segundo reemplaza al art. 141 del Código Fiscal en cuanto limita la exención a la industrias cuyos ingresos no superen los \$20.000.000” (fs. 37 vta.). Sustentó su pretensión en que las normas impugnadas contrarían “los principios, derechos, garantías, directivas constitucionales de unidad nacional, concertación federal, legalidad, igualdad, propiedad, capacidad contributiva, de trabajar y ejercer industria lícita, de solidaridad federal, razonabilidad, certeza, buena fe, voluntario sometimiento, propios actos, confianza legítima, previsibilidad, predictibilidad, coherencia, progreso, etc., consagrados (...) en los arts. 1, 4, 9, 10, 11, 12, 14, 16, 17, 19, 26, 27, 28, 31, 33, 75 incs. 1º, 2º, 13º, 18º, 19º, 76, 121, 125, 126, 129 y ccs. de la Constitución Nacional, arts. 1, 7, 9, 10, 11, 13, 14, 17, 18, 19, 27, 43, 48, 49, 51, 80, 81 y ccs. de la Constitución de la Ciudad” (fs. 42 vta.).

Manifiesta centralmente que Valot SA es una industria manufacturera, dedicada a la fabricación de artículos de limpieza, cuya actividad se lleva a cabo en un establecimiento de la Ciudad de Buenos Aires, y que a partir del compromiso asumido por la jurisdicción al adherir al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, resultó siempre eximida del pago del impuesto a los Ingresos Brutos por tratarse la suya de una actividad industrial.

Señala que las normas impugnadas han violentado el Pacto Federal, afectando los compromisos asumidos por las jurisdicciones firmantes y se explaya sobre la naturaleza de las llamadas leyes convenio, asimilándolas a los tratados interjurisdiccionales mencionados en la Constitución de la Ciudad (art. 14 CCABA), para concluir que: *“Y apreciado así el Pacto, como norma local de nivel superior, como norma federal de nivel superior, como parte del “derecho intrafederal”, según prístinas definiciones de la Corte Nacional, aparece claro que la derogación por la Ciudad de Buenos Aires de la exención a la industria en él comprometida es no sólo una clara e*

incuestionable violación del mismo, sino que resulta contraria la Constitución Nacional y a la Constitución de la Ciudad Autónoma". Cita jurisprudencia de la CSJN.

2. A fs. 70/72 el Sr. Fiscal General emitió dictamen propiciando la inadmisibilidad formal de la demanda, por entender que se trata de una situación particular no susceptible de ser analizada por esta vía.

3. A fs. 74/82 la empresa Valot SA presentó escrito titulado "ACLARA DEMANDA Y AMPLIA FUNDAMENTOS". En esta oportunidad manifiesta que los agravios contra la normativa expresada tienen naturaleza directa y exclusivamente constitucional que conforman lo que se conoce como el "bloqueo constitucional".

Afirma que las modificaciones que se tachan de inconstitucionales eximen del impuesto a los Ingresos Brutos –o lo gravan a tasa 0%-cuando la actividad industrial manufacturera (hecho imponible del tributo) es realizada en un establecimiento radicado en la Ciudad y siempre que sus ingresos brutos anuales no superen la suma de \$20.000.000. Sustenta este planteo, nuevamente, en la contradicción con lo convenido en el convenio multilateral, y enuncia brevemente los principios constitucionales que estima afectados: igualdad, razonabilidad, no discriminación, generalidad y proporcionalidad, propiedad y libre competencia, solidaridad fiscal y acceso a la justicia.

4. A fs. 84 el Tribunal confirió por mayoría nueva vista al Fiscal General, quien emitió dictamen manteniendo su opinión acerca de la inadmisibilidad formal de la acción intentada y destacando que, tampoco en esta oportunidad, Valot SA ha logrado presentar una cuestión constitucional de modo suficientemente fundado(fs. 85/86).

Fundamentos:

La jueza Ana María Conde dijo:

1. Las inconsistencias de los fundamentos de la acción planteada y el alcance de la pretensión contenida en la demanda, en su momento, me llevaron a decidir su inadmisibilidad. Sin embargo, la mayoría de mis colegas se pronunciaron por sustanciar el debate propuesto por lo que, llevada adelante la audiencia pública y oídas las partes por el Tribunal, debo pronunciar mi decisión acerca del planteo efectuado.

2. La parte actora promueve acción declarativa de inconstitucionalidad en los términos del art. 113 inc. 2 de la CABA a fin de que se declare la inconstitucionalidad de los incisos 23 y 24 del art. 1º de la ley 2997 "en cuanto el primero deroga el art. 140 del Código Fiscal que establecía la tasa

0% para las actividades industriales como la de Valot, y el segundo reemplaza al art. 141 del Código Fiscal en cuanto limita la exención a las industrias cuyos ingresos no superen los \$ 20.000.000, por ser estas normas contrarias a las constituciones de la Nación y de la Ciudad”.

Señala además que las normas impugnadas vulnerarían los principios, derechos, garantías y directivas constitucionales de unidad y concertación federal, legalidad, igualdad, propiedad, de trabajar y ejercer industria lícita, solidaridad federal, razonabilidad, buena fe, previsibilidad, cláusula de progreso, entre otros consagrados en los arts. 1, 4, 9, 10, 12, 14, 16, 17, 19, 26, 27, 28, 31 de la Constitución Nacional y arts. 1, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 17, 18, 19, 27, 43, 48, 49, 51, 80 y 81 entre otros de la CCBA.

El planteo de la firma actora —Valot SA— se centra en que, por tratarse la suya de una actividad industrial, se encuentra exenta del pago del impuesto a los Ingresos Brutos a partir del año 1993, de acuerdo con lo establecido en el “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento” (Pacto Federal II) firmado entre la Nación y las provincias; situación ésta que no ha sido respetada por la Ciudad de Buenos Aires que, al dictar las normas objetadas, violentó el Pacto afectando con ello las cláusulas y principios constitucionales invocados.

En definitiva, sostiene que las normas que sustituyeron el régimen de gravamen a tasa a 0 del ISIB para la actividad industrial vigente hasta el año 2008, por la exención condicionada a la percepción de ingresos por debajo de los \$ 20.000.000, no son válidas desde el punto de vista de la Constituciones de la Nación y de la Ciudad.

3. El planteo de la accionante se orienta, en primer término, a solicitar que el Tribunal realice una interpretación que resulte acorde con los términos de la demanda en cuanto a la naturaleza del Pacto Federal II y a la inconstitucionalidad que conlleva la sanción de las normas opuestas a sus prescripciones.

El desarrollo argumental de la demanda se sustenta en que las normas impugnadas resultan incompatibles con las constituciones Nacional y de la Ciudad por violentar lo dispuesto en el art. 2º, punto 4; inc. “e” del mencionado Pacto, en el cual esta jurisdicción se había comprometido a eximir del pago del ISIB a la industria manufacturera, con excepción de los ingresos obtenidos por ventas a consumidor final, que tendrán igual tratamiento que el sector minorista. La pieza fundamental de esta construcción está determinada por la naturaleza que el demandante otorga al convenio interjurisdiccional, llamado aquí Pacto Federal II, que, según entiende, ostenta rango de ley federal (derecho intrafederal) y consecuentemente integraría la jerarquía normativa consagrada por el art. 31 CN y 10 de la local. De esta forma, la violación del Pacto, constituye una violación a la Constitución Nacional y habilita la acción declarativa intentada.

4. Resulta oportuno recordar que el artículo 113º inc. 2 de la CCABA establece que “(e)s competencia del Tribunal Superior de Justicia conocer originaria y exclusivamente en las acciones declarativas contra la validez de leyes, decretos y cualquier otra norma de carácter general emanada de las autoridades de la Ciudad, contrarias a la Constitución Nacional o a esta Constitución...”

De lo hasta aquí expuesto, y más allá del esforzado planteo argumental de la accionante, no se advierte que el mencionado convenio interjurisdiccional posea una jerarquía normativa superior a las leyes locales, no sólo porque tal naturaleza no se encuentra establecida en absoluto, sino porque, además, la jurisprudencia de la CSJN que se invoca para sostener tal postura no expresa lo que el demandante infiere, sino que se refiere únicamente a la categoría especial que ostentan las llamadas leyes-convenio, en las cuales las distintas jurisdicciones y el Estado Nacional acuerdan determinadas cuestiones de orden tributario con el fin de evitar la doble tributación de una actividad.

A más de ello, debo señalar que, significativamente y más allá del cambio o no de criterio de la CSJN en la materia, es clara la jurisprudencia de signo contrario. En efecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho: *“Que la Constitución determine que la ley convenio de coparticipación federal instituirá regímenes de coparticipación de las contribuciones sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, no implica que al Pacto Federal para el Empleo, la producción y el Crecimiento se le haya asignado rango constitucional”* y *“Si bien el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento y los demás que se hayan suscripto entre la Nación y las provincias, podrán ser objeto de consideración y valoración al momento de discutirse y sancionarse la ley prevista en el art. 75, inc. 2º de la Constitución Nacional, ello no determina que la reforma constitucional los haya incorporado y **así extraído del ámbito normativo del derecho público local e intrafederal, en el que se enmarca el sistema de las leyes convenio**”* (Fallos 327, 1790). En suma, la Constitución Nacional “sólo ha reconocido esa jerarquía a la ley de coparticipación federal misma (conf. Fallos 324, 4226)”, por lo que no cabe hacer extensiva esta interpretación a supuestos no contemplados expresamente.

Por lo demás, comparto el exhaustivo desarrollo de la cuestión efectuado por mi colega, el Dr Luis F. Lozano al votar la admisibilidad de la acción, haciendo míos los restantes fundamentos que allí vierte.

De tal modo, no corresponde otorgarle al Pacto una categoría normativa superior a la de ley local, que habilite el tratamiento de una cuestión susceptible de ser analizada por la vía prevista en el art. 113 inc. 2º CCABA y en este punto, el planteo propuesto debe ser rechazado.

Por último, no puedo dejar de destacar que, si bien el actor ha cuestionado la reforma que, para el año 2009, sustituyó el gravamen a tasa 0% por la exención, condicionando ésta a la percepción de ingresos por debajo de los \$ 20.000.000 (art. 1º incs. 23 y 24 de la Ley 2997 –Código

Fiscal-), no impugnó y en verdad, ni siquiera aludió, a la reforma complementaria que ese mismo año se dispuso para la Ley Tarifaria, que eliminó la existencia de actividades gravadas a la alícuota del 0%. Ello indica que, aún en el caso de prosperar la acción que intenta, ninguna consecuencia real habría de producirse. En este punto, el planteo de la parte actora aparece falto de congruencia y hasta autocontradictorio, vaciando de sentido la argumentación de la demanda.

5.- El resto de los planteos, que el accionante introduce en su presentación ampliatoria (fs. 74/82), se refieren a la colisión de las normas objetadas con la Constitución de la Nación y la de la Ciudad, en tanto 1) eximen del pago de Impuesto sobre los Ingresos Brutos provenientes de la producción industrial desarrollada en establecimientos radicados en territorio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y 2) limita la exención prevista a aquellas industrias cuya facturación anual no supere los \$ 20.000.000. Según afirma, estas disposiciones afectan los principios constitucionales de igualdad, razonabilidad, arbitrariedad, no discriminación, generalidad, proporcionalidad, propiedad, solidaridad federal y libre competencia.

Aún cuando en su ampliación de demanda la actora intenta producir —al margen del planteo inicial de su oposición al Pacto Federal— la pérdida de vigencia de las normas cuestionadas en forma directa y por su confrontación inmediata con principios de orden constitucional, la seriedad y calidad argumental del debate es determinante de la suerte de la acción, pues queda claro que no será posible adoptar una decisión que conlleve la abrogación de una norma sobre la base de un intercambio de argumentos aparentes o poco sustanciales. Es claro que, como lo ha sostenido el Tribunal desde sus primeros pronunciamientos, no basta con que se invoque la afectación de garantías constitucionales si el planteo formulado no presenta la envergadura y razonable vinculación argumental que requiere una presentación de esta naturaleza.

En este proceso Valot SA no ha logrado establecer ni desarrollar tal nexo argumental, al margen de las referencias permanentes a su situación particular, tal como lo advertí al pronunciarme en forma contraria a su admisibilidad. No obstante, la decisión mayoritaria de mis colegas en cuanto a permitir el debate y tratamiento de la cuestión me impone pronunciarme sobre los aspectos considerados inconstitucionales por la actora, aunque debo señalar que, a mi criterio, tampoco en la audiencia pública se han incorporado fundamentos idóneos que sustenten las pretensiones de la demanda.

6. La alegación sobre **afectación del principio de igualdad** resulta improcedente.

Como ya se dijo en reiteradas oportunidades, la igualdad jurídica implica que *la ley debe ser igual para todos los iguales que estén en las mismas circunstancias, y que no se deben establecer excepciones o*

privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias (Fallos 199:268).

La regla de igualdad no es absoluta, ya que el legislador puede tener en cuenta la diversidad de circunstancias, condiciones o diferencias que pueden presentarse a consideración, y emitir regulaciones diferenciadas; lo que aquella regla consagra es la obligación de igualar a todas las personas afectadas por una medida, dentro de la categoría, grupo o clasificación que les corresponda, *evitando distinciones arbitrarias u hostiles* (Fallos 247:185; 249:596).

Para evaluar si una discriminación es compatible con el principio de igualdad, debe utilizarse la regla de *razonabilidad*: el legislador puede crear categorías, grupos o clasificaciones que irroguen trato diferente entre los habitantes, siempre y cuando el criterio empleado para discriminar sea “razonable”, fundado en pautas objetivas, aun cuando su fundamento sea opinable (CSJN, julio 29-1963, “López Villanueva, Manuel”, ED 6-561).

En conclusión, *las únicas desigualdades inconstitucionales son las arbitrarias*, entendiéndose por ello las que carecen de toda razonabilidad, las persecutorias, las hostiles, las que deparan indebidos favores o privilegios respecto de personas o grupos de personas.

En este caso, al momento de determinar la integración de la base imponible del ISIB, el legislador local decidió regular diferenciadamente la actividad de las industrias estableciendo como límite de la exención del impuesto la facturación anual de \$ 20.000.000 (inc. 24 del art. 1º ley 2.997)

Esta distinción, como ya dije, sólo podría ser atacada desde el punto de vista constitucional si se demuestra la irrazonabilidad o fines persecutorios de la misma. De lo contrario, más allá del acuerdo o desacuerdo respecto del criterio elegido, ello forma parte del ámbito discrecional del Poder Legislativo, y no corresponde a los jueces emitir opinión sobre la oportunidad, mérito o conveniencia de una norma.

Con relación al diferente tratamiento de las industrias radicadas dentro o fuera de la jurisdicción de la Ciudad, esta prevención no es la que surge de la remisión que hace el inc. 25, del art. 1º de la ley citada. En efecto, mientras en la norma objetada se remite al art. 57, 1º y “º párrafo de la Ley Tarifaria 2009, la parte actora entiende —sin justificar por qué y sin cuestionarla en forma concreta— que el texto se refiere al art. 61 de la señalada ley.

Pero lo cierto es que aún siguiendo la postura asumida por la parte accionante en cuanto a la remisión referida, considero que aquí la parte actora no ha demostrado que las normas que impugna tengan fines persecutorios, arbitrarios, de segregación u hostiles. Las diferencias en la regulación atienden a parámetros objetivos ni siquiera vinculados a la actividad que se grava, en tanto remiten a la ubicación de los establecimientos industriales y a la facturación anual de cada empresa que se vinculan con motivos de valoración legislativa dentro del contexto de las

políticas económicas en general y que no resultan, en principio, susceptibles de valoración judicial.

7. En cuanto a los restantes principios constitucionales que alega la actora se encontrarían menoscabados con las normas cuestionadas, sus planteos se limitan a una mera invocación y no llegan a encontrarse fundados con la necesaria seriedad que esta acción requiere

En definitiva, la accionante no sobrepasó la enunciación superficial de principios de raigambre constitucional, sin adentrarse en un segundo plano de análisis relativo a las razones, a los alcances y a las implicancias de cada uno de los artículos cuestionados, por lo que la acción intentada no resulta procedente.

8. Por las consideraciones expuestas, y tal como lo propicia el señor Fiscal General en su dictamen de fs. 85/86, voto por el rechazo de la presente acción declarativa de inconstitucionalidad.

La jueza Alicia E. C. Ruiz dijo:

1. Valot SA (Valot) solicita la declaración de inconstitucionalidad del inciso 23º, y del apartado 25º del inciso 24º del art. 1º de la ley 2997, por considerar a esas normas “contrarias a las Constituciones de la Nación y de la Ciudad” (fs. 37).

2. Pueden individualizarse, en la propuesta argumental de la actora, dos órdenes de manifestaciones que demandan, cada uno, un tratamiento independiente.

Valot sostiene, por un lado, que las normas que impugna, son inconstitucionales por oponerse a lo dispuesto por el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (Pacto Federal II). Conviene precisar, desde ya, que subyace a esa afirmación la premisa que indica que el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (Pacto Federal II) —introducido al orden normativo local por ley nacional 24307 y el decreto PEN 14/1994—, tiene una jerarquía superior a la de otras leyes locales; lo que determina que la estrategia de la actora descansa, en lo fundamental, en justificar esa especial jerarquía que atribuye al acuerdo en cuestión.

La accionante también manifiesta que las normas que impugna son contrarias a la CN y la CCBA (arts. 1, 4, 9, 10, 12, 14, 16, 17, 19, 26, 27, 28, 31 y arts. 1, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 17, 18, 19, 27, 43, 48, 49 51, 80 y 81 entre otros, respectivamente). Adelanto que, según la forma en que Valot estructuró su presentación, estos argumentos aparecen como secundarios al reseñado en el párrafo anterior. En efecto, la actora introduce las supuestas afectaciones constitucionales con una laxitud y generalidad tales que no son

aptas para justificar el control abstracto requerido en el marco de la demanda declarativa de inconstitucionalidad.

3. Para fundar su tesis acerca de la mayor jerarquía normativa que atribuye al Pacto Federal II —en virtud de la cual, afirma, las normas legales que se le oponen resultarían inconstitucionales—, Valot cita el fallo “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/acción declarativa —sentencia del 19/8/1999 —”. Indicia que allí, la CSJN “no podría haberle dado más alto reconocimiento y jerarquía” al Pacto Federal II, dado que según ese Tribunal, reviste *“la condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización institucional: Nación y provincias”* (fs. 41, la cursiva es del original). La actora señala, a su vez, que en la misma decisión, la CSJN explicó que *“[e]se pacto, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configura el llamado derecho intrafederal, y se incorpora una vez ratificado por al legislatura al derecho público interno de cada estado provincial aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización institucional: nación y provincias. Esa estación institucional ubica a los tratados o leyes convenio celebrados entre las provincias y el gobierno nacional con un rango normativo específico dentro del derecho federal, siendo prueba de su categoría singular el hecho de que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes”* (fs. 41 vuelta).

Sin embargo, en la misma presentación (fs. 45), Valot introduce la mucho más reciente decisión recaída en “Papel Misionero S.A.I.F.C. c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa —sentencia del 5 de mayo de 2009—” en la cual la CSJN excluyó el carácter federal que atribuyera al Pacto Federal II en su jurisprudencia anterior. En ese sentido, el Tribunal mencionado precisó que “abandona el criterio adoptado en Fallos: 324:4226 y retoma la tradicional doctrina con arreglo a la cual las leyes convenio Centre las que cabe incluir la ley de coparticipación federal, el Convenio Multilateral, el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, en sus respectivas ratificaciones locales por medio de las legislaturas provinciales hacen parte, aunque con diversa jerarquía, del derecho público provincial”.

De la doctrina judicial emanada de los fallos transcritos, se sigue que la CSJN no considera que el Pacto Federal II forme parte del derecho federal, sino que, en cambio, es parte “aunque con diversa jerarquía” del derecho público local. Llegado este punto, es ineludible precisar que la jerarquía normativa que Valot pretende atribuir al Pacto Federal II sólo tiene como sustento la opinión expresada por la Corte en el fallo citado en segundo lugar. Es decir, la actora no puede —porque no existe—, recurrir a ninguna otra norma de carácter local o federal que defina la cuestión en el sentido que ella defiende.

Insisto: el Pacto Federal II forma parte del derecho público local, extremo que es recogido por la CSJN a lo largo de la jurisprudencia aludida.

Por último, la distinción al interior del derecho público local que la CSJN subraya, se sigue de que el Pacto Federal II fue creado por acuerdo de voluntades, mientras que cualquier otra norma local remite a un órgano también local. No puede soslayarse, por otra parte, que ese acuerdo federal requiere, según lo exige su texto (art. 4), —y la CN (que regía en su momento para la CABA) al prever un único mecanismo de formación de las normas— una ley local para ser derecho interno. No hay motivaciones jurídicas que autoricen a pensar que esa ley local tiene un estatuto diferenciado respecto de cualquier otra ley local.

4. Las restantes razones que Valot introduce para sostener la jerarquía diferencial del Pacto Federal II: su inclusión —vía art. 14 de la CCABA— de los tratados interjurisdiccionales en que la Ciudad sea parte “entre aquellas normas del más alto nivel respecto de las cuales se concede la acción (...) de amparo” (fs. 41 vuelta), sus méritos (descriptos a fs. 42), y por fin, el hecho de que “los comportamientos de los particulares contribuyentes, desde luego, se ajustaron a ese panorama tributario” (fs. 42) en nada alteran lo decidido hasta aquí. Conviene recordar que el art. 14 de la Constitución Local prevé la acción de amparo para la defensa de los derechos y garantías reconocidos por una serie de normas que se limita a listar, sin hacer consideraciones acerca de su orden jerárquico.

Afirmar que de las virtudes de una legislación, o del hecho de que los ciudadanos hayan adecuado a ella sus conductas se sigue que tiene una jerarquía especial o que no puede ser modificada por una norma posterior resulta insostenible. Nadie tiene derecho, en principio, al mantenimiento de una legislación determinada. Ello, sin perjuicio de la responsabilidad que pueda caberle al Estado en el supuesto de un sacrificio especial, lo que desde ya es ajeno al marco de la acción declarativa de inconstitucionalidad.

La tesis que Valot propone en su presentación implica sostener que el Pacto Federal II constituye una limitación al poder tributario de la legislatura local, incluso a pesar de lo dispuesto por el art. 121 de la Constitución Nacional. Es por ello que le cabe, en mi opinión, la interpretación estricta que realizo en este voto, y que permite desechar los argumentos de la actora respecto de las doctrinas que denomina de “voluntario sometimiento” y de los “actos propios”.

5. Comparto, por último, la opinión de la Sra. jueza de trámite respecto de los restantes argumentos constitucionales traídos a consideración del Tribunal, introducidos por Valot en su presentación ampliatoria de fs. 74/82 —y retomados en ocasión de la audiencia celebrada el 16/3/2011—. Entiendo como ya dije, y lo reitero, que el planteo es de una generalidad y laxitud tales que determinan su ineficacia frente al control

abstracto que autoriza la acción prevista en el art. 17 y siguientes de la LPTSJ.

Así, por ejemplo, respecto del principio de igualdad (fs. 76), la actora denuncia el diferente tratamiento que la legislación que impugna dispensa a los contribuyentes dedicados a la actividad industrial según el domicilio de radicación de la fábrica.

Sin embargo, tal como señala la Dra. Conde, nada dice la actora acerca de por qué la distinción que menciona resultaría ilegítima. Conviene precisar, en este sentido, que toda exención impositiva implica un tratamiento diferencial, lo que no determina necesariamente la inconstitucionalidad de las leyes que las conceden. Ello se sigue de la plena vigencia de institutos semejantes en todos los ordenamientos provinciales y en la legislación federal. La actora debía justificar por qué las normas cuya constitucionalidad impugna realizan un distingo prohibido por la CN o la CCBA, y no lo hizo, lo que sella la suerte adversa de este orden de argumentos.

Las objeciones explicadas en el párrafo anterior le caben también a los argumentos que Valot reúne bajo los títulos “[n]o discriminación en el comercio interjurisdiccional” (fs. 77 vuelta/78 vuelta), “[g]eneralidad y proporcionalidad” (fs. 78 vuelta) y “[p]ropiedad y libre competencia” (fs. 79), pues ellos son, en realidad, reformulaciones de su agravio por supuesto tratamiento discriminatorio. Lo mismo ocurre con los principios de “uniformidad y generalidad”: la actora no hace más que listarlos y afirmar que “[l]a igualdad en el plano tributario” se complementa con éstos (fs. 76 vuelta).

En el apartado “[r]azonabilidad e interdicción de la arbitrariedad” (fs. 77), la actora se limita a manifestar su desacuerdo con las exenciones previstas por la normativa que impugna, lo que es seguido de una serie de especulaciones acerca de sus posibles efectos. Sostiene que “las normas cuestionadas podrían derivar en que —graficando las expresiones— ‘se vengan a la Ciudad las chimeneas hoy radicadas fuera’ (en contra de todas las políticas medioambientales en curso), en que ‘las chimeneas situadas fuera de la Ciudad atraigan a todas las demás actividades de la empresa que hoy se ejercen en la Ciudad’ (en contra de la necesidad de mantener y aumentar el empleo y hasta la propia tributación), y en que ‘las empresas de mayor facturación se vayan de la Ciudad o no vengan a ella y se radiquen en sus adyacencias o lisa y llanamente fuera’ (fs. 77 vuelta). Como dije, se trata de ligeras especulaciones a las que Valot atribuye supuestas consecuencias tan infundadas como éstas.

6. Corresponde, de acuerdo a las consideraciones expuestas, rechazar la demanda declarativa de inconstitucionalidad interpuesta por Valot. **Así voto.**

El juez Luis Francisco Lozano dijo:

1. Por las razones que di al pronunciarme por la inadmisibilidad de la presente acción (conf. mi voto *in re* “Valot SA c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, expte. n°6942/09, sentencia de este Tribunal del 18 de agosto de 2010), a las que me remito, coincido con la Dra. Ana María Conde en que la demanda debe ser rechazada.

2. No obstante ello, las complejidades que reviste el tema de los acuerdos “interjurisdiccionales” me lleva a agregar, a las ya vertidas, las siguientes consideraciones.

Si bien no se ha invocado que la ley local aquí impugnada (el punto 23 y el inciso 25 del punto 24 del art. 1 de la ley n° 2.997) se encuentre en oposición a un acuerdo organizador de una región de los contemplados en el art. 124 de la CN, razón por la cual no cabe ahondar en las complejidades que un supuesto de esa especie comportaría, varias son las cuestiones que, aun en ese caso, habría que analizar para resolver un conflicto de esas características. Entre otras, por ejemplo, se pueden enumerar las siguientes: i) ¿quienes serían las personas legitimadas para proponer esa discusión? ii) ¿cuál sería la consecuencia de ese incumplimiento? iii) ¿pueden las constituciones locales establecer categorías de normas superiores a las leyes locales? iv) ¿pueden crear normas superiores a las constituciones locales? y, principalmente, v) ¿qué carácter reviste el acuerdo, uno federal o uno local?

La respuesta a las primeras cuatro preguntas depende, en gran medida, de lo que las constituciones de la jurisdicciones que conforman la región de que se trate dispongan al respecto. Por ejemplo, con relación a los interrogantes tercero y cuarto, habrá que constatar, por un lado, si esas constituciones contemplan reglas que permitan establecer categorías normativas de esa especie, por el otro, si las jurisdicciones que conforman la hipotética región (las que, por implicancias necesarias, no podrán ser todas las que participan en la conformación de la Nación) han emitido efectivamente una norma de tal categoría; y, finalmente, si las normas regionales sancionadas resultan contrarias a alguna regla federal. En cambio, el último interrogante viene resuelto por la Constitución Nacional, la que no le otorga naturaleza federal a ninguna de esa clase de acuerdos. En efecto, las mismas razones que me llevaron en mi voto del 18 de agosto de 2010 a sostener que no correspondía acordarle a las leyes-convenio o a los convenios celebrados por poderes ejecutivos (en particular, al llamado “Pacto Federal II”) una jerarquía superior a las normas locales, son las que ahora me llevan a concluir que tampoco gozan de esa jerarquía los acuerdos que organizan regiones; a saber, la circunstancia de que el art. 31 de la CN no enumere a esos acuerdos como parte de “la ley suprema de la Nación”.

Esto último, por su parte, no importa sostener que el cumplimiento de los compromisos asumidos no pueda ser demandado; menos aún, que los incumplimientos en que incurran las partes no acarreen consecuencias

jurídicas. Ciertamente es que el órgano encargado de dirimir esos conflictos no siempre será el mismo. Por ejemplo, en el caso de los convenios que organizan regiones, ese órgano será, en principio, el que las partes signatarias designen a tales fines, y la jurisdicción, eventualmente, federal por razón de las personas.

3. Conviene establecer en primer término que aunque la Constitución Nacional habilita a cada provincia a formar regiones, se podría decir naturalmente que por acuerdo con otras, no prevé qué rango normativo tendrían las normas que las formen o los productos normativos que eventualmente emanaren de los órganos regionales. Todo ello ha quedado librado a las provincias. En el caso de la CCBA no existen reglas específicas. Pero, no parece dudoso que es en las constituciones provinciales donde debe buscarse la solución. En este orden de ideas, no hay forma de asegurar que esa solución será la misma para cualquier región.

En cualquier supuesto, es conjeturable que algún universo de normas prevalezca en ciertas condiciones sobre las leyes locales, pero, nuevamente eso no puede predicarse de cualquier norma integrante de cualquier acuerdo firmado por una provincia con otro estado local, federal o extranjero, dentro del marco que la Constitución Nacional posibilita.

4. Para concluir, vale volver sobre la circunstancia de que, no haber demandado la declaración de inconstitucionalidad de la norma que le acuerda a los ingresos provenientes de la actividad industrial un tratamiento distinto frente al ISIB según dónde esté radicada la industria (dentro o fuera de la Ciudad) impide ingresar al análisis del valioso desarrollo que tuvieron los planteos formulados por la parte actora en torno a esa cuestión tanto en el escrito de demanda, como en la audiencia del 16 de marzo de 2011.

Por ello, voto por rechazar la presente acción.

El juez Jorge A. Franza dijo:

1. Se presenta la firma Valot S.A. y promueve acción directa de inconstitucionalidad en los términos de los arts. 113, inc. 2º, CCBA, art. 26 inc. 2º y ccs. de la Ley local nº 7 y arts. 17 ss. y ccs. de la Ley local nº 402.

La demanda persigue la declaración de inconstitucionalidad del art. 1º, puntos 23 y 24 inc. 25 de la Ley 2997 de esta Ciudad, toda vez que el primero deroga el art. 140 del Código Fiscal y el segundo reemplaza el art. 141 de la misma norma, en cuanto establecen respectivamente, en relación al impuesto a los ingresos brutos, la tasa del 0 % para las actividades industriales y la limitación de la exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a las industrias cuyos ingresos no superen los veinte millones de

pesos (\$ 20.000.000.-). La actora considera que las normas impugnadas son contrarias a los principios, derechos, garantías, directivas constitucionales de unidad nacional, concertación federal, legalidad, igualdad, propiedad, capacidad contributiva, de trabajar y ejercer industria lícita, de solidaridad federal, razonabilidad, certeza, buena fe, voluntario sometimiento, propios actos, confianza legítima, previsibilidad, predictibilidad, coherencia, progreso, etc., consagrados en los arts. 1, 4, 9, 10, 11, 12, 14, 16, 17, 19, 26, 27, 28, 31, 33, 75 incs. 1º, 2º, 13º, 18º, 19, 76, 121, 125, 126, 129 y ccs. de la Constitución Nacional y arts. 1, 7, 9, 10, 11, 13, 14, 17, 18, 19, 27, 43, 48, 49, 51, 80, 81 y ccs. de la Constitución local.

2. El Fiscal General de la C.A.B.A., en oportunidad de contestar la vista conferida, postuló la declaración de inadmisibilidad formal de la vía pretendida por la actora, tanto por falta de fundamentación, como por pretender someter a decisión estudio un caso particular.

3. La actora a fs. 74/82 presenta un escrito por el cual pretende aclarar la demanda y ampliar los sus fundamentos. Atento a ello se corre nueva vista al Ministerio Público Fiscal de la C.A.B.A., y en oportunidad de dictaminar el Sr. Fiscal General consideró que la acción intentada debería ser declarada improcedente por el Tribunal, toda vez que la actora no ha logrado despejar las falencias de admisibilidad advertidas anteriormente.

4. A fs. 148-176, la Procuración General del G.C.B.A. rechaza la demanda incoada, toda vez que en ella la actora no ha logrado demostrar fehacientemente la incompatibilidad de las normas atacadas, con la Ley fundamental y la Constitución local. Asimismo, recordó el carácter restrictivo de la inconstitucionalidad y que frente a un planteo de inconstitucionalidad, debe actuarse con gran cautela, y que su declaración es un acto de suma gravedad institucional que *"...debe ser considerado como la última ratio del orden jurídico..."*.

5. Que habiéndose celebrado la audiencia pública prevista en el artículo 6 de la ley N° 402 el día 16 de marzo del corriente, corresponde dictar sentencia. Al respecto, adelanto que he de rechazar la acción planteada, por los fundamentos que a continuación expongo:

La actora sostiene su petición, considerando que se encuentra comprendida dentro del rubro actividad industrial, y por ende se encuentra exenta del pago de los ingresos brutos, conforme el compromiso asumido en 1993 por el Gobierno Nacional en representación de la Municipalidad de Buenos Aires en el "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento". Así, la actora considera que no se le ha reconocido el carácter de "actividad industrial", por el cual ha sido exenta o gravada a tasa cero

desde que se implementó la exención a la industria acordada en el mentado instrumento intrafederal.

Ahora bien, la actora defiende un concepto amplio de actividad industrial, sosteniendo que no sólo la fábrica queda comprendida en esta categoría, sino también la administración. Así, considera que la norma atacada, no sólo viola un acuerdo interjurisdiccional ratificado por ley, sino que consagra un tratamiento discriminatorio toda vez que coloca a la actividad que desarrolla Valot S.A., en una situación de desventaja por el hecho de no tener radicada en el ejido de esta Ciudad una fábrica que realice ventas minoristas.

Por otro lado, al momento de ampliar la demanda, Valot S.A. destaca *“lo inseparable que resultan dentro de la actividad del industrial (...) las etapas de fabricación, administración y comercialización, actividad industrial que en su conjunto también constituye acto de comercio (art. 8 inc. 5 del Código de Comercio) y hace al sujeto comerciante (arts. 1 ss CC)...”* Así considera que *“...Las actividades que una empresa industrial realice en la ciudad y que no sean las puramente de fabricación – por ejemplo las de administración o de comercialización de sus propios productos - no dejan por ello de ser parte de la misma actividad industrial...”* (fs. 75vta.).

Valot S.A. hace hincapié en que según lo previsto en el art. 125 de la C.N. *“...Las provincias pueden celebrar tratados parciales para fines de administración de justicia, de intereses económicos y trabajos de utilidad común, con conocimiento del Congreso Federal; y promover su industria... por leyes protectoras de estos fines, y con sus recursos propios...”*; y que el Pacto mencionado *ut supra*, se orienta en ese sentido. La actora, asimismo, considera que con el dictado de la Ley 2997 se rompe el compromiso “asumido” en 1993 entre el Estado Nacional y las provincias.

En relación a que el Pacto Federal tiene rango jerárquico superior al derecho local y al federal, es una postura sostenida por parte de la doctrina, que considera que los pactos fiscales integran el derecho intrafederal o “federalismo de concertación” y tienen una jerarquía superior a las leyes federales y por ende al ordenamiento jurídico local.

En ese sentido, es ilustrativo señalar lo expresado por el Dr. José Osvaldo Casás *“La forma federal de Estado, como lo señala Pedro J. Frías, se concibe hoy como un federalismo de concertación, denominado también por la doctrina de los Estados Unidos de Norteamérica, federalismo cooperativo, que deja de lado el antagonismo, la confrontación, la lucha y la oposición, y que se orienta al acuerdo, la conciliación la concertación y al equilibrio armónico en la utilización razonada y razonable de las prerrogativas de que pueden valerse las provincias y la Nación.”* (Casás

José Osvaldo, en *Inconstitucionalidad de las barreras jurisdiccionales mediante el tratamiento tributario discriminatorio de los instrumentos otorgados fuera de la jurisdicción local (El caso de la Provincia Mendoza)* en Revista del Notariado –Octubre-Noviembre-Diciembre 1994, N° 839. Ed. Colegio de Escribanos de la Capital Federal. Pág.629).

Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho en forma repetida cual es su postura en cuanto a la Jerarquía que se le atribuye a los diversos pactos o leyes convenio. Al respecto ha establecido en el antecedente “Centauro S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa”, del año 1995, que las Leyes-Convenio hacen parte, *“aunque con la diversa jerarquía normativa”*, del derecho local. Mas adelante, en el año 2004, en el fallo “Matadero y Frigorífico Merlo c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa”, expresó que las leyes-convenio entre la Nación y las Provincias hacen parte del derecho local, de modo que su violación colisiona, en primer término, con el plexo normativo provincial y tal circunstancia excluye la cuestión de la materia exclusivamente federal, sin hacer, en este caso, mención expresa de la jerarquía normativa especial atribuida a dichos pactos con respecto al resto de la legislación local.

En el mismo fallo la Corte ha expresado que, si bien ha reconocido jerarquía constitucional a la Ley de Coparticipación Federal, no debe extenderse esa interpretación a supuestos no contemplados expresamente por la CN. Ya en el año 2009, en el precedente “Papel Misionero S.A.I.F.C c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa”, la Corte retoma la postura asumida en el fallo del año 1995, en cuanto vuelve a mencionar en forma positiva que las mentadas leyes-convenio forman parte del derecho local aunque con la diversa jerarquía.

Por otro lado, es de destacar un fallo del año 1986, cuya importancia radica en que el mismo fue dictado antes que la C.A.B.A. adquiriese su status actual y que poseía carácter de municipio, siendo que éste es el status del cual adolecía al momento de la firma del Pacto y de su ratificación por parte del Estado Nacional en su nombre. En el antecedente “Municipalidad de Laprida v. Universidad de Buenos Aires / Facultad de Ingeniería y Medicina”, la C.S.J.N. estableció *“como pauta hermenéutica para determinar el alcance que debe otorgarse a exenciones (...), que estas no han de entenderse como indiscriminadas y absolutas, sino que revisten de carácter excepcional, por lo que es menester que se las juzgue atendiendo a las circunstancias de la especie, a la naturaleza de la actividad desarrollada por la institución que las invoca, a la índole del tributo exigido y los distintos hechos jurídicos tributarios a que respondan las diversas clases de imposiciones, so pena de coartar las facultades impositivas de las provincias que éstas deben ejercer en su ámbito propio, en tanto no hayan sido delegados en el Gobierno Federal, conforme a los arts. 5, 104 y 105 C.N. (...). Tales principios rigen también respecto del poder impositivo de las*

municipalidades, que es el supuesto de autos; en tanto estas no son mas que delegaciones de los poderes provinciales circunscriptas a fines y límites administrativos que la Constitución ha previsto, como entidades del régimen provincial y sujetas a su propia legislación (art. 5), para lo cual ejercen también facultades impositivas y coextensivas en la parte de poder para este objeto le acuerdan las constituciones y leyes provinciales, en uso de un derecho provincial de autonomía”.

Ahora bien, tal como fuera planteado por el Sr. Fiscal General Adjunto en la audiencia oral, no hay incumplimiento del Pacto por parte de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, aunque es cierto que puede existir cierta desprolijidad legislativa al no haber denunciado formalmente la Ciudad el Pacto. Asimismo, ninguna provincia ha realizado un planteo al respecto. En cuanto al espíritu y el contenido del pacto, tampoco hay indicios que me lleven a afirmar que se han violado los mismos. De hecho, como afirma el Sr. Fiscal General Adjunto, el Pacto indica avanzar hacia exenciones en los ingresos brutos, pero no prohíbe el cobro de los mismos. Lo que en definitiva establece el pacto, es la adopción de políticas uniformes con el objeto de viabilizar el logro común del desarrollo de la economía nacional y de la reactivación de las economías regionales, pero no establece una obligación específica para aquellas provincias que habiendo alcanzado la alícuota del 0 % en concepto de Ingresos Brutos, deban mantener este status a la perpetuidad.

La C.A.B.A., como continuadora de las acciones que hubiera llevado a cabo la Nación y de las normas que hubiera dictado cuando era municipalidad dependiente del Gobierno Nacional (conf. Art. 5 de la Ley n° 24.588, llamada “Ley Cafiero”), no se encuentra impedida de cambiar y modificar sus normas.

Conforme lo expuesto por el representante del Ministerio Público *“...La Ley que ha derogado la exención total para los impuestos de los ingresos brutos no viola el espíritu del acuerdo...”*. De hecho, es sumamente importante destacar que las modificaciones introducidas no resultan irrazonables, desproporcionadas y/o confiscatorias. Asimismo, *“...la CABA puede modificar sus normas de cualquier manera que no se viole el acuerdo y esto no sea denunciado por los demás firmantes. La afectación que esto pueda haber hecho respecto de personas particulares debe ser encarado por otra vía y no le parece que implique una palmaria violación constitucional que justifique una acción de esta naturaleza...”*

En este sentido, en un fallo de la Cámara Federal de San Martín del año 2000, autos “Gas Natural Ban S.A. v. Municipalidad de la Matanza”, en el cual el objeto de la demanda consistía en que se declarase la impugnación de la base imponible para la liquidación de la tasa de

inspección por seguridad e higiene, basándose, entre otras cosas, en que dicha tasa, como había sido aplicada, desconocía lo dispuesto en el Pacto en cuestión. Al respecto, dicha Cámara estableció que *“en tanto se guarde una discreta y razonable proporción entre el monto de la tasa y el costo del servicio, la base que se tome para la determinación –en especie, ingresos brutos- no resulta por si sola impugnable, sino en la medida en que se desnaturalice esa relación. En otras palabras, la mera circunstancia de que se haya adoptado como base imponible el monto de los ingresos brutos no pone a la tasa en pugna con el referido Pacto, sino que se trata de una cuestión que debe dilucidarse en cada caso para determinar si el resultado al que se arriba excede la aludida razonabilidad, mas allá del parámetro adoptado para liquidar el tributo”*.

Dicha razonabilidad, desde ya, no se encuentra afectada en este caso en particular, dado que la alícuota establecida para las empresas que facturen más de \$ 20.000.000 anuales, rango de facturación en el que se encuentra la demandante, es del 1%. La C.S.J.N. tiene dicho, en su antecedente del año 1995 “Horvath, Pablo c/Fisco Nacional (D.G.I.) s/ordinario (repetición)” que *“a los efectos de demostrar que la obligación tributaria que el Estado impone mediante el régimen del llamado empréstito forzoso es inválida constitucionalmente, el contribuyente deberá probar su carácter confiscatorio en forma concreta y circunstanciada conforme la pauta de (...) fijar un 33% como tope de la presión fiscal..., tope más allá del cual estará comprometida la garantía del Art. 17 C.N.”*. Por su parte, en “Indo S.A. c/Fisco Nacional (D.G.I.) s/repetición (Ley 11683)”, también del año 1995, el Tribunal dijo que *“la confiscatoriedad es una cuestión de hecho que (...) configura ... un exceso al tope del 33% tradicionalmente admitido para la presión fiscal”*, porcentaje que lejos se encuentra del establecido en los artículos impugnados de la Ley 2997 de la Ciudad.

En cuanto a los dichos de la actora sobre la afectación de los principios, derechos y garantías enunciados oportunamente, en primer lugar he de referirme al principio de igualdad. En este sentido, la actora atacó la Ley en estudio, además, porque estableció que la misma afectaba la garantía constitucional de igualdad. Al respecto, ha dicho el Máximo Tribunal del país en los fallos “Ana Masotti de Busso v. Provincia de Buenos Aires” (fallos 207:270) y “Mario B. Galviña v. Provincia de Buenos Aires” (fallos 209:431), ambos del año 1947, que *“la igualdad importa el tratamiento igual a iguales, en iguales circunstancias de capacidad contributiva”*, premisa que, de ningún modo, ha sido violada por la modificación introducida al Código Fiscal por la Ley en estudio.

En una línea similar, la Corte ha dicho, en el fallo “López Villanueva Manuel” (Fallo 256:235), del año 1963, que es necesario utilizar la regla de la razonabilidad para determinar si una discriminación como la atacada es

constitucionalmente inaceptable. Así es que el legislador tiene la potestad de crear diferentes categorías o grupos mediante los cuales se distinga a los habitantes y se les asigne un trato distinto, siempre y cuando dicho criterio de discriminación sea “razonable”, basado en cuestiones objetivas, aún cuando su fundamento pudiese suscitar diversas opiniones. En el caso en particular, la Ley establece un límite netamente objetivo de diferenciación, como lo es el monto anual de facturación, motivo por el cual considero que se encuentra dentro del supuesto establecido por la Corte.

Tal como sostuvo mi colega preopinante, Dra. Ana María Conde, *“las únicas desigualdades inconstitucionales son las arbitrarias, entendiendo por ello las que carecen de toda razonabilidad, las persecutorias, las hostiles, las que deparan indebidos favores o privilegios respecto de personas o grupos de personas.”*

En cuanto a la supuesta afectación del principio de proporcionalidad alegada por el accionante debemos decir que la misma no se configura en el caso en análisis pues justamente se tuvo en cuenta por parte del legislador la capacidad contributiva de las industrias en correspondencia a las ganancias que reciben estando sujeto el cobro o la percepción de un determinado monto no debiendo tributar si es menor a los \$ 20.000.000 el ingreso recibido a lo largo del año. En tal sentido es razonable justamente por que la nueva normativa exige que paguen aquellos que tienen más renta respetando los principios de capacidad contributiva de las personas y siendo equitativo respecto al monto del impuesto en sí.

Respecto de los restantes principios, derechos o garantías constitucionales señalados como afectados por parte de la actora tanto en la audiencia como en el expediente, como por ejemplo el de propiedad o el de ejercer la actividad industrial, observamos que se trata de menciones genéricas, que no han sido fundadas adecuadamente y que por ende no logran demostrar que las normas aprobadas sean arbitrarias o se opongan en algún grado a la manda constitucional ni a las obligaciones derivadas del pacto y en consecuencia que su aplicación derive en la necesidad de declararlas inconstitucionales.

Como vengo sosteniendo, y de acuerdo a la jurisprudencia citada precedentemente, en relación al principio de solidaridad después de una atenta lectura de los ejemplos que surgen de la jurisprudencia de la C.S.J.N. traídos a colación por el accionante llego a la conclusión de que no son de aplicación al caso, o la recta interpretación que debe hacerse de los mismos es la opuesta a la sostenida en la audiencia como obligatoria para la ciudad.

En tal sentido justamente la C.A.B.A. no puede ser perjudicada haciendo una interpretación extrapolada del lineamiento constitucional de la solidaridad federal, pretendiendo condicionarla y limitarla en cuanto a las leyes que puede dictar en materia tributaria. Cuando en todo caso, los firmantes del pacto, se encuentran en un mismo plano de igualdad y en efecto, sería atendible poder invocar que tenía un status diferente pero

menor al del resto de los estados provinciales atento que al momento del compromiso la Ciudad de Buenos Aires tenía rango de municipalidad y la Nación adhirió en su nombre, a ello se suma que todavía hoy se encuentra limitada por la llamada "Ley Cafiero" (Ley Nacional nº 24.588) en una serie de materias como no pasa con las restantes provincias adherentes. Por ello, pretender la renuncia de la ciudad a fijar los alcances de su política fiscal para las actividades que se desarrollan en su territorio, so pretexto de inconstitucionalidad por la vigencia del pacto, es desproporcionada y no tiene ninguna ingerencia ni en la jurisprudencia ni en la normativa aplicable.

Tampoco ofrece ninguna duda las facultades de la Legislatura en el tema en estudio, la Constitución de la Ciudad establece en sus arts. 80, 81, 82, 83 y 84 las distintas materias y los requisitos de aprobación, estando la materia tributaria taxativamente incluida en el inc. 9 del art. 81 ya citado. Del juego armónico con lo dispuesto en el Pacto y por todos los fundamentos expuestos concluyo que nada obsta a la vigencia de la norma dictada con los alcances fijados por el legislador local.

A mayor abundamiento y a la luz del principio de legalidad, es oportuno destacar que aprobación de la ley impugnada -en análisis en estos actuados-, en lo que respecta a la derogación del artículo 140 del Código Fiscal que fijaba la tasa en 0 para las actividades industriales, se alcanzó con una mayoría amplísima de 54 votos afirmativos sobre 60 emitidos. Asimismo, del análisis de la versión taquigráfica de la sesión en que se debatió el cambio de criterio no surge ningún elemento de juicio que indique que los legisladores tuvieran alguna duda respecto de estar facultados legalmente para poder dejar sin efecto la mentada exención.

En este aspecto también coincido con la Dra. Conde en cuanto a que, en definitiva la reforma legislativa se encuentra dentro del ámbito discrecional de ese poder público.

En resumidas cuentas, en el caso en estudio, dos de los tres poderes del estado de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ya se pronunciaron en cuanto a su voluntad de considerar válida la modificación de la tasa siguiendo los procedimientos legales fijados a tal efecto; por un lado la Legislatura, mediante la sanción de la ley modificatoria impugnada por el actuante y por otro lado, el Poder Ejecutivo mediante la publicación en el Boletín Oficial sin hacer uso de la facultad de veto en cuanto a los artículos cuestionados en análisis y, además, habiendo sido uno de los impulsores del proyecto convertido posteriormente en ley de la ciudad.

Por último, en cuanto a la naturaleza jurídica de la acción declarativa de inconstitucionalidad, ha dicho el catedrático Andrés Gil Domínguez que la misma *"es una acción abstracta pura que tiene como objeto esencial preservar la legalidad constitucional y, a la vez, constituye una de las más genuinas manifestaciones de la democracia participativa en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires. (...) Al hacer referencia a normas de carácter general, quedan excluidas situaciones particulares, las cuales tramitan por la*

vía del control difuso” (Andrés Gil Domínguez “Tribunal Superior de la Ciudad de Buenos Aires” Ed. La Ley, Bs. As. 2001, págs. 119 y 262).

En este sentido, este Tribunal ha dicho que *“No puede confundirse el control concentrado y abstracto de constitucionalidad previsto en el Art. 113 inc. 2 de la CCABA, a cargo de este Tribunal, con el control difuso que, reconocido a todos los jueces, se orienta al dictado de sentencias en las que se valoran situaciones jurídicas individualizadas. La acción declarativa de inconstitucionalidad prevista en el Art. 113 inc. 2 de la CCABA no es la vía idónea para impugnar actos concretos de aplicación de normas cuya constitucionalidad se cuestiona, pues el Tribunal no se encuentra constitucionalmente habilitado para efectuar declaraciones que supongan el reconocimiento de situaciones jurídicas personalizadas”*. (TSJCBA, SAO, Expte. N 42/99 “Blanco, María Susana c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y nulidad”. Fallos STJCBA, Tomo I, año 1999, pág. 73, Ad-Hoc, Argentina, 2001.)

Es así que, si bien en un principio me incliné por hacer lugar a la admisibilidad del recurso planteado por la parte actora, la misma no ha podido durante el transcurso de la audiencia, separar la pretensión incoada de la situación particular e individualizada de la firma Valot. La accionante nunca ha podido apartarse de su interés individual y ha planteado un “caso”, en el cual intenta defender una situación jurídicamente individualizada y no una acción directa de carácter abstracto. En esta línea, es que una acción declarativa de esta naturaleza no importa la vía adecuada para el planteo de este “caso” particular, sin perjuicio de la posibilidad del actor de direccionar su pretensión por la vía ordinaria.

6. Obiter dictum, coincido con lo sostenido por mi distinguido colega, el Dr. Luis F. Lozano, -en en punto 4. de su voto- en cuanto a que no puede profundizarse sobre la constitucionalidad, o no, de la norma que establece la diferencia porcentual con que se encuentra gravada la actividad, según el lugar donde se radica la industria, por cuanto no ha sido cuestionada por la parte.

7. Por todo lo expuesto es que, **voto** por rechazar la presente acción declarativa de inconstitucionalidad.-

El Juez José Osvaldo Casás dijo:

1. En primer término, debo recordar que al momento de pronunciarme a favor de la admisibilidad de la acción, fundando mi voto dejé consignado que la actora planteaba la declaración de inconstitucionalidad de los puntos 23, 24 y 25 del artículo 1 de la ley nº 2.997 con fundamento en la supuesta afectación de sendas normas constitucionales, a saber: **a) principio de**

igualdad, consagrado en el art. 16 de la CN y su correlato con sus arts. 5, 7, 8, 75 inc. 13, 22 y ccs., y en los arts. 10, 11, 51 y concordantes de la Constitución de la Ciudad, así como en el art. 35 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre y el art. 34 del Pacto de San José de Costa Rica; **b) razonabilidad e interdicción de la arbitrariedad**, consagrado en los arts. 28, 33, 75 inc. 22 y ccs. de la CN y en los arts. 10, 14, 51 y ccs. de la CCABA; **c) no discriminación en el comercio interjurisdiccional**, consagrado en la “cláusula comercial” de la CN (art. 75, inc. 13 y arts. 1, 4, 9 a 12, 31, 75 incs. 12, 18, 30, 125, 126 y ccs.) y arts. 1, 7, 9, 10, 14 y ccs. CCABA); **d) generalidad y proporcionalidad** en materia tributaria, conforme arts. 4 y 75, inc. 2º y ccs. de la CN y arts. 10, 13 inc. 3º, 51 segundo párrafo y ccs. de la CCABA; **e) propiedad y libre competencia**, consagrados por los arts. 14, 17, 75 inc. 13 y ccs. de la CN y arts. 10, 12, inc. 5, 14, 48 y ccs. de la CCABA; **f) solidaridad federal**, directiva contenida en los arts. 1, 5, 6, 7, 8, 16, 75 inc. 2 y ccs. de la CN y arts. 10, 51 2º párrafo y ccs. de la Constitución local; **g) acceso a la justicia**, consagrado en el Preámbulo y en los arts. 43, 75 inc. 22, 116, 117 y ccs de la CN y en los arts. 10, 12, inc. 6º, 13, inc. 3º, 14, 113 inc. 2º y ccs. de la CCABA (en exclusiva referencia a la admisibilidad formal de la acción declarativa intentada, lo que fue resuelto por este Tribunal mediante el decisorio del 18 de agosto de 2010 obrante a fs. 117/142, todo ello con independencia de la suerte que corran los planteos, particularmente teniendo en cuenta que algunos podrían no tener andamio). Asimismo, la presentante invoca el “**Pacto Federal para el Empleo la Producción y el Crecimiento**” del 12 de agosto de 1993 —al que da carácter *intrafederal*—, todo ello en tanto las normas cuestionadas **eximen del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, o gravan con tasa cero, a los sujetos que realicen en la Ciudad ejercicio habitual de la actividad onerosa de la industria manufacturera sólo si el establecimiento industrial está radicado dentro de ella** y siempre que sus ingresos brutos anuales no superen la suma de \$. 20.000.000, quedando fuera del referido tratamiento preferencial quienes no cumplieren con estos dos últimos requisitos.

2. Respecto de la invocación que realiza la actora del “**Pacto Federal para el Empleo la Producción y el Crecimiento**”, entiendo que, si bien el art. 14 de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires establece el obligatorio reconocimiento de los derechos y garantías instituidos por los tratados interjurisdiccionales en los que la Ciudad sea parte, al establecer la procedencia de la acción expedita, rápida y gratuita de amparo para su resguardo frente a la actual o inminente lesión, restricción, alteración o amenaza (en las condiciones previstas en la norma constitucional citada), la **calificación del convenio en cuestión como parte integrante de lo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación dio en llamar *derecho intrafederal*** —con el alcance que a esta expresión le ha dado el máximo Tribunal federal en la evolución que se advierte en su jurisprudencia desde

la causa: “*Transportes Automotores Chevallier S.A. v. Provincia de Buenos Aires*”, Fallos: 314:862, sentencia del 20 de agosto de 1991¹, al pronunciamiento recaído *in re*: “*Papel Misionero S. A. I. F. C. c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa*”, Fallos: 332:1007, sentencia del 5 de mayo de 2009— **sella la suerte adversa de las articulaciones** con base en el Acto declarativo primero, punto 4 apartado e del aludido pacto, **ya que el mismo no se traduce en una “agravio de carácter constitucional” que habilite la vía del art. 113 inc. 2º de la Carta Magna local.**

Ello así por cuanto, a pesar de las expectativas generadas por la Corte nacional al decidir en la causa “*Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) v. Provincia de Buenos Aires y Otro*”, Fallos: 322:1781, sentencia del 19 de agosto de 1999², con posterioridad a su dictado revisó su criterio al decidir en la causa “*Matadero y Frigorífico Merlo S. A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de certeza*”, Fallos: 328:3016, sentencia del 27 de mayo de 2004, al establecer que **el referido convenio no reviste rango constitucional** pues “(S)i bien el instrumento en examen, y los demás que se hayan suscripto entre la Nación y las provincias, podrán ser objeto de consideración y valoración al momento de discutirse y sancionarse la ley prevista en el art. 75, inc. 2º de la Constitución Nacional, ello no determina que la reforma constitucional los haya incorporado, y así extraído del ámbito normativo de derecho público local e intrafederal, en el que se enmarca el sistema de leyes convenio” (considerando 8º). Tal criterio fue posteriormente ratificado por el Tribunal cimero *in re*: “*Cuyoplacas S. A. c/ La Pampa, Provincia de s/ ordinario*”, Fallos: 332:998, sentencia del 5 de mayo de 2009, al precisar que no corresponde atribuir jerarquía constitucional a los pactos de naturaleza intrafederal (considerando 2º del voto de la mayoría). Es dable destacar que **esta caracterización como cuestión no federal fue**, incluso, **extendida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación a la Ley de Coparticipación Federal** aún luego de su regulación constitucional expresa

¹ Allí en lo pertinente quedó consignado: “En el presente caso, la actora alega la violación de una ley-convenio, esto es, de una norma de derecho intrafederal, sin efectuar impugnaciones concretas de carácter constitucional. // Como es sabido, las leyes-convenio hacen parte también —aunque con diversa jerarquía— del derecho local. Esa condición asume en el campo del derecho público provincial la ley de coparticipación por lo que su alegada violación no habilita la instancia originaria, lo que no es óbice para que, oportunamente, se someta el caso al conocimiento del Tribunal por las vías pertinentes”.

² Se dejó sentado en el pronunciamiento de referencia: “Ese pacto, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configura el derecho intrafederal (Fallos: 314:862) y se incorpora una vez ratificado por la legislatura al derecho público interno de cada estado provincial aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias. Esa gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenio celebrados entre las provincias y el gobierno nacional con un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes (Horacio Zorraquín Becú: *El Federalismo Argentino*, Edit. Perrot, 1958, pág. 194)” —del considerando 4º—.

a partir de la Reforma de 1994 en el art. 75 inc. 2 párrafos 2º a 6º (conforme el ya citado precedente **“Papel Misionero S. A. I. F. C. c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa”**, sentencia del 5 de mayo de 2009).

Lo antedicho, sin embargo, no significa que la infracción a un tratado interjurisdiccional como lo viene siendo el “Pacto Federal para el Empleo la Producción y el Crecimiento” no pueda sustentar agravios por parte de las respectivas jurisdicciones e, incluso, de los contribuyentes tanto en relación con la Ley de Coparticipación Federal (ver doctrina de fallos *“Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado v. Provincia de Buenos Aires s/ repetición”* Fallos: 308:2153, sentencia del 13 de noviembre de 1986; *“Grafa S. A. c/ Fisco Nacional –D. G. I.- s/ repetición D. G. I.”*, Fallos: 321:358, sentencia del 17 de marzo de 1998; *“Petroquímica Comodoro Rivadavia S. A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”*, Fallos: 327:564, sentencia del 16 de marzo de 2004; *“Transportadora Gas del Sur Sociedad Anónima (TGS) c/ Santa Cruz, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”*, Fallos: 327:1083, sentencia del 15 de abril de 2004; *“Gas Natural Ban S. A. y otro c/ Neuquén Provincia de s/ acción declarativa”*, Fallos: 328:3599, sentencia del 27 de septiembre de 2005; *“Esso Petrolera Argentina S.R.L (continuadora de Esso S.A.P.A) c/ Entre Ríos, Provincia de y otro (Estado Nacional citado como tercero) s/ acción declarativa”*, Fallos: 329:2231, sentencia del 13 de junio de 2006; *“Pretrabras Energía S. A c/ Entre Ríos, Provincia de s/ acción declarativa”*, Fallos: 330:2617, sentencia del 5 de junio de 2007; *“Shell Compañía Argentina de Petróleo S. A. c/ Entre Ríos, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”*, Fallos: 332:2120, sentencia del 08 de septiembre de 2009; *“Shell Compañía Argentina de Petróleo S. A. c/ Entre Ríos, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”*, Fallos:332:2265, sentencia del 6 de octubre de 2009; entre otros), **como al Pacto que nos convoca**, según surge de la ya citada causa **“Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) v. Provincia de Buenos Aires y Otro”**, Fallos: 322:1781, sentencia del 19 de agosto de 1999.

En virtud de la actual doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, **tales agravios no surten suficientemente un planteo de inconstitucionalidad** —conf. en especial los autos **“Cuyoplacas S. A. c/ La Pampa, Provincia de s/ ordinario”**, Fallos: 332:998, sentencia del 5 de mayo de 2009— y, consiguientemente, no dan andamio a la acción declarativa de inconstitucionalidad prevista en el artículo 113 inc. 2º de la Constitución local.

3. En cuanto a los planteos vinculados a la pretendida afectación de los **principios de generalidad y proporcionalidad tributarias** (formulados con fundamento en los arts. 4 y 75, inc. 2º y ccs. de la CN y arts. 10, 13 inc. 3º, 51 segundo párrafo y ccs. de la CCABA), adelanto mi opinión en el sentido de que **no se advierte en qué punto las disposiciones legales**

cuya derogación se requiere pueden infringir los mandatos que de dichos principios se derivan.

En efecto, el ***principio de generalidad*** —entendido como el deber de contribuir al sostenimiento del Estado de todo aquel que detente capacidad contributiva, previsto en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en la IX Conferencia Internacional Americana celebrada en Bogotá, Colombia, en el año 1948 e implícitamente, en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, Pacto de San José de Costa Rica, aprobada por ley nº 23054, ambas receptadas con rango constitucional a través del art. 75 inc. 22 de nuestra Ley Fundamental a partir de la Reforma constitucional de 1994, y en el art. 51 párr. 2º de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires)— ***no puede brindar válido sustento a la pretensión de acceder a un beneficio fiscal o a la minoración de la alícuota aplicable***, en tanto es atribución del legislador dar un tratamiento diferenciado a casos que estima diferentes, mientras que con dicha distinción no se configuren tratos discriminatorios, situación que impondría el análisis de la cuestión a la luz, no ya desde la óptica de la generalidad tributaria, sino de las pautas brindadas por el principio de igualdad —el que será abordado en acápites siguientes—.

En lo que respecta al ***principio constitucional de proporcionalidad de las cargas públicas***, corresponde tener en cuenta que el mismo encuentra fundamento en los arts. 4º, 16 y 75 inc. 2 de la Constitución Nacional —si bien en el art. 4º aparece referido ***como nota de las contribuciones en relación “a la población”*** y en el art. 75 inc. 2 se incardina con que ***las contribuciones directas deberán ser proporcionalmente iguales “en todo el territorio”***—, en la jurisprudencia constitucional se ha entendido que lo que consagra la Ley Suprema es la ***proporcionalidad indefinida a la riqueza*** y que, en dicho marco, ***la manda no se ve alterada por la previsión de alícuotas diferenciales o estructuras tarifarias progresivas***. Así lo consagró desde antaño la Corte Suprema de Justicia de la Nación (***“Díaz Vélez, Eugenio v. Provincia de Buenos Aires”***, Fallos: 151:359, sentencia del 20 de junio de 1928) convalidando, asimismo, el aumento de la alícuota, no sólo en función de la mayor valuación fiscal que pudiera detentar el inmueble, sino también en razón de la diferente extensión de la superficie del predio (***“Morán Gregorio c/ Provincia de Entre Ríos”***, Fallos: 171:390, sentencia del de 1934).

Sin perjuicio de lo expuesto, lo cierto es que el ***diverso tratamiento fiscal*** en materia de tarifas ***debe estar adecuadamente justificado***, ya sea por la ***diferente capacidad contributiva*** que pretenda captarse a través del gravamen (temperamento de calificación, esencialmente utilizado en los tributos de inspiración recaudatoria, llamados fiscales), ya por la ***regla de la razonabilidad*** (en términos de adecuación entre el fin perseguido y los medios empleados) en tanto este último criterio encuentra justificación constitucional cuando se trata de satisfacer finalidades extrafiscales, que como objetivo están claramente contempladas en la Ley Suprema (en el

orden federal por el art. 75 incs. 18, “Cláusula del Progreso” y 19, “Cláusula del Progreso con Justicia Social”, y en el orden provincial por el primer párrafo del art. 125).

Desde otro punto de vista, considero oportuno precisar que, si bien el art. 75 inc. 2 predica que las contribuciones deben ser *proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación*, lo hace con relación a las contribuciones directas sancionadas y aplicadas por el Gobierno Federal en ejercicio de la potestad que esta misma cláusula le atribuye. En ese marco, se advierte que la diversidad de tributos (por caso, el instituido por la ley n° 14.044 del 23 de septiembre de 2009, sancionada por la Provincia de Buenos Aires conjuntamente con la Ley Impositiva para el ejercicio 2010 de “Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes”) o de las alícuotas previstas en los tributos provinciales —incluida con rango equivalente la Ciudad Autónoma de Buenos Aires— es el resultado de la ejercitación, por los entes político-estatales, de los poderes tributarios que le son propios, de modo que tal situación, no es más que una consecuencia derivada del régimen federal al que adscribe nuestra Carta Política (art. 1° CN).

Lo anteriormente señalado me excusa de ahondar en consideraciones respecto de la infracción al **principio de razonabilidad** como contenido implícito de la Constitución Nacional (arts. 28 y 33 de su texto), toda vez que, como lo ha sostenido con alcance general el destacado jurista argentino Juan Francisco Linares, esta regla, en el ámbito tributario, puede ser considerada en dos dimensiones, como “**razonabilidad en la ponderación**” —cuyo análisis nos conduciría a realizar un escrutinio sobre la confiscatoriedad del tributo, aspecto que excede el marco de los planteos formulados en estas actuaciones—, o en referencia a la “**razonabilidad en la selección**”, al conformar la ley distintas categorías de contribuyentes o brindar tratamiento dispar a diversos hechos imponible —cuestión que será abordada más adelante conjuntamente con la ponderación del principio de igualdad— (*La Razonabilidad de las Leyes. El “debido proceso” como garantía innominada en la Constitución Argentina*, segunda edición, primera reimpresión, tercera parte: “El debido proceso sustantivo en la Constitución Argentina”, capítulo XII: “Los poderes contributivos y la igualdad ante la ley”, ps. 167 y ss., y capítulo XIV: “El debido proceso sustantivo en las contribuciones confiscatorias”, ps. 181 y ss., Astrea, Buenos Aires, 1989).

4. De acuerdo a las consideraciones que seguidamente expongo, igual suerte deben correr los agravios formulados con relación al **derecho de propiedad y de la libre competencia** (arts. 14, 17, 75 inc. 13 y ccs. de la CN y arts. 10, 12, inc. 5, 14, 48 y ccs. de la CCABA).

En primer término, corresponde dejar sentado que el derecho de propiedad no resulta violentado por la mera exigencia de satisfacer las obligaciones tributarias, en tanto contribuciones que el Estado, en virtud de la ley, exige de los particulares para su sostenimiento y para atender el gasto público. Ello así, en tanto la existencia misma de toda comunidad política

organizada está condicionada a la disponibilidad de recursos para afrontar las erogaciones que origina el cumplimiento de sus funciones e, ineludiblemente, el correlativo ejercicio de las potestades tributarias. En otros términos, para ser tales, los pueblos civilizados de una nación conjugan el *pacto societatis*, y como necesaria implicancia, el *pacto sujectionis*, instituyendo una autoridad que al ejercer el poder generará necesariamente erogaciones, debiendo proveer las acciones necesarias para obtener los recursos que posibiliten solventarlas, poniendo, de tal modo, en acción dinámica, la *función ingresos-gastos públicos*.

Desde una perspectiva dogmático tributaria estricta, cabe recurrir a los conceptos vertidos en su tesis doctoral por Ezio Vanoni, defendida en 1925 en la Universidad de Pavía y publicada en 1932 (*Natura ed Interpretazione delle Leggi Tributarie*, Padova, Cedam, 1932). Allí el jurista italiano sostuvo: “El concepto... permite superar, junto al prejuicio de la odiosidad del tributo, la opinión de que la imposición limita y restringe la libertad y los derechos de los particulares. //... [E]strechamente *ligado al nacimiento del Estado aparece el abstracto poder de pedir a los particulares los medios para realizar sus propios fines...* [A]dmitido el principio de la necesidad de la vida en sociedad, de ello se desprende directamente lo absurdo que resulta concebir la actividad dirigida a la obtención de los medios necesarios para el mantenimiento de la organización social como una limitación a la actividad individual. // ... [P]artiendo del concepto de Derecho se llega a resultados análogos. Si verdaderamente el Derecho es norma de conducta, no existe Derecho sin Estado que lo mantenga y, en consecuencia, no existe personalidad jurídica del particular sin ordenamiento jurídico que la regule y reconozca. *La facultad del Estado de obtener los medios necesarios para su propia existencia* y, por ende, para la tutela y mantenimiento del ordenamiento jurídico, *se perfila así como un elemento esencial de la misma afirmación del Derecho.* // [L]a actividad financiera, lejos de ser una actividad que limita los derechos y la personalidad del particular, constituye su presupuesto necesario, puesto que sin tal actividad no existiría Estado, y sin Estado no existiría Derecho. Con otras palabras, decir que el tributo limita la personalidad individual equivale a afirmar que la existencia misma del Estado constituye un límite a los derechos del particular. *El hombre libre de cualquier obligación tributaria tan solo es pensable al margen de la convivencia social, pero semejante abstracción, si quizás favorece al filósofo, no reviste ninguna autoridad para el jurista, que estudia al hombre en el real desarrollo de sus relaciones con otros individuos*” (el enfatizado en cursiva no obra en el texto original –v. *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, traducción al español y estudio introductorio del catedrático Juan Martín Queralt, capítulo tercero, “Naturaleza del derecho de imposición. El tributo como emanación de la soberanía o de la supremacía del Estado. La causa del tributo”, parágrafo 28: “El tributo no limita ni la libertad ni los derechos de los particulares”, ps.

183 y ss., en particular ps. 183 y 184, Ediciones del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973).

Por lo tanto, **resulta difícil concebir el derecho de propiedad sin un Estado que lo reconozca y lo resguarde, como tampoco un Estado sin tributos que se convierten de tal modo en el presupuesto mismo que le permite ejercitar la autoridad, ya que no hay Estado gratis** (v. Juan Bautista Alberdi, *Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853*, Ediciones del Mercurio de Santos Tornero y Ca., Valparaíso, Chile, 1852). Así entonces, no es posible predicar en abstracto la afectación del derecho de propiedad por el cobro de un tributo salvo que el mismo contravenga expresamente derechos, garantías, disposiciones o directivas consagradas en la Carta Magna o que resulte confiscatorio.

En cuanto a la vulneración de la **libre competencia**, entiendo que la misma, por sí sola, no puede sustentar el planteo de inconstitucionalidad articulado. Ello así por cuanto, tal como quedó expuesto líneas arriba, el diferente trato impositivo que brinda la norma en crisis a partir de la diferente radicación del establecimiento industrial donde se desarrolla la actividad gravada (aplicando una alícuota o tasa más alta a aquellos contribuyentes que los tengan instalados fuera de la jurisdicción territorial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) debe ser escrutado desde la óptica de la regla de la igualdad que actúa como límite constitucional a la potestad tributaria del Estado, aspecto que, como ya se dijo, será abordado en los apartados siguientes.

Bajo las consideraciones precedentes entiendo haber dado debida respuesta para descartar el éxito de la acción declarativa respecto de los planteos formulados tomando en consideración el *"Pacto Federal para el Empleo la Producción y el Crecimiento"*, como las articulaciones basadas en los *principios constitucionales de generalidad, proporcionalidad, razonabilidad, propiedad y libre competencia*, lo que me conduce a ingresar en la ponderación estimatoria de los agravios que se sustentan en la **violación del principio de igualdad** fundados en la diversidad de tratamiento que la legislación del Impuesto a los Ingresos Brutos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires realiza entre actividades industriales que cuentan con establecimientos radicados en jurisdicción local y aquellas que los tienen fuera de ella; así como las quejas sostenidas con apoyatura en la **facultad exclusiva del Congreso de la Nación para reglar el comercio interjurisdiccional e internacional**, ello a resultados de la dispar consideración, alícuota o dispensa mediante, brindada en razón del origen o destino de los bienes o productos, o por el mero hecho de atravesar las fronteras fiscales de los distritos políticos que conformen el Estado federal argentino. También serán objeto de tratamiento los agravios formulados con respaldo en el **principio de solidaridad federal** que se inspira y proyecta en las más diversas directivas constitucionales, a través de su consideración

singular o de lo que la Carta Política de los argentinos, ponderada sistémicamente en su conjunto, tiene de proyecto o de programa para su tiempo y todos los tiempos.

5. Alega la actora que el **diverso tratamiento fiscal brindado por la legislación tributaria de la Ciudad a las actividades industriales según la localización de sus establecimientos según se encuentren dentro o fuera de su jurisdicción, resulta violatorio del principio de igualdad en las cargas públicas** —art. 16 de la CN y su correlato con sus arts. 5, 7, 8, 75 inc. 13, 22 y ccs., y en los arts. 10, 11, 51 y concordantes de la Constitución de la Ciudad, así como en el art. 35 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre y el art. 34 del Pacto de San José de Costa Rica—.

En el supuesto traído a conocimiento, tal como adelanté en el apartado precedente, se impone considerar el **principio de igualdad en íntima relación con el comercio interjurisdiccional** toda vez que el distingo por localización de los establecimientos industriales podría configurar una traba a este último, infringiendo la letra y espíritu de los artículos 7, 9, 10 a 12, 14, 20, 26, 75 inc. 13 y 126 del Estatuto Fundamental.

Tuve oportunidad de expedirme el 13 de noviembre de 1983 como Procurador Fiscal de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en una cuestión cuya base fáctica guarda cierta analogía en sus efectos a la aquí discutida, al dictaminar en autos *“Cerro Castillo S.A. v. Provincia del Chubut”*, Fallos: 310:2443, sentencia del 26 de noviembre de 1987, en donde expresé: *“... la garantía contenida en los arts. 9, 10, 11 y 12 de la Constitución Nacional establece una protección contra los tributos que discriminen en razón del origen o destino del tránsito comercial, estableciendo una carga impositiva distinta de aquella que recae sobre bienes o servicios que no transponen las fronteras provinciales, pues en el caso que el gravamen se estableciera en forma exclusiva en atención a esa procedencia o lugar de remisión, o fuera diferente del aplicado al comercio o circulación interna, nos encontraríamos ante un tributo que incide en el transporte o comercio interprovincial por el mero hecho de revestir ese carácter”*.

En igual orden de ideas, entiendo que disposiciones como las que se cuestionan en esta acción declarativa y cuya inconstitucionalidad se pretende, efectivamente infringen los arts. 1, 7, 9, 10, 11, 12, 16, 28, 33, 75 inc. 13, y 126 de la **Ley Fundamental** así como se afecta a esta última entendida como **sistema, inspirado en un programa constitucional** que se traduce en directivas explícitas e implícitas, orientadas todas ellas a una **realización viable de la República mediante un federalismo racional**, que posibilite el desarrollo y autonomía de los gobiernos locales, pero sin atentar contra el objetivo central y primario de **constituir la unión nacional**. Ello así en consonancia con el criterio expuesto por el Tribunal cimero conforme al cual cuando se trata de interpretar el alcance de atribuciones

provinciales en el área abarcada por la llamada “**cláusula comercial**” debe acudirse a una **noción integradora de la actividad económica en el territorio nacional**, que fue la base no sólo de los poderes del Congreso en la regulación del comercio interprovincial, sino también de los que le asignan exclusiva competencia en materia de legislación común a ser aplicada en los territorios provinciales, por las autoridades locales (ver “*Molinos Rio de la Plata S. A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa*”, Fallos: 332:66, sentencia del 10 de febrero de 2009).

La impugnación constitucional que se propicia encuentra sustento en **diversas familias de fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación** en las que el Máximo Tribunal federal **descalificó ciertos tributos que brindaban dispar tratamiento para los contribuyentes en función de su distinta vecindad o residencia dentro de la República**, estableció la interdicción **de los gravámenes aplicados por el solo hecho de la introducción de mercaderías en la provincia**; se pronunció por la **invalidez de los tributos establecidos a la extracción de bienes del Estado local**; y decretó la **inconstitucionalidad de las barreras jurisdiccionales para la producción de efectos de las actuaciones o instrumentos públicos —judiciales o notariales— tramitados u otorgados en otras demarcaciones territoriales de la Nación** (v. Casás, José Osvaldo, “Inconstitucionalidad de la barreras jurisdiccionales mediante el tratamiento tributario discriminatorio de los instrumentos otorgados fuera de la jurisdicción local (El caso de la Provincia de Mendoza)”, *Revista del Notariado*, nº 839, octubre-noviembre-diciembre 1994, ps. 615 y ss., Buenos Aires, 1994).

Sobre el punto me permito detallar diversos colectivos de fallos, más allá de que su enunciación no agota los pronunciamientos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre la materia:

a. Patentes diferenciales a corredores y repartidores según su distinta residencia o vecindad dentro de la República y la violación del principio de Igualdad.

La consagración del principio constitucional contenido en el **art. 16 de la Ley Suprema**, según el cual “**La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas**”, no importa consagrar una igualdad aritmética, precisa, absoluta, o un trato uniforme a todos los contribuyentes, ya que es válido que las leyes efectúen distingos entre los obligados al pago, siempre que los criterios adoptados importen la razonabilidad en la selección y no estén inspirados en propósitos de indebido favor, privilegio, o propósito de hostilidad contra determinados individuos o clases de personal , ya que lo que demanda el precepto constitucional es que no se excluya a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias.

Aportando una mayor precisión, el Alto Tribunal, en las causas “**Ana Masotti de Busso y otros c/ Provincia de Buenos Aires**”, sentencia del 7 de abril de 1947; y “**Mario B. Gaviña c/ Provincia de Buenos Aires**”, sentencia del 4 de diciembre del mismo año, ha entendido que “**a igual capacidad tributaria con relación a la misma especie de riqueza el impuesto debe ser en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes**”, lo que equivale a sostener que la igualdad en materia impositiva es la igualdad del tratamiento a iguales, en iguales circunstancias de capacidad contributiva.

Ello sentado, la Corte Suprema de Justicia interpretó que **se había infringido el principio de igualdad tributaria, toda vez que se establecieron patentes diferenciales a corredores y repartidores según su distinta residencia en la República**, tal cual lo expresó, entre otras, en las siguientes causas: “*The South American Stores Gath y Chaves contra la Provincia de Buenos Aires, sobre devolución de dinero, percibido por cobro de impuesto creado al capital en giro*”, sentencia del 24 de agosto de 1927; “*Sociedad Anónima Gath y Chaves Limitada contra lo Provincia de Buenos Aires, sobre devolución de una suma de dinero*”, sentencia del 15 de julio de 1929; “*Compañía Nacional de Tabacos SA c/ Provincia de Corrientes*”, sentencia del 17 de junio de 1936; “*Noel y Cía. SA de Dulces y Conservas c/ Provincia de Buenos Aires*”, sentencia del 21 de octubre de 1940; “*Luis Salvador y Cía c/ Provincia de Buenos Aires*”, sentencia del 23 de abril de 1948; y “*Frigorífico Armour de La Plata c/ Provincia de Buenos Aires*”, sentencia del 7 de marzo de 1949.

De los pronunciamientos reseñados en el párrafo precedente pueden extraerse las siguientes conclusiones:

El sistema adoptado por la Constitución Nacional en materia de circulación territorial y de comercio interprovincial y exterior, **consiste en hacer un solo territorio para un solo pueblo. La Constitución ha querido impedir que con leyes impositivas o de cualquier otra naturaleza, una provincia pudiera hostilizar el comercio de los productos originarios de las otras, provocando medidas de retorsión inconciliables con la armonía y recíproca consideración que debe reinar entre ellas** (*Fallos: 149:137*).

Lo que la Constitución Nacional suprimió en su art. 10, **no fue solo la aduana provincial, sino la aduana interior**, cualquiera que fuere el carácter, nacional o provincial, que tuviera, prohibiendo en la circulación de mercaderías que la autoridad nacional o provincial pudiera restablecer las aduanas interiores que formaban parte de las antiguas instituciones argentinas (*Fallos: 149: 137*).

Las provincias en ejercicio de sus poderes de legislación interna (art. 104 y sigtes., texto 1853-1860), **no se hallan autorizadas para dictar leyes o reglamentos de carácter general o municipal que comporten, directa o indirectamente, trabar o perturbar de cualquier modo la libre circulación territorial**, o que pueda afectar el derecho a reglamentar el comercio, conferido al Congreso de la Nación con el carácter de una facultad exclusiva (*Fallos*: 155:42).

La ley que grava en forma diferente a los dependientes, agentes, comisionistas y viajantes vendedores, según pertenezcan a casas establecidas en territorio de la respectiva provincia o a establecimientos ubicados fuera de ella, crea un impuesto diferencial arbitrario que dificulta el comercio interno del país e infringe la garantía contenida en los arts. 16 y conchs. de la Constitución Nacional (*Fallos*: 175:199).

Son violatorias de la Constitución Nacional las leyes que imponen una patente diferencial a los agentes o corredores viajeros de casas de comercio no establecidas en la provincia por el solo hecho de vender en ésta productos fabricados fuera de su territorio (*Fallos*: 188:143).

Cualquier gravamen que cree desigualdades entre los contribuyentes por razones de vecindad dentro de la República Argentina es inconstitucional (*Fallos*: 210:791).

Las leyes provinciales en cuanto reducen con respecto a los corredores de las casas de comercio sujetas al impuesto local al comercio e industrias, la patente que se establece para todos los corredores sin distinciones, de modo que solo es pagado íntegramente por los corredores de casas radicadas fuera del territorio de la provincia, crea un gravamen diferencial violatorio de la Constitución Nacional (*Fallos*: 213:257).

Muy recientemente, si bien en una causa que no revestía carácter tributario, el Máximo Tribunal declaró la inconstitucionalidad de la ley n° 2632 de la **Provincia de Santa Cruz** que establecía, como **requisito para la extensión de permisos de pesca, que la tripulación de los buques de las empresas pesqueras esté constituida en un cincuenta por ciento por ciudadanos argentinos que tengan más dos años de residencia permanente en dicha provincia**. Así lo hizo entendiendo que dicha norma ***“...introdujo un privilegio a favor de sus habitantes y de aquellas personas que acrediten más de dos años de residencia en ella, que (...) no se concilia con la igualdad de derechos que consagra la Constitución Nacional entre los habitantes de las distintas provincias”***

(“*Argenova S. A. c/ Santa Cruz, Provincia de s/ acción declarativa*”, Fallos: 333:2372, sentencia del 14 de diciembre de 2010), resolución que viene a reforzar el criterio que asumo en el sentido que la diversa localización o radicación de los establecimientos industriales son decididamente atentatorias del principio de igualdad (art. 16 de la Constitución Nacional).

b. Gravámenes aplicados por el solo hecho de la introducción de las mercaderías en la provincia.

En estos pronunciamientos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación **invalidó los gravámenes que pretendieron cobrar algunas provincias por el solo hecho de la introducción en su jurisdicción de mercaderías, discriminándolas en función de su origen.** Al mismo tiempo, sentó las bases, diferenciando entre gravámenes aplicables a la circulación territorial —prohibidos por la Constitución Nacional— y tributos a la circulación económica resultante del tráfico comercial —admitidos por el Estatuto Fundamental—, haciendo jugar para ello distintas estipulaciones de la Ley Suprema (arts. 9º, 10, 11, 12, 67, inc. 12, y 108 — texto 1853/ 1860—).

En esta familia de fallos se ubican, entre otros muchos, los recaídos en las causas “*Don Juan Antony y otros contra la Provincia de Santa Fe, sobre Inconstitucionalidad de un impuesto*”), sentencia del 14 de junio de 1917; “*Bressani, Carlos H. y otros contra la Provincia de Mendoza, Inconstitucionalidad de leyes y devolución de dinero*”, sentencia del 2 de junio de 1937; y “*Francisco Javier Alonso c/ Municipalidad de Vicente López*”, sentencia del 11 de setiembre de 1950.

En los decisorios precedentes se dejó sentado:

Las provincias pueden gravar con impuestos las mercaderías que han introducido de otras y que se encuentran ya incorporadas a su riqueza general; pero desde el momento en que el gravamen se basa en esa procedencia o establece diferencias en perjuicio de las mismas y en beneficio de las de origen local, sale de su esfera propia de acción. En consecuencia, es violatoria de los arts. 9º y 10 de la Constitución Nacional una ley que grava la venta de un determinado producto fabricado en otra provincia con un impuesto mayor al que se cobra al similar fabricado en la propia. Consiguientemente, lo que cobra en concepto de patentes la provincia de Santa Fe en el caso de “Depósitos de cerveza de casas establecidas fuera de la provincia” en las categorías 1ª \$ 750, 2ª \$ 500 y 3ª \$ 300, en contraste con la patente de \$ 30 para los establecimientos de venta de cerveza elaborada en la propia provincia es inconstitucional por cuanto afecta la circulación de los efectos de fabricación o producción nacional que el art. 10 de la Carta Magna declara libre de derechos (Fallos: 125:333).

Los arts. 9º, 10, 11 y 12 de la Constitución Nacional, responden al propósito de desterrar un sistema impositivo feudal que venía desde la Colonia, y se prolongó y agravó después de la Independencia, constituyendo una causa de aislamiento, de querellas y luchas entre las provincias, poniendo una valla a la formación y constitución de la Nación (*Fallos*: 178:9).

Si bien las provincias tienen facultades para gravar las mercaderías de otra incorporadas a su riqueza general, no la tienen para fundamentar el gravamen en esa procedencia en perjuicio de las mismas y en beneficio de las de origen local. Esas distinciones repugnan al propósito de nuestra Carta Fundamental, **de hacer de la Nación un solo territorio para un solo pueblo, sobre la base de borrar las fronteras** que separan las entidades políticas que la componen, **en cuanto se refiere al desenvolvimiento de sus industrias y comercio interno** (*Fallos*: 217:857).

En lo que respecta al **principio de igualdad**, resulta especialmente atinente al caso recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación supo **decretar la invalidez**, con fundamento en dicho principio, de una **Ordenanza Impositiva de la entonces Municipalidad de Buenos Aires que gravaba la grasa de ganado vacuno y ovino que entraba al municipio, sin hacerlo con los efectos de la misma clase que se encontraban dentro de él** (*"La Blanca, Compañía de Carnes Congeladas contra Municipalidad de la Capital, sobre devolución de impuestos"*, *Fallos*: 144:313, sentencia del 11 de septiembre de 1925).

c. Gravámenes aplicados por el solo hecho de la extracción de bienes del Estado local.

En estos pronunciamientos, el Alto Tribunal invalidó los tributos cobrados en ocasión de la salida de los bienes de la jurisdicción provincial, con fundamentos análogos a los desarrollados en el punto anterior.

Se inscriben en esta familia de fallos, entre muchos otros, los recaídos en las causas *"Gueddes Hnos. y otros, contra la Provincia de Buenos Aires; sobre inconstitucionalidad del impuesto de guías"*, sentencia del 17 de julio de 1902; *"Freitas y Gurgio contra la Provincia de Corrientes, sobre la inconstitucionalidad del Impuesto de Guías y devolución de dinero"*, sentencia del 1º de diciembre de 1904; *"SRL Acuña Hnos. y Cía. c/ Provincia de Santiago del Estero"*, sentencia del 9 de febrero de 1968; y, *"Oscar Antonio Ruta c/ Provincia de Corrientes"*, sentencia del 4 de mayo de 1973; *"Don Carlos Sardi y otros contra la Provincia de Mendoza, por devolución de sumas pagadas por concepto de impuesto a la uva"*, *Fallos*: 171:79, sentencia del 10 de agosto de 1934.

Es de destacar, de entre lo resuelto en estos fallos, que resulta **inconstitucional un decreto de la provincia de Mendoza, que eximía del impuesto a la uva de consumo interno, en tanto lo mantenía para la uva destinada a salir de su territorio** (*Fallos*: 171:79).

d. Inconstitucionalidad de las barreras jurisdiccionales a los instrumentos públicos otorgados en otras demarcaciones territoriales.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido reiteradamente **descalificando la validez constitucional de las barreras establecidas por diversas provincias obstaculizando el tráfico de los instrumentos públicos** —fundamentalmente escrituras—, **otorgados en jurisdicción distinta de aquella en la cual estaban llamados a inscribirse o a producir sus efectos**. Tuvo particularmente en cuenta en todos sus decisorios la disposición contenida en el art. 7° de la Ley Fundamental, conforme a la cual: "*Los actos públicos y procedimientos judiciales de una provincia gozan de entera fe en las demás; y el Congreso puede por leyes generales determinar cuál será la forma probatoria de estos actos y procedimientos, y los efectos legales que producirán*".

Pueden reconocerse como pertenecientes a la familia de fallos que descalifica las barreras jurisdiccionales provinciales, entre otros, los dictados en las causas: "*Ferrocarriles del Estado*", sentencia del 1° de marzo de 1940; "*Isaac Raúl Molina c/ Provincia de Buenos Aires*", sentencia del 19 de diciembre de 1986; "*Ernesto H. Pinto c/ Provincia de Buenos Aires*", sentencia del 6 de diciembre de 1988; "*Martha Teresa Rumi c/ Provincia de Buenos Aires*", sentencia del 23 de octubre de 1990; "*Juan Emilio Torterola c/ Provincia de Buenos Aires*", sentencia del 26 de marzo de 1991; y "*José Homero Abad y otros c/ Provincia de Buenos Aires*", sentencia del 1° de octubre de 1991.

6. De acuerdo a las consideraciones vertidas, se impone reconocer también la procedencia del agravio fundado en el ***principio de solidaridad federal*** (arts. 1, 5, 6, 7, 8, 16, 75 inc. 2 y ccs. de la CN y arts. 10, 51 2° párrafo y ccs. de la Constitución local).

Así resulta pues, en palabras del Alto Tribunal: "***la Constitución ha querido hacer un sólo país para un sólo pueblo... Pero no se ha propuesto hacer una Nación centralizada. La Constitución ha fundado una unión indestructible pero de estados indestructibles ... Los constituyentes actores y testigos presenciales del proceso que tuvo su término en la Constitución de 1853, establecieron una unidad no por supresión de las provincias —camino que había obligado a desahuciar una terrible experiencia— sino por conciliación de la extrema diversidad de situación, riqueza, población y destino de los catorce estados y la creación de un***

órgano para esa conciliación, para la protección y estímulo de los intereses locales, cuyo conjunto se confunde con la Nación misma” (v. **“Bressani, Carlos H. y otros contra la Provincia de Mendoza, Inconstitucionalidad de leyes y devolución de dinero”**, Fallos: 178:9, sentencia del 2 de junio de 1937).

La expresión **“constituir la unión nacional”** contenida en el Preámbulo de la Constitución, no puede tener un alcance contrario a la forma federal de gobierno, ni privar a las provincias de potestades que conservan con arreglo al art. 104 de la Constitución (texto 1853/1860) y que son inherentes al concepto jurídico de autonomía (CSJN, *“Fernández, Virgilio s/ infracción ley 4847”*, Fallos: 242:496, sentencia del 19 de diciembre de 1958).

De igual modo, la **“solidaridad federal”** así entendida, tal como puntalicé recientemente en mi voto *in re*: *“GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Autogon S.A. c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos”*, sentencia del 15 de diciembre de 2010, supone igualmente que **“las facultades provinciales no pueden amparar una conducta que interfiera en la satisfacción de un interés público nacional, ni justificar la prescindencia de la solidaridad requerida por el destino común de la Nación toda. El sistema federal importa asignación de competencias a las jurisdicciones federal y provincial; ello no implica subordinación de los estados provinciales al gobierno central, pero sí coordinación de esfuerzos y funciones dirigidos al bien común general, tarea en la que ambos deben colaborar, para la consecución eficaz de aquel fin”**.

7. Ciertamente, las provincias —y, por ende, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires— pueden dispensar de gravámenes locales por consideraciones generales de política económica a pesar de que sus contribuyentes denoten aptitud de pago —capacidad contributiva— para afrontarlos. Ello es un correlato de la ya referida *Cláusula del Progreso* residenciada hoy en el art. 75 inc. 18 de la Constitución Nacional, ya que en el mismo plexo supremo, en el Título Segundo: *Gobiernos de Provincia*, el primer párrafo del art. 125 preceptúa que *“Las provincias pueden celebrar tratados parciales para fines de administración y justicia, de intereses económicos, y trabajos de utilidad común, con conocimiento del Congreso Federal y promover su industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad provincial, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la explotación de sus ríos, por leyes protectoras de estos fines, y con sus recursos propios”*.

La transcripción precedente reconoce una elocuente semejanza con la atribución federal del art. 75 inc. 18, si bien en este caso se reemplaza *“concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo”* por *“con sus recursos propios”*. Recuérdese también que, en el orden federal, la más

calificada doctrina ha exigido, para la procedencia de dispensas tributarias, el cumplimiento de cuatro requisitos: a) que las mismas sean establecidas por ley; b) que estén orientadas a la consecución de objetivos con expreso reconocimiento constitucional; c) que exista una adecuada proporcionalidad entre el medio empleado y el fin perseguido; y d) que se disponga el carácter temporal de las exoneraciones.

No descarto, por tanto, más allá de las apuntadas diferencias en la redacción de ambos enunciados constitucionales, que las provincias puedan establecer franquicias, exenciones, exoneraciones, bonificaciones e, incluso, subsidios fiscales por razones de política económica ya que, en palabras de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, *“[E]l poder impositivo tiende, ante todo, a proveer de recursos al tesoro público, pero constituye, además, un valioso instrumento de regulación económica. Tal es la `función de fomento y asistencia social` del impuesto, que a veces linda con el poder de policía y sirve a la política económica del Estado en la medida en que responde a las exigencias del bien general, cuya satisfacción ha sido prevista en la Ley Fundamental como uno de los objetivos del poder impositivo. En este aspecto, las manifestaciones actuales de ese poder convergen hacia la finalidad primaria, y ciertamente extrafiscal, de impulsar un desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas”* (in re: “Lorenzo Larralde y Otros”, —Fallos: 243:98—, sentencia del 2 de marzo de 1959).

Así entonces, desde mi perspectiva, en lo que aquí específicamente interesa, no resultaría observable que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires consagrara, a modo de ejemplo, una dispensa impositiva a las plantas de clasificación y separación de residuos domiciliarios para su recupero, orientada a minimizar su volumen y a asegurar su mejor disposición, todo ello en consonancia con las previsiones del art. 27 inc. 12 de su Estatuto Fundamental —sobre todo, teniendo en cuenta que la generación y el tratamiento de la basura es un problema crítico de esta jurisdicción, por lo limitado de su ámbito territorial—; que la Provincia de Buenos Aires siguiera igual política respecto de la industria de elaboración y envasado de productos pesqueros en sus distintos puertos, a condición de que los operadores económicos incrementaran la capacidad de almacenaje de sus cámaras frigoríficas, con la finalidad de incrementar la incorporación de valor agregado en origen; o que las provincias patagónicas establecieran incentivos a las inversiones en instalaciones de generación de energía eólica a fin de sustituir la utilización de la proveniente de fuentes no renovables y/o contaminantes aprovechando las ventajas de su medio geográfico.

Lo que constituiría un retroceso, en cambio, sería que se regresara al viejo régimen tributario provincial argentino anterior a la Ley de Unificación de Impuestos Internos n° 12.139 vigente a partir del 1° de enero de 1935, en el cual, cada Estado, más que favorecer la producción económica interna, hostilizaba la de las restantes provincias. De tal modo, la provincia de La Rioja llegó a gravar con medio centavo el vino riojano y con tres centavos el vino no riojano; la de Santiago del Estero, la tonelada de alfalfa y cal de otras

provincias con un peso; la de Tucumán, el vino y el alcohol vínico de Mendoza, San Juan, La Rioja, Catamarca, etc.; y, estas últimas, el azúcar y el alcohol industrial de Tucumán, Salta, etc. (v. Guillermo Ahumada, *Tratado de Finanzas Públicas*, cuarta edición, Tomo II, Capítulo 26: "Impuestos Internos al Consumo", Sección 3: "Los Impuestos Internos en la legislación argentina", punto 3: "Autoridad que los crea y problemas constitucionales...", ps. 285 y ss.; en particular, ps. 830 y 831, Plus Ultra, Buenos Aires, 1969; con remisión a la obra del Administrador General de Impuestos Internos José Manuel Ahumada, *Anteproyecto de Ley General de Impuestos Internos*, Buenos Aires, 1922).

Es que la diferencia de trato tributario en la imposición local por la localización del contribuyente fuera del ámbito territorial del sujeto impositor —adicional por absentismo— sólo se ha aplicado respecto de sujetos radicados en el exterior, y exclusivamente respecto del Impuesto Sucesorio o del Impuesto Inmobiliario.

Así, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con referencia al Impuesto a la Herencia, en la causa "*Segundo Fernández Aguilera (sucesión)*" —Fallos: 211:32—, sentencia del 4 de junio de 1948, dejó sentado "... que el establecimiento de una categoría distinta con los ausentes tiene razón de ser en la naturaleza de la situación de que se trata", para agregar *in re*: "**Eduardo A. Shepherd, su sucesión**" —Fallos: 212:493—, sentencia del 22 de diciembre de 1948, que **correspondía hacer diferencia entre los contribuyentes domiciliados y no domiciliados en el país, respecto al límite de lo que podía ser válidamente absorbido por el impuesto**, declarando que para que quienes estaban radicados en el extranjero era constitucionalmente válido que el impuesto insumiese hasta el 50% de lo transmitido.

Finalmente, en lo que al **Impuesto Sucesorio** se refiere, en la causa "**Carlos Vicente Ocampo**" —Fallos: 234:129—, sentencia del 2 de marzo de 1956, se abordaron diversos temas. Por un lado, cuando se estableció que en reiterada jurisprudencia —Fallos: 132:402; 147:409; 160:263; 176:138; 190:159; 195:135; 200:377— se había admitido el **recargo impositivo respecto de contribuyentes con domicilio en el extranjero** apreciándolo constitucionalmente válido por no contrariar el principio de igualdad tributaria, en cuanto **se hallara inspirado en un propósito de gobierno y una finalidad de orden social, como era la de combatir el absentismo, lo que le daba una base de razonabilidad suficiente para justificarlo desde el punto de vista constitucional**. De todos modos, por otro, el Alto Tribunal agregó que, si bien los motivos aducidos abonaban la diversidad de tratamiento, no se seguía de ello que el recargo pudiera ser ilimitado hasta hacer ilusorio el derecho hereditario, reconociendo también en este caso el límite máximo del 33% del valor de los bienes recibidos en herencia, en atención a la prohibición de confiscatoriedad tributaria.

Por su parte, respecto del **Impuesto Inmobiliario**, el Tribunal cimero, abordó la cuestión en la causa "**Banco Hipotecario Franco-Argentino v.**

Provincia de Córdoba” —Fallos: 210:1208—, sentencia del 21 de mayo de 1948. Allí se dijo: **“Que el hecho de estar domiciliado en el extranjero el sujeto del impuesto y no tener, por ende, participación en la vida del país sino a través de los capitales radicados en él, justifica que los impuestos cuya materia es la riqueza constituida por dichos capitales sean más gravosos para esta categoría de contribuyentes que para quienes tienen aquí su domicilio. Estos últimos no son ajenos a ninguna contingencia de la vida nacional y contribuyen de muchos otros modos que por la radicación de capitales y el pago de impuestos a atender las necesidades del país, y a promover su progreso no radica sólo ni primordialmente, en el crecimiento de la riqueza material. Por consiguiente, en principio el límite que se considera no puede ser el mismo en ambos casos, pues de serlo las dos categorías, que hay razón para tratar diversamente, vendrían a resultar igualadas en él”**.

Transcriptas las consideraciones políticas, económicas y sociales que hizo valer la Corte Suprema de Justicia de la Nación, todo parecería indicar, a partir de una lectura desatenta de nuestro Estatuto Fundamental, que el recargo o adicional por absentismo podría llegar a aplicarse con igual extensión, incluso, por la distinta residencia dentro de la República respecto del lugar de localización de los bienes —alcanzados por el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, en fase de restauración, o el Impuesto Inmobiliario—, dando como resultado un exponencial acrecentamiento de la renta fiscal para las arcas de todas las provincias en la medida en que un importante número de contribuyentes personas físicas y, fundamentalmente, personas de existencia ideal —vrg. Sociedades Anónimas—, tienen domicilio o sede social en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y sus bienes se ubican más allá de sus límites jurisdiccionales.

Adviértase que, junto con la consagración de una minoración en el Impuesto Inmobiliario para los contribuyentes respecto de la vivienda familiar, económica, personal, única y de ocupación permanente, bien podría establecerse **un fuerte adicional o recargo a aquellos otros contribuyentes titulares de bienes raíces no residentes en la jurisdicción**. Esta solución, distinta de gravar el “valor locativo computable por los inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo, veraneo u otros fines semejantes” —tal como ocurre en el Impuesto a las Ganancias en el orden federal, artículo 41 inc. f) de la ley del gravamen—, resultaría de más fácil fiscalización y podría extenderse a otros inmuebles —vrg. cocheras, lotes, quintas, chacras, estancias, etc.—, con lo cual se daría satisfacción, mediante tal expediente, a las aspiraciones de algunos gobernantes provinciales de incrementar la disponibilidad de recursos para expandir los beneficios políticos del gasto sin soportar los correlativos costos electorales, en tanto quienes afrontarían el recargo no serían votantes en el respectivo distrito.

De todos modos, la hipótesis enunciada en los dos párrafos precedentes no es posible de llevar a la práctica, en mi modesto parecer, si

se tiene en cuenta el claro enunciado contenido en la introducción del art. 8º de nuestra Carta Magna, donde sin vacilaciones se consagra que: **“Los ciudadanos de cada provincia gozarán de todos los derechos, privilegios e inmunidades inherentes al título de ciudadano de las demás”**. He aquí una razón más para declarar la palmaria pugna con el texto constitucional del trato fiscal discriminatorio que se denuncia en la presente causa.

8. Desde otro ángulo, bien podría alegarse que la mayor carga fiscal se ve recomendada ya que opera sobre obligados legales tributarios que, en cuanto titulares de establecimientos industriales, denotan una capacidad contributiva relevante y que, por lo demás, son de extraña jurisdicción. Soy conciente de que en algunos supuestos de aplicación de contribuciones indirectas como el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el contribuyente — esto es el obligado legalmente a ingresar el impuesto al fisco aunque en definitiva, lo desplace y no lo soporte— bien puede detentar una capacidad económica adicional y diferenciada de la del consumidor final —v. sobre el particular mi voto en la causa *“Cámara Argentina de Supermercados s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado” en: “Cámara Argentina de Supermercados c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)”*, sentencia del 27 de mayo de 2003 [Constitución y Justicia – Fallos del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires, Tomo V, 2003, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2006, ps. 324 y ss.]—. De todos modos, por regla general, en la mayoría de los casos estos impuestos tienden a trasladarse al adquirente último de los bienes haciendo operar el efecto anestésico o analgésico típico de esta clase de tributación solapada, que incorpora su incidencia a los precios que en definitiva se abonan, generando la *ilusión financiera* de que las cargas fiscales solamente las afrontan los ricos o adinerados (v. Amilcare Puviani: *Teoría delle Illusioni Financiarie*, Palermo, Italia, 1903).

Por lo antedicho, es un espejismo que la carga fiscal la afronten agentes económicos de distinta jurisdicción y no los consumidores de nuestra ciudad.

Más allá de ser conciente de que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires nutre su tesoro público, primordialmente, con recursos tributarios propios y, dentro de ellos, con la recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, no puedo pasar por alto los problemas que suscita la falta de homogeneidad de sus tarifas y su tendencia sostenida al alza, gravando los ingresos de establecimientos industriales radicados fuera de su jurisdicción, incluso con la alícuota del 4% (ley nº 3.751 con las modificaciones introducidas por la ley nº 3.752). A este respecto, no deben perderse de vista las críticas que desde antiguo se han venido repitiendo sobre el acrecentamiento de la imposición indirecta, sobre todo, después de caído *L`Ancièn Règime*, como consecuencia de la Revolución Francesa y la eliminación de los privilegios e inmunidades tributarias que detentaba la

aristocracia y el clero. A tal respecto, no está de más recordar las enseñanzas vertidas a fines del siglo XIX por el pensador alemán Fernando Lassalle cuando afirmara, posiblemente con cierto grado de exageración, que: “Los impuestos indirectos sirven a la clase poseedora para readquirir, en la realidad, en la época del predominio del capital mobiliario, la exención tributaria que sólo *formalmente ha terminado y legalmente está abolida*, y esto se debe a la influencia que la burguesía ha ejercido en la legislación del Estado”, reviviendo de tal manera el viejo estado de cosas imperante en la sociedad medieval (*Programa a los Trabajadores*, Alemania, 1863, referido por Francisco Nitti, en *Principios de las Ciencias de las Finanzas*, Libro II: “Los ingresos ordinarios del Estado”, Parte II: “Nociones generales sobre los impuestos”, punto 6: “Los impuestos directos y los indirectos en los presupuestos modernos”, ps. 321 y ss., en particular p. 322, Talleres Gráficos Argentinos L. J. Rosso, Buenos Aires, 1931).

Como lo afirma el hoy catedrático de la Universidad Central de Barcelona doctor Tulio R. Rosembuj: “El recurso de la imposición a los consumos adquiere importancia en la finanza pública moderna. Por tratarse de impuestos de vasto radio de aplicación, alto rendimiento fiscal y suma flexibilidad recaudatoria en épocas de inflación, liberan a la autoridad política de la crítica de afinar la imposición sobre fuentes de réditos y patrimonios (...) // Dado que la inclinación al consumo —necesario— decrece paralelamente al incremento del rédito, la relevancia de la imposición sobre los consumos de masa, afecta proporcionalmente con más rigor a las clases humildes que a las pudientes” (*La Imposición como Política*, capítulo II: “Ilusiones financieras en la política tributaria...”, punto 1: “Ocultamiento de las masas de riquezas exigidas en relación a las fuentes de las mismas”, ps. 37 y ss., en particular p. 38, Ediciones Disenso, Buenos Aires, 1973).

9. El hecho de que numerosas jurisdicciones provinciales brinden un tratamiento en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos diferente a las actividades industriales según la localización de su establecimiento fabril, dentro o fuera de sus límites políticos —según la contestación de la acción declarativa por la Procuración General de la Ciudad: provincias de Buenos Aires, Chubut, Chaco, Córdoba, Entre Ríos, Formosa, La Rioja, del Neuquén, Salta, San Juan y Santa Fe—, no purga el vicio constitucional de disposiciones de tal naturaleza en cuanto instituyen un indebido privilegio a ciertos contribuyentes y un tratamiento hostil a otros, contraviniendo la regla de la igualdad, la facultad privativa del Congreso federal para reglar todo lo concerniente al comercio interjurisdiccional o el principio de solidaridad federal. Arribar a una conclusión diversa, importaría tanto como sostener que la violación contumaz y reiterada de los derechos, garantías y principios constitucionales opera la abrogación de la Ley Suprema.

La línea argumental intentada al contestarse la acción declarativa, me recuerda las enseñanzas del gran profesor doctor Juan Carlos Luqui, en

quien reconozco a mi maestro en Finanzas Públicas y Derecho Tributario a través de su cátedra de la Universidad de Buenos Aires, cuando, con un dejo de frustración, reflexionara: *“Desde el año 1930 nos venimos acostumbrando a ver normal lo que es anormal. Como esas enfermedades que avanzan lentamente —las de la psiquis, por ejemplo, en las cuales ni el enfermo ni su familia se dan cuenta de su progreso, hasta que el delirio hace crisis y sobreviene la tragedia—, aquí también las leyes, los decretos, reglamentos, resoluciones y hasta más de una sentencia nos han venido acostumbrando a aceptar como constitucional lo que no lo es. Poco o nada se ha logrado para enderezar las cosas; en los últimos tiempos ellas se han agravado”* (*Derecho Constitucional Tributario*, ensayo: “Importancia de los Estudios y de la Enseñanza del Derecho Constitucional”, parte preliminar, punto 3, ps. 1 y ss., en particular p. 3, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993).

10. En las condiciones expuestas, corresponde, por los fundamentos desarrollados, declarar la inconstitucionalidad y pérdida de vigencia de los tramos normativos que a continuación se detallan: a) art. 142 inc. 23 del Código Fiscal (t. o. 2011), en la parte que dice *“conforme lo establecido (...) Ley Tarifaria”*; b) art. 58 de la Ley Tarifaria para el año 2011 (conforme modificaciones introducidas por la ley n° 3752), en su totalidad; c) art. 64 inc. 1 punto b del Código Fiscal (t. o. 2011), donde dice *“que se desarrolle (...) a la alícuota general”*. Asimismo, deberá hacerse saber lo resuelto a la Legislatura de la Ciudad por haberse afectado sus competencias, según las previsiones del art. 113 inc. 2° de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Las costas deberán ser satisfechas en el orden causado, atento a lo dispuesto en el art. 25 de la ley n° 402.

Así lo voto

Por ello, concordantemente con lo dictaminado por el señor Fiscal General, por mayoría,

el Tribunal Superior de Justicia resuelve:

- 1. Rechazar** la acción declarativa de inconstitucionalidad planteada a fs. 37/47 y 74/82 por VALOT S.A.
 - 2. Imponer** las costas por el orden causado (art. 25, ley n° 402).
 - 3. Mandar** que se registre, se notifique y se archive.
- Firmado: Ruiz. Lozano. Casás. Conde. Franza