

# LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS EN EL ÁMBITO DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES <sup>1</sup>

## Consideraciones dogmáticas e interpretativas a través del estudio de la normativa local y la jurisprudencia del fuero Contencioso Administrativo y Tributario

María Eugenia BIANCHI y Juan J. ALBORNOZ

### I. Planteamiento

El concepto que encierra lo que comúnmente llamamos *exención tributaria* es uno de los más equívocos de nuestra disciplina y ha motivado el interés de renombrados juristas locales y extranjeros que han tratado de delimitar sus alcances en general por vía de exclusión, es decir, distinguiéndolo de otros conceptos ya arraigados en la tradición del Derecho Financiero y del Derecho Tributario, tales como beneficios fiscales, no sujeción, exclusiones de objeto, desgravaciones, etc.

Igualmente polémico ha sido el estudio de las reglas de interpretación aplicables a las exenciones, a punto tal que se ha dicho a su respecto que: “La interpretación de las exenciones y de los beneficios fiscales es, sin duda, una de las cuestiones que están más marcadamente teñidas por la predisposición a adoptar criterios apriorísticos, de raíz ideológica y, por ende, acientíficos desde el punto de vista jurídico” <sup>2</sup>.

Ello así, el objeto de este trabajo no es reproducir aquellas disquisiciones teóricas que consideramos en gran medida agotadas, sino partir de los invaluable aportes de quienes nos han precedido en tan atrapante tarea, para abocarnos a analizar cuáles de esas construcciones teóricas e ideologías se reconocen en la jurisprudencia del Fuero Contencioso Administrativo y Tributario de

<sup>1</sup> El presente trabajo se encuentra publicado en extenso en [www.adaciudad.org.ar](http://www.adaciudad.org.ar) donde abordamos, además, la problemática de las exenciones impositivas locales dispuestas por leyes nacionales.

<sup>2</sup> CASÁS, José Osvaldo, “La analogía en el Derecho Tributario Sustantivo y la interpretación de las exenciones y beneficios” en CASÁS, José Osvaldo (Coordinador), *Interpretación económica de las normas tributarias*, capítulo VIII, Ábaco de Rodolfo Depalma, Biblioteca de Derecho Tributario, Buenos Aires, 2004, pág. 314.

la Ciudad Autónoma de Buenos Aires<sup>3</sup>.

Nuestro aporte no pretende ser exhaustivo y admite que no todos los lectores habrán de adherir a las consideraciones siguientes.

---

3 Entre quienes han efectuado un aporte significativo en nuestro país y han dedicado su esfuerzo al estudio sistemático de las distintas corrientes ideológicas en torno al concepto de exención tributaria y, sin ánimo de excluir a otros autores de igual relevancia que no aparecen nombrados en esta nota a pie, hemos tomado como punto de referencia dos trabajos de Dino JARACH (“La diferencia entre exenciones y exclusiones de objeto” y “Exenciones, exclusiones del objeto o no sujeción, materia no gravada”, que si bien fueron publicados con anterioridad, han sido reeditados en *Estudios de Derecho Tributario*, Depalma, Bs. As., 1998) por considerar de trascendencia la distinción que el autor propugna entre exención y no sujeción, en tanto él considera que para poder hablar estricta y verdaderamente de exención tributaria hay que partir de la base de que en la hipótesis eximentemente el legislador ha admitido la existencia de la capacidad contributiva, pero aun comprobada la capacidad de hacer frente al pago del tributo, decide por diferentes razones, como ser la estructura del sistema tributario, excluir dicha hipótesis de la imposición. Así, cuando hablemos de exención daremos por hecho que se trata de un supuesto en el que hay capacidad contributiva y, que por una u otra valoración, el legislador ha decidido excluir de la obligación de tributar. Para evidenciar la influencia posterior de esa tesis, hemos meritado la obra de GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos (*El principio de capacidad contributiva*, Ábaco, Buenos Aires, 2004), quien partiendo del postulado de que exención es sinónimo de existencia de capacidad contributiva que concientemente y con base legal se excluye del deber general de contribuir, analiza el fundamento de ese apartamiento, concibiendo a la exención como instrumento de subjetivización del tributo (o dicho en otros términos, adecuación del tributo a casos concretos). Otros autores, han intentado encontrar ese fundamento, no ya en el principio de capacidad contributiva, sino en los llamados *finés extrafiscales* de la tributación, al punto que -siguiendo la terminología acuñada por autores extranjeros- se ha acotado el término al de *exención extrafiscal*. Entre estos aportes debemos señalar, entre otros a: NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., “Acerca de los fines extrafiscales de la tributación” en *Rev. Derecho Tributario*, T. XII, N° 69, 1996, p. 151; LALANNE, Guillermo A., “Medidas fiscales para el desarrollo económico”, en *Relatos Nacionales. Doctrina*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2004, ps. 476 a 621; y MORDEGLIA, Roberto M., “Fines extrafiscales de la tributación”, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje Latinoamericano a Victor Uekmar*, Pasquale PISTONE y Heleno TAVEIRA TORRES (coord.), Ábaco, Buenos Aires, 2005. Finalmente, Horacio G. CORTI, en su reciente libro *Derecho Constitucional Presupuestario* (LexisNexis, Buenos Aires, 2007, Cap. I, págs. 16 y ss.) abandona la tradicional distinción entre finalidades fiscales y extrafiscales de los ingresos y gastos públicos para enfatizar que *sólo existen necesidades y fines constitucionales*, es decir, en palabras del autor, que la finalidad de la actividad financiera es asegurar la existencia empírica de la Constitución. Ello así, cuando el Estado diseña una política tributaria, o una política económica o una política específica del gasto público, lo hace teniendo en mira el programa constitucional.

tes, razón por la cual anticipamos que nuestra tarea tiene el humilde propósito de tratar de sistematizar algunos de los precedentes jurisprudenciales más relevantes que sobre la materia se han dictado en el ámbito de la Ciudad hasta la fecha, para someterlos a un escrutinio desde el prisma de los aportes dogmáticos ya invocados.

Debido a la disparidad de subtemas involucrados, hemos considerado que era metodológicamente más didáctico agruparlos en cinco ejes troncales, que corresponden a los acápites siguientes, aunque en los hechos tales temas suelen abordarse en forma entrelazada en cada uno de los precedentes traídos a colación.

La utilidad del análisis reside más bien en identificar las particularidades que el instituto ha adoptado en el Código Fiscal, que desde hace algunos años ha receptado una clasificación dual entre *contribuyentes exentos* y *sujetos gravados a tasa cero* sin evidenciar claramente cuál es la diferencia ontológica entre unos y otros o la utilidad de la distinción; así como dilucidar el trasfondo de algunos precedentes que a nuestro modo de ver, en algunos aspectos se apartan de los criterios exentivos unificadores que en determinadas materias ha sabido construir la Corte Suprema de Justicia de la Nación a lo largo de sus más de 130 años de funcionamiento.

Como veremos, esta última tendencia se advierte con más fuerza en dos corrientes de fallos referidas a exenciones tributarias: por un lado la que restringe casi a su mínima expresión por vía de interpretación las dispensas de tributos locales consagradas en leyes nacionales, y la segunda corriente, es la que refiere al alcance que debe otorgarse a ciertas exenciones que han sido conferidas por el legislador local en cumplimiento de compromisos asumidos en virtud de instrumentos de carácter interjurisdiccional.

Nuestra labor se limitará a indagar cuáles son los fundamentos brindados en los precedentes, para develar si tales restricciones se encuentran justificadas o si por el contrario frustran en definitiva la coordinación buscada a través de los referidos instrumentos.

Veamos, pues, si logramos nuestro objetivo.

## **II. Contribuyentes exentos vs. contribuyentes gravados a tasa cero**

Previo a adentrarnos en el análisis específico de la jurisprudencia, consideramos oportuno señalar, tal como lo anticipáramos en los párrafos precedentes, que en el ordenamiento tributario local

se reconocen por un lado los contribuyentes exentos y, por el otro, contribuyentes gravados a la alícuota cero.

El propósito de este breve acápite es dilucidar si existen entre una y otra categoría distinciones intrínsecas o algún otro fundamento que justifique la introducción de una nueva categoría de sujetos exceptuados del pago de gravámenes, en un campo -como lo es el de las exenciones y exclusiones- que ya resultaba bastante complejo.

Hay por tanto que analizar si la mera diferenciación terminológica es suficiente para fundar racionalmente la incorporación de dicha categoría.

A nuestro juicio, la innovación tiene la pretensión de modificar con el lenguaje un *statu quo* que en esencia permanece inalterado. El legislador, en palabras de SÁNCHEZ LOBATO, *ha creído que con el lenguaje podía crear al hombre y no viceversa* <sup>4</sup>.

Si tenemos en cuenta que *las exenciones forman parte del hecho imponible como una de sus modalidades* <sup>5</sup>, es decir, que quedan integradas dentro del hecho imponible de manera que es necesaria su existencia para que podamos hablar de exención, o dicho con mayor exactitud que es necesario que el sujeto pasivo sea realizador del hecho imponible y, consecuentemente, hábil para hacer nacer la obligación tributaria, para que el hecho exento despliegue todos sus efectos <sup>6</sup>; y que la exención *es una configuración objetiva*

4 SÁNCHEZ LOBATO, Jesús (Coordinador), "La facultad del lenguaje que compartimos todas las personas nos determina en tal grado que, no nos cabe la menor duda al respecto, es el lenguaje lo que creó al hombre y no viceversa" en *Saber escribir*, Instituto Cervantes, Aguilar, Buenos Aires, 2007, pág. 49.

5 Señala Horacio G. CORTI que: "...ellas son genuinos componentes especificadores de los hechos imposables, actúan como dice Jarach *ab initio* y no cabe interpretarlas como una salvedad o suplemento. Sólo la homogenización aparente induce la partícula «salvo» que puede llevar a confusiones. Pero podemos llegar a decir que al estar inserta la exención como un mecanismo de especificación del hecho imponible ya no se trata de una salvedad que se adiciona sino de un momento lógico (pero no temporal) al interior de la misma construcción jurídica de aquel hecho imponible" (*Derecho Financiero*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1997, pág. 378).

6 En tal sentido ver LOZANO SERRO, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, pág. 55. Sobre el particular, basta señalar que hace tiempo que se ha abandonado la idea de exención como *alteración radical de los criterios de reparto impositivo*. Hoy en día estaríamos frente a un retroceso de nuestra disciplina si concibiéramos los beneficios fiscales en sus distintas modalidades como un *modo de no ser del impuesto*. Si bien el desarrollo del concepto de exención hasta su actual concepción como *parte integrante del tributo*

*del tributo que puede establecerse a través de caminos muy diversos -siempre con base legal-, pero afectando alguno de sus elementos esenciales* <sup>7</sup>, nos daremos cuenta de que el caso de los llamados *contribuyentes gravados a tasa cero*, es el mismo de los sujetos exentos, pues ambos realizan el hecho imponible pero, como resultado de la alteración legal de uno de los componentes del tributo, se los dispensa de la obligación de pago.

En el caso de los contribuyentes *gravados a tasa cero*, se afecta uno de los componentes cuantitativos previstos para la determinación del gravamen -la alícuota-, y se obtiene por esa vía el efecto jurídico de quedar exceptuado de la obligación de pago del gravamen.

Esta última categoría de contribuyentes fue introducida a partir de la reforma del año 2004 del Código Fiscal quien dividió en dos tipos de contribuyentes a los exceptuados de pagar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos: los que desarrollaban actividades alcanzadas por la alícuota cero (art. 138) y los que desarrollaban actividades exentas (art. 139).

Así, los que debían categorizarse como incluidos en la alícuota 0%, debieron cumplimentar una serie de requisitos, cuyo punto final se materializó a través de la publicación en la página Web de

es uno de los más interesantes y recientes logros del derecho tributario sustantivo, nos es imposible analizarlo siquiera someramente en esta nota, razón por la cual recomendamos la minuciosa reseña efectuada por LALANNE en el punto 3.1. de la obra citada *supra* en nuestra nota al pie N° 3.

<sup>7</sup> Así lo ha reconocido la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala II, en autos “Minian, Mario V. c/ Ciudad de Buenos Aires”, sentencia del 07/10/2003, al advertir que: “La exención es una configuración objetiva del tributo que puede establecerse a través de caminos muy diversos, pero siempre afecta a alguno de sus elementos esenciales, cuya regulación se encuentra reservada a la ley. El principio de legalidad en materia de exenciones se funda en los principios que inspiran con carácter general la reserva de la ley en el ámbito tributario: garantizar la seguridad jurídica, asegurar el tratamiento uniforme y la igualdad de todos los ciudadanos en relación a las prestaciones impuestas, acentuar el contenido democrático de la intervención de la legislatura en cuanto a la materia tributaria y marcar como directriz sustancial al criterio de solidaridad contenido en el preámbulo de la Constitución de la Ciudad. El origen legal del beneficio atacado indica que fue la autoridad constitucionalmente legítima quien reguló los problemas relativos al reparto de la carga impositiva entre los ciudadanos, así como lo relativo a la equidad fiscal (...) la facultad de eximir está limitada y condicionada a la existencia de razones de índole económica y social que no desvirtúen los principios de la tributación”.

la Dirección General de Rentas de la inscripción definitiva, en la que se consignó la fecha de entrada en vigencia y la finalización de la inscripción efectuada bajo el citado régimen; el que caducó de pleno derecho a los tres años.

Recordemos que el régimen se aplica a: los ingresos provenientes de las operaciones realizadas por las fundaciones, las asociaciones y entidades sin fines de lucro en general; los ingresos provenientes exclusivamente de la producción primaria y minera, cuando la explotación se encuentre ubicada en jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires; la producción industrial, únicamente para el caso que la actividad industrial se desarrolle exclusivamente en establecimientos radicados en el territorio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; los ingresos provenientes de la construcción en esta jurisdicción de inmuebles destinados a viviendas unifamiliares y/o multifamiliares no superiores a la categoría "C" y de las construcciones correspondientes a planes sociales de vivienda, cualquiera sea la categoría de los inmuebles, siempre que estén destinados a viviendas unifamiliares y/o multifamiliares; los ingresos obtenidos por las sociedades de garantía recíproca; los ingresos provenientes de la prestación para terceros de servicios de *call center*, *contact center* y/o atención al cliente; los ingresos obtenidos por el CEAMSE -Coordinación Ecológica Área Metropolitana Sociedad del Estado- y el *leasing* inmobiliario, siempre que no se supere el importe de \$ 200.000 <sup>8</sup>.

La sola enunciación permite constatar que dentro de la nueva categorización se han incluido sujetos y actividades que tradicionalmente se consideraban exentos del tributo, tal el caso de las entidades sin fines de lucro, con lo cual cabe preguntarse: ¿cuál es la circunstancia sobreviviente que justifica que esos sujetos se consideren gravados a la alícuota cero y no ya, como sujetos exentos? ¿Cuál es la utilidad que proporciona la nueva categoría?

Si bien hemos tratado de encontrar alguna diferencia ontológica entre una y otra categoría, en realidad la diferenciación no obedece a características inherentes a los sujetos o su actividad, sino más bien al tipo de tratamiento ulterior que la administración habrá de otorgar a unos y otros sujetos. Es decir, al tipo de deberes formales que impondrá a aquellos sujetos que pasen de estar exentos a estar gravados a una alícuota que en definitiva los liberará de ingresar el tributo.

<sup>8</sup> Dedicamos el acápite quinto de este trabajo, precisamente al estudio del alcance que cabe asignarle a algunas de estas exenciones, fundamentalmente al concepto de "actividad industrial", "consumidor final" y "construcción".

Como señalaba POE <sup>9</sup> “...Se hace mucho aparato de medidas, pero a menudo sucede que son tan inoportunas y poco apropiadas al objeto que nos recuerdan al señor Jourdain <sup>10</sup>, aquel que pedía su ‘bata para oír mejor la música’ (...)”.

No se nos escapa que, el tratamiento fiscal de las entidades sin fines de lucro y de otros de los sujetos y actividades que han quedado recategorizados como gravados a la alícuota cero no es sencillo, y que en el caso de las entidades que se dedican a la actividad sanitaria, es mucho más complejo debido a las distintas circunstancias y sujetos que participan.

Como expresa IACOMUCCI <sup>11</sup>: “A lo largo de muchos años estas entidades han sido utilizadas como pantalla para derivar fondos hacia otros objetivos, tras lo cual hoy son motivo de una gran restricción para su constitución y estricta fiscalización por parte de los distintos organismos de control, a veces injustificada. Por ello muchas de ellas (por suerte la mayoría) que realmente las explotan con fines benéficos se ven perjudicadas ante la gran burocracia, restricción y fiscalización a la que son sometidas. Tanto la Inspección General de Justicia como las Direcciones Generales de Rentas y la Dirección General Impositiva, tienen un estricto control sobre las mismas, y un error u olvido en cuestiones formales, puede acarrear grandes inconvenientes a estas instituciones, por ello es muy aconsejable recomendar a quienes asesoran a las mismas, un control exhaustivo sobre el funcionamiento correcto en todos sus aspectos”.

Como señala la autora en comentario, a fin de fiscalizar en forma más eficiente a esta categoría de sujetos o actividades complejas, se ha introducido una nueva categoría tributaria, que -como hemos dicho- sólo queda exceptuada del pago del gravamen si los sujetos comprendidos se someten al estricto cumplimiento de obligaciones de carácter formal tales como reinscripciones periódicas en padrones de la Dirección General, presentación de declaraciones juradas mensuales -ahora en algunos casos semestrales- consignando las actividades del período, los hechos imposables perfeccionados y, fundamentalmente, la base imponible del gravamen, etc.

9 POE, Edgar Allan, en *Los crímenes de la calle Morgue*, Cuentos Esenciales, Claridad, Buenos Aires, 2006, pág. 71.

10 Se trata del protagonista de *El burgués gentilhomme*, de MOLIÈRE.

11 IACOMUCCI, Norma H., “Instituciones sin fines de lucro prestadoras del servicio de salud: análisis tributario”, Revista Impuestos 2007-10 (Mayo), 1052.

Parece así irrazonable -como denuncia la autora- que un mero error u olvido de cuestiones formales pueda derivar en la pérdida del beneficio señalado, pues, si se acepta la tesis de CORTI<sup>12</sup> (quien -refiriéndose al caso específico de las asociaciones civiles y fundaciones sin fines de lucro destinadas a actividades relacionadas con la salud-, ha identificado la exención como *un medio de alcanzar el cumplimiento de la finalidad constitucional de fomentar la salud o cualesquiera otras actividades de bien público previstas en sus estatutos*) dicho fin constitucional ha de quedar a merced del cumplimiento de formalidades que han sido impuestas para una mejor administración, máxime si se tiene en cuenta que los trámites administrativos de reconocimiento distan de ser expeditos. Sobre este tema volveremos en el acápite siguiente.

Por otra parte, tampoco puede obviarse que la deficiente transición de un sistema a otro produjo grandes inconvenientes a los contribuyentes alcanzados por este beneficio cuyo reconocimiento inicial venció el 31/12/2006, ya que desde esa fecha y hasta la implementación de la nueva normativa reglamentaria, la mayoría de los beneficiarios sufrieron retenciones y percepciones a cuenta de un impuesto inexistente<sup>13</sup>.

A efectos de subsanar esta situación, la Resolución DGR N°235/2007 dispuso que en tanto se cumpliera con determinadas condiciones, el nuevo reconocimiento de la exención tendría vigencia retroactiva, situación que de todos modos no reparó el daño que produjeron las retenciones y percepciones sin causa sufridas hasta es momento<sup>14</sup>.

De más está señalar que si el propósito perseguido con la modificación era mejorar la fiscalización de estos sujetos y actividades, el medio utilizado se ha revelado en la práctica como desproporcionado e inadecuado para el logro de tal fin, ya que, como hemos visto, con su deficiente implementación se ha conculcado el objeto último del régimen, que con miras al cumplimiento del plan constitucional, era excluir a tales supuestos del pago del gravamen. La

12 Nos referimos a la tesis que hemos brevemente reseñado *supra* en la nota al pie N° 3 de este trabajo.

13 Sobre el tema ver GALLARDO, Valeria y MAJCHRZAK, Mónica A., "Inscripción de contribuyentes alcanzados con la alícuota cero", Revista Impuestos 2007-8 (Abril), 860.

14 Cabe aclarar que no tenemos conocimiento de que la administración tributaria haya implementado algún régimen de acreditación o devolución automático de esas sumas de dinero, que han quedado así sujetas al mecanismo ordinario de repetición.

medida tuvo efectos seriamente distorsivos del sistema tributario al menos temporalmente.

Basta recordar que iguales deberes formales se podrían haber impuesto a los mismos sujetos y actividades manteniendo su categorización de *exentos*.

En definitiva, advertimos una incongruencia entre el *nomen iuris* y el régimen jurídico material de las categorías e instituciones jurídicas empleadas, ya que la nueva categoría de sujetos gravados a tasa cero obedece intrínsecamente a supuestos que tradicionalmente se han reconocido como exentos.

La innovación atenta, entonces, no sólo contra el fin ulterior de la eximición de pago -pues quedarán excluidos del beneficio quienes incumplan algún deber formal-, sino también contra la seguridad jurídica, ya que como señala GARCÍA NOVOA, la seguridad sólo puede garantizarse si el recurso a un *nomen iuris* se hace bajo el presupuesto de que tal *nomen* se empleará para denominar una realidad normativa que responde a las características que de la categoría nombrada ha fijado la tradición jurídica<sup>15</sup>.

No se trata de adscribir a un nominalismo absoluto, sino de poner en evidencia que con la mera modificación de la denominación legal no se modifica automáticamente la categoría tributaria usualmente denominada *exención*, que obedece a una naturaleza propia y específica que le corresponde de acuerdo con una larga construcción doctrinaria y jurisprudencial<sup>16</sup>.

Como expresa el autor en comentario: “La norma general y abstracta, como elemento constitutivo del ordenamiento, es el núcleo básico de la seguridad a través del derecho (...) el legislador, en lo que es un límite a su libertad de configuración debería respetar estos tipos básicos”.

GORDILLO, al referirse a las definiciones y clasificaciones que usualmente se adoptan en derecho, menciona -con cita de CARRIÓ- que cualquiera sea la amplitud o la restricción que le otorguemos a la definición, de todos modos ella será más o menos útil, cómoda o incómoda, según el caso, pero no “verdadera” o “falsa”<sup>17</sup>.

15 GARCÍA NOVOA, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 152 y ss., citado por LALANNE, Guillermo A., en op. cit., pág. 486.

16 Ver en tal sentido BIELSA, Rafael, *Los conceptos jurídicos y su terminología*, Buenos Aires, Depalma, 1987, págs. 10 y ss.

17 GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo 1, Parte General, 5ª edición, Fundación de Derecho Administrativo, Bs. As., 2000, pág. I-25.

Explica el autor parafraseando a CARRIÓ que: “siempre hay múltiples maneras de agrupar o clasificar un campo de relaciones o de fenómenos; el criterio para decidirse por una de ellas no está dado sino por consideraciones de conveniencia científica, didáctica o práctica. Decidirse por una clasificación no es como preferir un mapa fiel a uno que no lo es...es más bien como optar por el sistema métrico decimal frente al sistema de medición de los ingleses”.

Como hemos expuesto, en el caso no advertimos la utilidad de la nueva categorización, creemos pues que la alteración antojadiza de tales tipos sólo coadyuva a que prolifere una inseguridad conceptual que luego deberá ser reparada por los tribunales en su carácter de intérpretes últimos de las normas.

### **III. Exenciones de pleno derecho y exenciones que requieren el reconocimiento de la administración tributaria**

En el Código Fiscal (t.o. 2007) el legislador ha optado en algunos casos por que la exención actúe de pleno derecho (tales son las exenciones dispuestas en el art. 139 para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para ciertas actividades o sujetos o para determinados sujetos en relación a algunas de sus actividades); y en otras ocasiones ha optado por que el beneficio actúe a requerimiento del interesado (esta modalidad es la prevista en los arts. 34, 40, 240, 241, 245, 257, 273, 275, entre otros).

No obstante la distinción legal, como anticipáramos en el acápite precedente, a menudo se presenta que sujetos o actividades que quedan comprendidos en la hipótesis legal exentiva, luego se ven excluidos de sus efectos por el incumplimiento -voluntario o no- de algún deber formal, tal como solicitar su incorporación al padrón de sujetos exentos, u omitir la renovación de una exención ya concedida, o la actualización de los bienes declarados como amparados por la franquicia, o bien iniciados dichos trámites, por la omisión de aportar temporáneamente la documentación solicitada por la administración tributaria.

Tal exclusión del beneficio opera por el alcance que la jurisprudencia local ha otorgado al cumplimiento de los ya señalados deberes formales: carácter constitutivo -en lugar de declarativo- del trámite y posterior obtención del certificado de exención.

La cuestión se ha planteado en numerosos precedentes, en los cuales los tribunales locales adoptaron posiciones encontradas, hasta que, finalmente, el Tribunal Superior de Justicia -también con

votos disidentes de sus miembros- dio por zanjada la discusión en el ya célebre fallo “Sociedad Italiana de Beneficencia de Buenos Aires <sup>18</sup>”.

Uno de los primeros precedentes sobre la cuestión en examen fue el emitido por la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario en la causa “Osmifa S.A. c/ Dirección General de Rentas <sup>19</sup>”, de fecha 10/09/2001.

En dicha causa, la accionante impugnó la determinación de oficio del impuesto sobre los ingresos brutos que le efectuara la Dirección General de Rentas, con fundamento en que los ingresos que se consideraron gravados, obtenidos por el alquiler de viviendas, se encontraban exentos en virtud de que a través del art. 92 del Cód. Fiscal (t.o. 1992) se receptó en el ámbito local la exención concedida a las locaciones de viviendas acogidas al régimen de las leyes 21.771 y 23.091.

La Sala I, luego de analizar las constancias de la causa, entendió que si bien la actora había demostrado haber efectuado presentaciones en diferentes períodos relacionadas con el beneficio, no había logrado probar en forma fehaciente que había obtenido el otorgamiento de la exención respecto a los períodos comprendidos en la determinación apelada.

Contrariamente a la tesis adoptada en ese precedente, la Sala II del Fuero, en autos “Sociedad Italiana de Beneficencia <sup>20</sup>”, revocó la determinación de deuda del impuesto sobre los ingresos brutos al considerar que la sociedad de beneficencia, si bien no contaba con el certificado de exención relativo a los períodos ajustados, debía considerarse exceptuada del gravamen ya que la propia Dirección General de Rentas le había otorgado la dispensa en períodos anteriores y posteriores al ajustado, sin que de las constancias del caso surgiera que hubiesen variado las circunstancias tenidas en cuenta por la administración al momento de reconocerle el beneficio en forma expresa en diversos períodos.

18 Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, “G.C.B.A. s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia de Buenos Aires c/ DGR”, sentencia del 26/03/2002.

19 Publicado en *Colección de Análisis Jurisprudencial Elementos de Derecho Administrativo*, HUTCHINSON, Tomás (Director), con nota de VINCENTI, Rogelio W., La Ley, 2003, 527.

20 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sala II, “Sociedad Italiana de Beneficencia de Buenos Aires c. D.G.R. (Res. N° 1881/D.G.R./2000) s. recurso de apelación judicial c. decisiones de D.G.R.”, sentencia del 20/07/2001. Revista Impuestos 2001-B (N° 21, pág. 49).

Si bien la Cámara reconoció que para la obtención de la exención concedida en base a pautas genéricas en el art. 26, inc. 2º de la ordenanza fiscal de 1988, era necesario que la actora realizara un trámite administrativo, concluyó que *la omisión de ese trámite no era óbice para que operase la exención cuando, por normas anteriores y posteriores, se le había concedido a la sociedad igual tratamiento*.

En apoyo de esa solución, la Cámara invocó la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sentada en la causa “Asociación Civil Hospital Alemán c. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”<sup>21</sup>, en la cual el Máximo Tribunal señaló: “No resulta razonable que respecto de los años 1987, 1988 y 1990 se niegue la exención del tributo por la sola circunstancia de que la demandada no haya realizado un trámite administrativo tendiente al reconocimiento de su calidad de institución de beneficencia o solidaridad social, cuando -como se señaló- por reiteradas disposiciones de la municipalidad, anteriores y posteriores a ese período se asignó a aquélla un tratamiento fiscal que sólo pudo tener fundamento en la consideración de las tareas asistenciales desarrolladas por la entidad, sin que se haya invocado por ese entonces se hubiese producido una modificación de las circunstancias justificantes de la exención. Que por lo demás, cabe señalar que -según jurisprudencia de esta Corte- *las disposiciones que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, lo que equivale a admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia* (causa M. 120 XXIII, “Multicambio S.A. s/ recurso de apelación”, fallada el 1º de junio de 1993, considerando 8º y sus citas)”.

No obstante la claridad de la doctrina que emana del pronunciamiento de Corte y su analogía con el caso que se analizaba, el Tribunal Superior de Justicia<sup>22</sup>, por mayoría -con voto en disidencia parcial del Dr. José O. CASÁS- revocó la sentencia de la Alzada, fundamentalmente, por entender que como *el beneficio rompe con*

21 Sentencia del 11/2/1997, *Fallos*, 320:58.

22 Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por rec. de inconst. denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c. Dirección Gral. de Catastro”, sentencia del 17/11/2003. La Ley 2004-D, 270. ED 26/12/2003, 7. Periódico Económico Tributario 2004 (mayo-300), 2, con nota de VIDAL, Gladys V.

*la regla de igualdad tributaria*, su concesión depende de que las entidades que pretendan ser eximidas lo pidan expresamente y presenten la documentación que permita verificar si la dispensa tributaria es justificada.

Asimismo, para fundar el abandono de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia, el Tribunal se excusó en que sólo en materia federal la doctrina que establecen las sentencias del Máximo Tribunal constituyen una directiva a la que deben conformar sus decisiones los jueces de las instancias inferiores (*Fallos*, 307:1094).

A modo de síntesis el Tribunal Superior señaló que: “Afirmar que la finalidad de la ordenanza era conceder una exención a ciertas entidades de beneficencia o solidaridad social es una verdad a medias, pues la norma habilita a la autoridad de aplicación a hacerlo sólo cuando se daba cumplimiento a las exigencias que establecía, entre las cuales la petición por el interesado no puede considerarse desdeñable. *La expresión ante la administración de la voluntad de ser eximido del pago del impuesto, la declaración de reunir los requisitos y la acreditación en tiempo y forma de los recaudos condicionantes de su concesión, no pueden considerarse un ritualismo por el hecho de que en períodos anteriores y posteriores se hubiese dado cumplimiento a esas cargas, que, cabe reiterar, permiten obtener un tratamiento tributario de excepción, justificadamente desigualitario bajo ciertas condiciones.* No basta, pues, con ser una asociación de beneficencia o solidaridad, también se exige que las actividades exentas se correspondan con las finalidades estatutarias, que se acredite la aplicación de las utilidades que pudieran haberse generado y que se efectúen prestaciones a terceros con carácter de gratuidad. Claro está que respecto de algunos de los requisitos, una vez cumplidos, la exigencia en la reiteración quizás pueda resultar un ritualismo inútil (v. gr. la presentación de los estatutos), pero, en relación con otros, su cumplimiento resulta ineludible pues permite a la autoridad de aplicación controlar si la entidad encuadra o no en todos los recaudos para la obtención del privilegio. Así, la presentación de la memoria y balance sirve para controlar el destino de las utilidades y si se efectúan prestaciones de servicios gratuitos; el certificado de vigencia de la personería jurídica permite controlar que ella no haya sido retirada o caducado. A tal punto, la subsistencia de los requisitos es una condición esencial para obtener la exención que la ordenanza exige la denuncia de las modificaciones que pudieran ocurrir luego de concedido el beneficio, bajo severos apercibimientos. *Es indudable que la ley regula el tributo. Para crearlo y para*

*eximirlo. Sólo con una habilitación legal previa, la administración puede conceder excepciones. Sólo bajo las condiciones que la ley impone, la concesión es válida. Ante la ausencia de una petición oportuna y debidamente fundada, la decisión de la autoridad administrativa que determinó la deuda fue la correcta. Aplicó las normas. No hacerlo hubiera conllevado una liberalidad para la que no se encuentra autorizada. La ordenanza marcó los límites de la dispensa. A ella deben ajustarse todos los actores: la administración, la sociedad de beneficencia y los jueces al resolver la controversia”.*

Como se advierte, las sentencias en comentario merecen algunas objeciones.

Por un lado, en el caso “Osmifa”, si bien se invocó la vigencia estricta del principio de legalidad en materia de exenciones, paradójicamente, se dio preponderancia al requisito de solicitud expresa que no venía impuesto por la norma sino por un decreto reglamentario.

Asimismo, en dicho fallo se apeló a la interpretación restrictiva de estos beneficios, que es una concepción doblemente criticable, primero porque ha perdido vigencia y segundo, porque aun cuando se acepte que las exenciones deban ser interpretadas con carácter restrictivo, ello importará al momento de ponderar si tal o cual sujeto o actividad quedan subsumidas en la norma que recepta el beneficio, pero comprobada la adecuación fáctica a la hipótesis normativa, concluye la tarea interpretativa.

En el caso, no se discutía si correspondía encuadrar la actividad de la sociedad en la exención, por el contrario la propia DGR había reconocido que ése era el tratamiento aplicable a Osmifa en otros períodos fiscales. Por lo tanto no había que interpretar el alcance de la norma que consagra el beneficio, sino otra que imponía el deber formal de solicitarlo expresamente a la administración.

Lo siguiente, esto es, el análisis de los efectos que habrá de atribuirse a la violación al deber formal de solicitar la exención, que también viene impuesto por otra ley, nada tiene ya que ver con el alcance más o menos amplio que se otorgue a la norma de exención, sino que involucra otro tipo de valoraciones (como ser cuestiones vinculadas a la mayor o menor afectación de las facultades de verificación y fiscalización, ponderación de la procedencia de aplicación de sanciones por incumplimientos a deberes formales, etc.).

Se trata pues de equilibrar dos normas diferentes: por un lado la que recepta la exención -que se ha comprobado es de aplicación al caso-, por el otro la que obligaba al sujeto a transitar un

procedimiento administrativo -que se ha comprobado que éste ha incumplido-. Al decidir a qué norma se habrá de dar preponderancia no entran en juego ya los criterios apriorísticos de valoración que tradicionalmente se han invocado en la materia (prohibición de analogía, interpretación restringida, etc.). Sobre este punto volveremos luego.

Por su parte, en “Sociedad Italiana de Beneficencia”, el Tribunal Superior acudió a la idea de que las exenciones *rompen con la regla del principio de igualdad*, importando un *tratamiento de excepción justificadamente desigualitario*, fundamento éste que merece serios reparos.

La afirmación proviene de una premisa que en la actualidad ha sido duramente criticada, esto es que la exención representa un *modo de no ser del tributo* en lugar de una *modalidad* de éste.

La exención no rompe con el principio de igualdad ni con el de generalidad, porque contrariamente a lo que se pensaba en los albores del derecho tributario, ya se ha puesto en evidencia que la exención viene a resolver un conflicto de intereses, conflicto que surge, como señala PÉREZ DE AYALA, entre los intereses protegidos por el impuesto y los que el presupuesto de exención incorpora al hecho imponible, siendo, por tanto, la exención una solución al problema creado entre la concurrencia de este último (el impuesto) -de una parte- y -de otra- el presupuesto de hecho de la exención<sup>23</sup>.

La exención receipta un igual tratamiento para todos los sujetos o actividades que encuadren en ella, y no puede hablarse de violación al principio de igualdad si las situaciones contempladas en la exención son diferentes respecto de otras. La desigualdad sólo existiría si situaciones iguales merecen tratamientos diferentes<sup>24</sup>.

Si partimos de la base de que *ambos intereses provienen de la Constitución*, ningún fin tutelar se logra al querer restringir la exención a su mínima expresión, pues ello importaría una irrazonable elección *ab initio* a favor de la recaudación, por sobre otras herramientas que el legislador pudo tener en miras para alcanzar sus fines.

Precisamente esta cruzada es la que emprende CORTI en la obra ya citada *supra* en nota N° 3, en la que, con ejemplar actitud docente, se empeña en demostrar que para lograr los fines constitucionales no siempre es necesario recaudar y gastar, sino que hay

23 PÉREZ DE AYALA, J. L., “Prólogo” en BANACLOCHE, J., *Las exenciones en el impuesto de tráfico*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1974, citado por LALANNE, Guillermo A., en obra cit., pág. 491.

24 En ese sentido ver MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio, *Derecho Tributario. Estudios sobre la Jurisprudencia Tributaria*, Madrid, Civitas, 1985, pág. 31.

otros mecanismos que el legislador emplea para alcanzar esos mismos objetivos.

Volviendo al caso de la sociedad de beneficencia, el legislador bien podría haberla gravado y luego otorgarle un subsidio, pero optó por la exención -probablemente para fomentar la reinversión de la capacidad económica liberada hacia el cumplimiento de los fines benéficos que persigue-, y consecuentemente, cuando se la restringe por cuestiones formales, y no por no hallarse configurada la hipótesis que hace procedente el beneficio, se distorsiona severamente el sistema diseñado.

También yerra -a nuestro juicio- el Tribunal al señalar que *la decisión de la administración fue la correcta*, pues la administración se encuentra obligada a desentrañar la verdad material de los hechos que se le presentan, con lo cual si un contribuyente que ha omitido dar cumplimiento a sus deberes formales en tiempo oportuno, logra demostrar -aunque sea tardíamente- a lo largo del procedimiento determinativo que se encuentra comprendido y reúne todos los requisitos que la ley prevé para que opere respecto de él un supuesto de exención, bien podrá aplicarle una multa de carácter formal para reprimir el incumplimiento o el dispendio que la acreditación tardía le produzca al normal desenvolvimiento de sus facultades, pero no podría válidamente obviar esas constancias de la causa para determinar a todo trance un tributo carente de causa.

Eso no es aplicar la ley, sino más bien conculcarla. Pues una razonable inteligencia de las normas y de los intereses en juego, haría imperioso el inmediato reconocimiento de la dispensa, ello, repetimos, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones pertinentes.

Finalmente, no podemos dejar de mencionar el voto en disidencia parcial del Dr. CASÁS en el comentado fallo “Sociedad Italiana de Beneficencia”, en cuanto expresó: “No obstante que para algunos juristas las exenciones siguen teniendo carácter excepcional, en tanto los principios constitucionales de justicia tributaria no sólo deben tenerse en cuenta a la hora de elaborar los proyectos positivos, sino en la fase de su aplicación, las exenciones que respeten las directrices de la norma constitucional -en este caso la satisfacción del ‘derecho a la salud’- no podrán interpretarse como excepcionales aunque respondan a intereses distintos del recaudatorio”<sup>25</sup>.

25 Con cita de HERRERA MOLINA, Manuel, *La exención tributaria*, Capítulo II: “Fundamento constitucional”, parágrafo 2: “Consideraciones metodológicas”, subparágrafo B): “La concepción sustancial del Derecho Financiero”, punto a): “Los principios constitucionales y la interpretación de las exenciones”, Editorial Colex, Madrid, 1990, págs. 90 y 91.

Asimismo añadió: “Como puede observarse, la interpretación lógica en materia de normas tributarias brinda a los jueces una herramienta para superar la deficiente formulación técnica o su significado gramatical, desentrañando el sentido jurídico y la finalidad perseguida por el legislador respecto a los tratamientos singulares y generales que ha venido a brindar en cada caso, compatibilizando tales regulaciones con los valores fundamentales del ordenamiento y dejando de lado formalismos rituales paralizantes que frustren, en concreto, la realización efectiva de los derechos y garantías constitucionales”.

Para finalmente concluir que: “Tampoco desde la óptica de las consideraciones generales debe olvidarse, tal cual lo señala el profesor uruguayo Washington Lanziano que, por regla general, las exenciones operan de pleno derecho, pudiendo el exentado invocar su posición, en caso de pretender considerársele sujeto pasivo, sin perjuicio de las oportunas justificaciones (LANZIANO, Washington, *Teoría General de la Exención Tributaria*, Capítulo VI: ‘Alcance y efectos de la exención’, parágrafo 94: ‘La exención opera de pleno derecho. Demostración de la calidad de exento’, Montevideo, 1979, pág. 162 y ss. [La cita obra en el fallo])”.

El magistrado ha tenido oportunidad de reiterar su posición en la causa “Asociación Civil Hospital Británico de Buenos Aires”<sup>26</sup> en la cual señaló -también en voto minoritario- que: “Procede la excepción de falta de legitimación pasiva opuesta contra la ejecución fiscal iniciada por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires tendiente al cobro de la contribución de Alumbrado, Barrido y Limpieza, desde que la ejecutada es una asociación a la que en reiteradas oportunidades -durante treinta y ocho años- se le concedió el beneficio exentivo más allá de no haberlo requerido y obtenido expresamente por los períodos fiscales que el Fisco reclama, y si bien el plexo normativo aplicable a dichos períodos no declaró de manera expresa a la recurrente como entidad exenta del tributo por no existir dispensas personalizadas, cuando el legislador adoptó la modalidad de enunciación nominal aquélla fue contemplada”.

En igual sentido, al admitir el recurso, manifestó que se encontraban configurados los presupuestos del caso constitucional por encontrarse comprometido el principio de reserva de ley tributaria

<sup>26</sup> Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en “Asociación Civil Hospital Británico de Buenos Aires s/ queja por rec. de inconstitucionalidad en ‘Ciudad de Buenos Aires v. Hospital Británico’”, sentencia del 16/06/2004, ED del 29/9/2004, pág. 18, La Ley del 20/10/2004, pág. 15, Impuestos 2004-B-2117.

que opera “cuando se restringen los beneficios fiscales exentivos de casos o sujetos que pueda considerarse que fueron nominados en el precepto aplicable a la especie”.

Por los fundamentos expuestos, entendemos que el reconocimiento del Fisco no es un requisito esencial para la procedencia de la exención, pues ésta nace de la ley y no de la voluntad de la administración, debiéndose entender que éste es un procedimiento algunas veces necesario para una administración fiscal <sup>27</sup>, cuyo incumplimiento determinará la aplicación de las sanciones formales correspondientes, pero en manera alguna podría hacer nacer una obligación de carácter sustancial.

#### IV. ¿Interpretación restringida, estricta o amplia? <sup>28</sup>

Como anticipáramos al comienzo, la elección de las reglas de interpretación aplicables en materia de exenciones tributarias suele estar teñida por criterios apriorísticos de raigambre muy antigua <sup>29</sup>.

GONZÁLEZ GARCÍA <sup>30</sup> comenta que “aparece un error bastante extendido, consistente en sostener que como el fin de la norma tributaria es la recaudación, las exenciones deben interpretarse restrictivamen-

te. Ello no es correcto, pues quienes así piensan parten de una premisa falsa. El fin de la norma tributaria no es pura y simplemente la recaudación, sino que el fin de la norma de imposición es la recaudación, pero basada en la capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacer los tributos”.

Según señala el autor: “El fin de la norma tributaria no es cobrar impuestos donde no hay capacidad contributiva. Consiguientemente, la capacidad contributiva, eje y norte de toda labor interpretativa, está en el fin mismo de la norma que ordena contribuir cuando hay capacidad contributiva, y no contribuir cuando no la hay. Es decir, la capacidad contributiva, entendida en sus dos sentidos, positivo y negativo, fundamenta el hecho de contribuir y sirve, en su caso, de medida de la imposición”.

<sup>27</sup> En tal sentido se pronuncia también ESPECHE, Sebastián “Tasa de Alumbrado, Barrido y Limpieza” en, BULIT GOÑI, Enrique G. (Director), *Tasas Municipales*, LexisNexis, Tomo II, Buenos Aires, 2008, pág. 754.

<sup>28</sup> Este punto se encuentra ampliado en la versión publicada en [www.adaciudad.org.ar](http://www.adaciudad.org.ar)

<sup>29</sup> Sobre el desarrollo de esta tópic recomendamos la síntesis efectuada por Osvaldo J. CASÁS en la obra cit., pág. 314 y ss.

<sup>30</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *La Interpretación de las Normas Tributarias*, Navarra, Aranzadi, 1997. págs. 57-61.

Ahora bien, lo que parece relativamente simple en el ámbito teórico presenta ciertas complicaciones cuando abordamos la jurisprudencia, pues nos hemos topado con la más variada casuística.

A modo de ejemplo, basta recordar el caso planteado en los autos “Alegre Pavimentos” en el cual una empresa proveedora del G.C.B.A. interpuso una acción de amparo contra la decisión de la Tesorería General que la intimó a restituir los montos pagados en concepto de IVA respecto de intereses originados en la renegociación de deudas que el Gobierno había contraído con ella, por entender que se encontraban comprendidos en la exención dispuesta por el inciso h, apartado 16, punto 9, del art. 7° de la ley 23.349, y que por tanto habían sido abonados sin causa.

Ante la amenaza del Gobierno de retener los importes de futuros pagos a realizar a la empresa, ésta interpuso la acción de amparo, agraviándose de que el G.C.B.A. se había arrogado funciones legislativas pretendiendo eximir conceptos que la ley no eximía; ello por cuanto mediante Resolución de la Secretaría de Hacienda y Finanzas, había extendido la referida exención -en principio sólo procedente respecto de las operaciones efectuadas con las entidades reguladas por la ley 21.526- a un supuesto diverso -renegociación de deuda entre un particular y el Gobierno local-.

El Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad<sup>31</sup> aplicó un criterio de interpretación amplio, y consideró que el apartado 16 no se acotaba a “colocaciones y prestaciones financieras en las cuales inter vengan de forma necesaria y exclusiva entidades reguladas por la Ley 21.526” -como señalaba la amparista-, sino que, indagando en la *voluntad del legislador* estimó que éste había querido referirse en forma genérica a “operaciones de financiamiento”, que consecuentemente quedaban exentas siempre que el tomador fuese la Ciudad<sup>32</sup>.

31 Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, “Alegre Pavimentos S.A.C.I.C.A.F.I. c. G.C.B.A. s. amparo s. recurso de queja”, sentencia 21/06/2001. Impuestos, 2002-A, N° 9. Pág. 51.

32 El pronunciamiento fue posteriormente revocado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación por vía de recurso extraordinario. En los fundamentos del dictamen del Procurador General, que la Corte hace suyos, se señaló que la franquicia poseía -por imperio del dec. 679/99, cuya constitucionalidad no había sido objetada- una limitación subjetiva desde su puesta misma en vigor: que la operación financiera generadora de los intereses hubiese sido celebrada con entidades regidas por la ley 21.526. En virtud de ello, la Corte consideró que la referida limitación estaba plenamente vigente a la fecha del dictado de las resoluciones Nros. 4809/SHyF/98 y 2697/SHyF/99, recurridas por la amparista (del 23 de noviembre de 1998 y 29 de octubre de 1999, respectivamente).

Traemos a colación ambos precedentes porque ellos revelan con claridad cómo una misma norma puede ser interpretada con distintos alcances por dos Tribunales colegiados, ambos con fundamentos convincentes a su favor.

Casi en forma contemporánea al dictado de ese pronunciamiento, el Tribunal Superior, al fallar en autos “Hipódromo Argentino de Palermo S.A.”<sup>33</sup>, declaró inconstitucional la Resolución 871/2000 de la Secretaría de Hacienda y Finanzas en cuanto, so color de *interpretar* (invocando el art. 100 del Código Fiscal), pretendió en realidad ampliar analógicamente un hecho imponible -en el caso había incluido los ingresos provenientes de la venta de apuestas en hipódromos, canódromos y similares entre los alcanzados como juegos de azar (art. 155, inc. 1°) como sujetos al Impuesto sobre los Ingresos Brutos-.

Para así resolver, el Tribunal puso énfasis en que la mencionada Secretaría, como departamento del Ejecutivo, si bien está facultada para interpretar las normas tributarias, se encontraba imposibilitada para instituir hechos imposables.

En el referido precedente, el Tribunal Superior -con cita de una sentencia anterior<sup>34</sup>-, invocó la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que ha descalificado la analogía en el campo del Derecho Tributario Sustantivo para expandir el hecho imponible, exenciones o beneficios fiscales de cualquier índole.

Más recientemente, en la causa “Solares de Conesa S.A.”<sup>35</sup>, el Tribunal señaló que la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia de interpretación de exenciones tributarias: “ha avanzado (...) abandonado el criterio meramente restrictivo, al sostener que las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador en cuanto tal o de la necesaria implicancia de la norma que la establezca. Fuera de tales supuestos, corresponde la estricta interpretación de las cláusulas respectivas, así como es impertinente la aplica-

33 Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, “Hipódromo Argentino de Palermo S.A. c/ G.C.B.A.”, sentencia del 28/06/2001.

34 Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, “Asociación de Receptorías de Publicidad”, sentencia del 06/09/2000.

35 Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, “Solares de Conesa SA c/ GCBA s/ impugnación actos administrativos s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 13 de febrero de 2008. Periódico Económico Tributario 2008 (marzo-391), 10. Revista Impuestos 2008-7 (Abril), 614. Revista Práctica Profesional 2008-70, 113 con nota de BIANCHI, María Eugenia.

ción analógica de las cargas impositivas”<sup>36</sup>.

En igual sentido, manifestó que: “Hay que distinguir la interpretación extensiva del procedimiento analógico, ya que la primera está permitida en el derecho tributario sustantivo, mientras que el segundo está prohibido en dicha materia. La interpretación extensiva le confiere a los términos utilizados por el legislador un significado que va más allá del sentido literal de los mismos, pero basándose en la propia norma -más precisamente en su espíritu-, mientras que la analogía extiende a un supuesto no expresamente regulado en la ley los principios dictados para otro supuesto con el que el primero guarda identidad de razón”.

Precisamente, como veremos luego al comentar la decisión de fondo adoptada en la causa “Solares de Conesa”, el Tribunal acudió a una interpretación extensiva -basada en el espíritu de la norma- para distinguir los supuestos que caben ser englobados en la exención dispuesta en el Código Fiscal a favor de los responsables de la construcción, de aquellos que quedan excluidos de dicho tratamiento.

Por su parte, la Sala I de la Cámara de Apelaciones del Fuero, en autos “Vicla”<sup>37</sup> ya había advertido que a los efectos de interpretar los textos jurídicos que expresan los aspectos estructurales del tributo (hecho imponible, exenciones, la obligación) resulta posible acudir a todos los métodos habituales de interpretación.

Ese criterio fue reiterado en autos “Viñas La Heredad S.A.”<sup>38</sup>, en los que la Sala receptó la corriente jurisprudencial iniciada por la Corte<sup>39</sup>, al recordar que en materia de exenciones impositivas es

36 *Fallos*, 258:75. Ver, además, la detallada cita de fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación realizada por el Dr. CASÁS en el considerando 9° de su voto en “Altieri e Hijos S.A. s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado” y Expte. N° 2595/03 “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado” en “Altieri e Hijos S.A. c/ Dirección General de Rentas -Res. 1672-SHyF-2000- s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR -art. 114, Código Fiscal-”, Expte. N° 2591/03, resolución del 29 de septiembre de 2004.

37 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala I, “Vicla S.A. c. DGR (Res. 4412/2000 (DGR)) s/ recurso de apelación judicial c. decisiones de DGR», sentencia del 22/08/2002.

38 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala I, “G.C.B.A. c/ Viñas La Heredad S.A. s/ Ejecución Fiscal- Ingresos Brutos- Convenio Multilateral”, sentencia del 12/08/2005. Revista Práctica Profesional 2006-29, 117 con nota de BIANCHI, María Eugenia.

39 *Fallos*, 277:373; 279:226; 283:61; 228:341; 286:340; 289:508; 292:129, 357; 302:1599.

constante el criterio conforme al cual ellas deben resultar *de la letra de la ley*, de la *indudable intención del legislador* o de la *necesaria implicancia de las normas que las establezcan*, y que fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, que debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan <sup>40</sup>, ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador <sup>41</sup>.

En virtud de dichos principios, en el caso, la Cámara concluyó que resultaban ilegítimas las reglamentaciones locales que restringían el alcance de las exenciones convenidas entre el Estado Nacional y las Provincias en el Pacto Federal, excluyendo situaciones que el Pacto no discriminaba.

Entendió así que las disposiciones que supeditaban el reconocimiento de la exención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires a las actividades primarias a que los contribuyentes acreditasen no poseer deudas en el gravamen no podían restringir el alcance de la referida franquicia, pues los términos acordados en el Pacto Fiscal (derecho intrafederal) no podían ser desvirtuados por las reglamentaciones dictadas a nivel local.

Finalmente, en el fallo de reciente data “Digital Tech S.R.L.” <sup>42</sup>, la misma Sala dedicó el párrafo tercero del considerando X al análisis de las *“pautas de interpretación de la norma tributaria”*, reafirmando el camino emprendido en los precedentes ya transcriptos.

Luego de analizar la doctrina y la jurisprudencia aplicables y el criterio amplio adoptado por el Modelo de Código Tributario para América Latina de la OEA/BID -ya referenciado-, esa Sala concluyó que también en el ámbito del derecho tributario local, dicho criterio tiene acogida por imperio del art. 11 del Código Fiscal, que se refiere a la finalidad de la ley, a su letra y su espíritu, así como a su *significación económica*, efectuando una enumeración meramente ejemplificativa de métodos de interpretación aplicables a la materia tributaria.

40 Fallos, 285:322, entre otros.

41 Fallos, 302:973.

42 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala I, “Digital Tech S.R.L. c/ G.C.B.A. s/ Impugnación de actos administrativos”, sentencia del 28/12/2007.

## V. Exenciones impositivas locales provenientes de compromisos interjurisdiccionales asumidos por la Ciudad de Buenos Aires: los Pactos Fiscales <sup>43</sup>

Entre los instrumentos de coordinación vertical par la distribución de recursos federales se encuentra el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, en el cual la Nación -entonces (1993), por sí y por la Ciudad de Buenos Aires- y las provincias, asumieron distintos compromisos de orden fiscal <sup>44</sup>.

Mucho se ha analizado en la doctrina y la jurisprudencia la naturaleza y jerarquía de estos instrumentos y su fundamento constitucional <sup>45</sup>, pero en lo que interesa a nuestro trabajo, vale señalar -como sintetiza SPISSO <sup>46</sup>,- que en él las jurisdicciones locales -como contracara de los compromisos asumidos por la Nación- se comprometieron a:

a) derogar de inmediato el impuesto de sellos que recae sobre toda operación financiera y de seguros destinada a los sectores agropecuario, industrial, minero y de la construcción, y extender la derogación en forma paulatina a las demás operaciones gravadas, con excepción de las actividades hidrocarburíferas;

b) derogar de inmediato los impuestos que gravan las transferencias de combustibles, gas, energía eléctrica y servicios sanitarios excepto las destinadas al uso doméstico, así como los que gravan la circulación interjurisdiccional de bienes o su uso para servicios del espacio físico, incluido el aéreo;

c) derogar de inmediato los impuestos que gravan los intereses devengados por depósitos a plazo fijo y en caja de ahorro; a los

<sup>43</sup> Los Pactos Fiscales I y II (suscriptos el 12/08/1992 y 12/08/1993, respectivamente) abarcan a la Nación y a todas las Provincias, mientras que el Pacto de Hidrocarburos (Pacto Fiscal III) comprende a la Nación y sólo a las llamadas provincias productoras de hidrocarburos (Chubut, Formosa, Jujuy, La Pampa, Mendoza, Neuquén, Río Negro, Salta, Santa Cruz y Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. En este trabajo, por cuestiones de extensión, no abordaremos los precedentes jurisprudenciales referidos al Pacto Fiscal III.

<sup>44</sup> Conf. BULT GOÑI, Enrique G., "Sistemas de coordinación de potestades tributarias a distintos niveles de Gobierno en el Régimen Federal Argentino", en *Tratado de Tributación*, Tomo I, *Derecho Tributario*, Volumen II, Director Horacio A. GARCÍA BELSUNCE, Astrea, Buenos Aires, 2003, Capítulo X, pág. 51.

<sup>45</sup> En tal sentido ver SPISSO, Rodolfo R., "Análisis Constitucional Tributario del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento", *Revista del Colegio de Abogados de La Plata*, Volumen 34, 1994, págs. 149-170.

<sup>46</sup> SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, 2da edición actualizada y ampliada, Depalma, Buenos Aires, 2000, págs. 230-236.

débitos bancarios, y gradualmente todos aquellos que graven la nómina salarial;

d) *eximir del impuesto sobre los ingresos brutos en forma progresiva a las siguientes actividades*: producción primaria, prestaciones financieras, compañías de seguros, capitalización y ahorro y de emisión de valores hipotecarios, fondos comunes de inversión y de jubilaciones y pensiones, compraventa de divisas, producción de bienes excepto las ventas a consumidores finales, prestaciones de servicios de electricidad, agua y gas, salvo las que se efectúen en viviendas de recreo o veraneo, y construcción de inmuebles; no quedando comprendidas en la exención las actividades hidrocarburíferas.

Resulta evidente que, para lograr -en mayor o menor medida- la eximición del impuesto sobre los ingresos brutos en las distintas jurisdicciones que firmaron el Pacto, debería existir un acuerdo anticipado, un cierto consenso interjurisdiccional previo, sobre el alcance que correspondía atribuir a cada una de las actividades allí enunciadas, pues lo contrario llevaría al fracaso del acuerdo, a raíz de la imposibilidad de determinación *ex ante* del alcance de la exención.

En efecto, para alcanzar el fin propuesto, esto es, adoptar políticas uniformes que armonizaran y posibilitaran la finalidad común del crecimiento de la economía nacional y la reactivación de las economías regionales, no bastó -según demostró la realidad- con que las distintas jurisdicciones hubiesen acordado eximir a la actividad de construcción o a la actividad industrial si cada una luego asignó -como ocurrió en la práctica- al término “construcción” o “industria” un alcance diferente.

Por curioso que parezca, tal acuerdo previo no existió, razón por la cual -como denuncia BULIT GOÑI<sup>47</sup>- el efecto inicial del acuerdo se vio seriamente conculcado y obligó a una ardua tarea jurisprudencial para restaurar la seguridad jurídica paralelamente afectada.

También el Dr. CASÁS en su voto en la causa “Vicla S.A.”<sup>48</sup> reconoció que: “el diseño del Impuesto sobre los Ingresos Brutos ha

47 Obra cit., pág. 53 y 54.

48 Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Vicla S.A. c. DGR (Res. 4412/00 (DGR)) s/ recurso de apelación judicial c. decisiones de DGR’”, expediente N° 1988, sentencia del 2 de abril de 2003, en *Constitución y Justicia, [Fallos del TSJ]*, Ed. Ad-Hoc t. V, pág. 163 y siguientes. También en *La Ley on line*.

experimentado una caracterización particular como consecuencia del cumplimiento por parte de las jurisdicciones locales de las directivas contenidas en el acto declarativo primero del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1993, cuya implementación adquiere singularidad por cada fisco con una utilización, a veces inarmónica de las expresiones ‘consumidor final’ y/o ‘venta minorista’”.

Al estudio de esos pronunciamientos dedicaremos los párrafos siguientes.

### ***1. El concepto de actividad industrial***

A raíz del acto declarativo primero del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, punto 4º, inc. e), en cuya virtud las jurisdicciones locales debían eximir del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a la actividad de “Producción de bienes (industria manufacturera), excepto, los ingresos por ventas a consumidores finales que tendrá el mismo tratamiento que el sector minorista”, se desencadenó en las respectivas jurisdicciones adherentes una serie de modificaciones en los respectivos ordenamientos normativos locales, con variada redacción a fin de consagrar el beneficio en las veintitrés provincias y en la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires <sup>49</sup>.

Variadas fueron las interpretaciones que se formularon de la exoneración poniendo el acento, algunas, en la *actividad industrial* del sujeto, para quien resultaba indiferente quién habría de ser el destinatario final de los bienes, y otras en la restricción de la exención y luego minoración, de las ventas a consumidores finales, todo ello influido, contemporáneamente, por la noción de *consumidor final*

49 El concepto de industria no obra en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento suscripto el 12/08/1993, ni en el decreto N° 92/94 que en cumplimiento de dicho Pacto agregó como inciso 23 del artículo 92 de la Ordenanza Fiscal N° 40.731 y sus modificatorias la exención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para los ingresos provenientes exclusivamente del desarrollo de la producción primaria y minera, producción industrial y construcción. Recién en 1998 se definió normativamente el concepto de industria en el artículo 104 inc. 23 del Código Fiscal para dicho año en los siguientes términos: “Se entiende por actividad industrial aquélla que logra la transformación física, química o físico química, en su forma o esencia, de materias primas o materiales en nuevos productos, a través de un proceso inducido, mediante la aplicación de técnicas de producción uniforme, la utilización de maquinarias o equipos, la repetición de operaciones o procesos unitarios, llevada a cabo en un establecimiento industrial habilitado al efecto”.

elaborada, a otros fines, dentro de la técnica tributaria para el Impuesto al Valor Agregado -de carácter nacional-, con proyección en el modo de facturar según se tratara de operaciones entre responsables inscriptos o a consumidores caracterizados como “*finales*”.

La conceptualización de la definición de industria, tenida en cuenta para determinar si correspondía o no el tratamiento exentivo a aquellas actividades desplegadas durante los períodos en los que no existía una definición legal expresa, dio pie a numerosos pronunciamientos judiciales que, paulatinamente, fueron delineando sus alcances -a veces con criterios estrictos y otras con criterios más genéricos basados en el uso coloquial del término- hasta limitarla a aquellas actividades que involucran *la transformación, elaboración o procesamiento de materia prima*.

En efecto, en el Código Fiscal existen diversas referencias al término industria, pero no en todos los casos en que él es empleado el legislador ha tenido en cuenta esa concepción restringida. Existen otros casos, en los que la actividad industrial no se encontrará alcanzada por la exención, pero sí por una alícuota reducida, siendo la definición de industria aplicable a estas últimas, de carácter más genérico.

Entre los pronunciamientos que abordaron la cuestión vale recordar lo resuelto por la Sala II de la Cámara de Apelaciones en autos “Martínez y Lutz”<sup>50</sup>, que distinguió ambos supuestos en los siguientes términos: “Siendo que determinadas actividades que pueden ser calificadas como industriales no se encuentran alcanzadas por esta exención, debiendo tributar una alícuota del 1,5%, la definición de ‘industria’ aplicable a estas últimas, debe, necesariamente, para diferenciarse de las actividades industriales alcanzadas por la exención ser circunscripta bajo un concepto más genérico y no tan directamente vinculado con la transformación de materia prima. Lo contrario implicaría disolver la distinción entre ciertas actividades que la norma en vigencia considera como exentas y otras que deben liquidar el impuesto bajo una alícuota diferencial; siendo ambas referidas como ‘industriales’”.

En el caso, la Cámara resolvió que el ensamble y armado de computadoras, pese a no fabricar el sujeto los elementos que inte-

50 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sala II, “Martínez y Lutz S.R.L. c. DGR”, sentencia del 24/10/2002, Revista Impuestos, 2003-A (Nº7, pág. 113). Confirmado por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad en sentencia del 14/05/2003, ED 204, 287.

graban finalmente los ordenadores que comercializaba, implicaba una alteración funcional de los productos sin la cual en forma aislada se revelaban como operativamente inútiles, con lo cual, atribuyó el carácter de industrial a la actividad desplegada por el contribuyente, entendiéndolo que aun en los casos en que no hubiese transformación de la materia prima, *bastaba con que ésta fuese vendida en un estado diferente al de su adquisición para quedar comprendido en la alícuota reducida*.

Por su parte, aplicando similar criterio la Sala I, al fallar la causa “Productos Alimenticios El Continente”<sup>51</sup>, consideró que la actora se encontraba exenta en relación a los ingresos derivados de algunas de sus actividades -tostado, torrado y molienda de café- y, gravada a la alícuota del 1,5% por el fraccionamiento y envase de ese producto.

La misma Sala, al pronunciarse en autos “Canaglia S.A.”<sup>52</sup>, acudió a una definición acabada del término “industria”, señalando que: “Configura actividad industrial el proceso de transformación de materiales -naturales o no- en su forma física, química, o físico-química, mediante la utilización de maquinaria, utensilios, instrumentos y aparatos especiales para un fin determinado”.

En este contexto, la Alzada consideró que las tareas desarrolladas por el contribuyente en el rubro “armado de rodados” configuraba actividad industrial, en tanto mediante la utilización de herramientas especiales el sujeto obtenía como resultado la transformación física de diversos materiales en otro -bicicleta-.

En la ya emblemática causa “Compañía Papelera Sarandí”<sup>53</sup>, la Sala II de la Cámara, adoptó una pauta interpretativa estricta y señaló que la actividad de los *façoniers* es de tipo industrial y, que sólo a estos últimos les corresponden los beneficios tributarios previstos en el Código Fiscal.

51 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sala I, “Productos Alimenticios El Continente S.A.I.C. y A. c/ Dirección General Rentas”, sentencia del 15/11/2002, Revista Impuestos, 2003-B, 2160.

52 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sala I, “Canaglia c/ GCBA”, sentencia del 06/09/2007. Revista Práctica Profesional 2007-56, 121.

53 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala II, “Compañía Papelera Sarandí S.A.I.C.I.I.A. c/ GCBA s/ Impugnación Actos Administrativos”, sentencia del 3/10/2006. La Ley *on line*. Confirmado por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad, sentencia del 06/11/2007. Revista Práctica Profesional 2008-64, 112, con nota de BIANCHI, María Eugenia.

Sin embargo, entendió que no era posible extender dicha calificación a la actividad de mero “*corte de papel*”, ni a los terceros ajenos a ella que delegan en aquéllos el desarrollo de la actividad y se limitan a comercializar el producto terminado, pues “la voluntad del legislador responde a fomentar, mediante un tratamiento impositivo diferenciado, la actividad de aquéllos que asumen y ejecutan por sí un proceso industrial”.

De las constancias de la causa surgía que la actora se limitaba a proveer los insumos, los diseños industriales, la marca y los envoltorios, a quienes -en los hechos- procesaban y combinaban esos factores para obtener el producto final que aquélla comercializaba.

No era la actora quien combinaba los distintos elementos, ordenando y organizando los recursos materiales y humanos para obtener el producto final. Su función, se circunscribía a delegar en terceros ese proceso. Los riesgos del proceso industrial pertenecían a los *façoniers* que ejecutaban por cuenta propia los actos y operaciones materiales para obtener la transformación de la materia prima.

Ello así, con el pronunciamiento quedaron excluidas del beneficio exentivo las empresas que no desarrollan por sí el proceso industrial sino que lo tercerizan <sup>54</sup>.

## **2. Concepto de consumidor final**

La inteligencia de la expresión “*consumidor final*”, tampoco ha sido empleada en forma armónica por las normas tributarias y las administraciones fiscales de las distintas jurisdicciones, generándose dificultades para su interpretación.

A modo de síntesis, puede decirse que: 1) desde 1992 hasta el año 1998 la venta directa de bienes al “*público consumidor*” y a “*consumidores finales*” se encontró gravada con el impuesto sobre los ingresos brutos con una alícuota del 3%; 2) por los ingresos provenientes de la actividad industrial que no quedaba encuadrada en el supuesto antes mencionado se debió tributar desde 1992 hasta 1994 una alícuota del 1,5% y a partir de esa fecha hasta 1998 la actividad industrial estuvo exenta del mencionado tributo, con la salvedad de que durante 1998 la exención sólo alcanzó a la actividad desarrollada en establecimientos ubicados en el territo-

<sup>54</sup> Esta limitación tuvo reciente recepción legal y se encuentra ahora expresamente contemplada en el art. 60, inc. 2º, punto b) *in fine* de la Ley Tarifaria para el año 2008 (ley N° 2568 B.O. C.B.A. N° 2840, del 28/12/2007).

rio de la Ciudad de Buenos Aires; 3) con respecto a los conceptos de “público consumidor” y de “consumidor final”, no existió una definición normativa sino a partir del año 1998 <sup>55</sup>.

En cuanto al alcance que cabe atribuirle a la expresión bajo análisis, la Sala I de la Cámara en “Vicla Sociedad Anónima” <sup>56</sup> -en particular el voto del Dr. Carlos BALBÍN al que adhirió el Dr. Horacio CORTI-, consideró que las ventas impugnadas por la Dirección General de Rentas estaban gravadas porque los adquirentes de los bienes (organismos públicos que compraban productos a Vicla S.A) *no los incorporaban a un proceso de producción, transformación, comercialización o prestación de servicios a terceros*.

Lo relevante, del decisorio es que a partir de allí esa Sala definió el término “consumidor final” como aquel que adquiere un bien para su uso o consumo personal, sin proceder a su ulterior comercialización.

Por lo tanto, a juicio de la Alzada, lo que importaba no era el carácter que revestía el adquirente sino que lo que interesaba era comprobar si allí finalizaba la cadena de comercialización.

El Tribunal Superior de Justicia <sup>57</sup> tachó de arbitrario al pronunciamiento y lo declaró nulo por entender que la distinción entre “cadena de comercialización” y “circuito económico de los bienes” sobre la cual se construyó la sentencia de Cámara no surgía de la normativa aplicable.

55 Para poder advertir las idas y venidas que la normativa involucrada experimentó desde la recepción de la exención a las actividades industriales entre los años 1992 y 1998, recomendamos la lectura del considerando 2 del fallo “Tecno Sudamericana S.A. c/ G.C.B.A. s/ impugnación de actos administrativos”, Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala II, sentencia del 28/06/2006. Periódico Económico Tributario 2006 (septiembre-356), 10. Revista Impuestos 2006-19, 2331. En el citado ordenamiento se introdujo la definición de consumidor final en los siguientes términos: “Se considera consumidor final a las personas físicas o jurídicas que hagan uso o consumo de bienes adquiridos, ya sea en beneficio propio, o de su grupo social o familiar, en tanto dicho uso o consumo no implique una utilización posterior directa o indirecta, almacenamiento o afectación a procesos de producción, transformación, comercialización o prestación o locación de servicios a terceros”.

56 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala I, “Vicla S.A. c. DGR (Res. 4412/2000 (DGR)) s/ recurso de apelación judicial c. decisiones de DGR», sentencia del 22/08/2002.

57 Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Vicla S.A. c. DGR (Res. 4412/00 (DGR)) s/ recurso de apelación judicial c. decisiones de DGR”, expediente N° 1988, sentencia del 2 de abril de 2003, en *Constitución y Justicia*, [Fallos del TSJ], cit., t. V, pág. 163 y siguientes. También en La Ley *on line*.

Al dictar nueva sentencia <sup>58</sup>, la Cámara expresó que concordantemente con la definición que se asignaba a la expresión en el Diccionario de la Real Academia Española correspondía interpretar el término empleado por el legislador de acuerdo al uso habitual del lenguaje, añadiendo que: “(...) Por ‘consumidor final’ debe entenderse a quien adquiere un determinado bien para su uso o consumo personal, es decir, que lo aprovecha para sí mismo y lo extingue con su uso, sin proceder a su posterior comercialización”.

Asimismo, luego de analizar las distintas interpretaciones normativas que se asignaron al término, agregó que debía considerarse consumidores finales a los sujetos cuando hicieran uso o consumo de los bienes adquiridos, o cuando el consumo se materializara en el primer uso según su actividad.

Por su parte, aclaró que no se considerarían ventas efectuadas a consumidores finales, las realizadas a aquellos adquirentes que luego destinaran el bien adquirido “como bienes de cambio para su posterior reventa mayorista o minorista”, o “como bienes de uso -excepto automóviles-, que se afecten a un proceso industrial, a la producción primaria o minera, o a la construcción de edificios destinados a vivienda”.

Finalmente, la Sala acogió la definición incorporada por la ley N° 150 -Código Fiscal t.o. 1999- y los códigos fiscales posteriores que expresan que constituyen consumidores finales a los fines del impuesto a los ingresos brutos “las personas físicas o jurídicas que hagan uso o consumo de los bienes adquiridos, ya sea en beneficio propio o de su grupo social o familiar, en tanto dicho uso o consumo no implique una utilización posterior directa o indirecta, almacenamiento o afectación a procesos de producción, transformación, comercialización o prestación o locación de servicios a terceros”.

Aplicando dichos criterios, la misma Sala en autos “Central Costanera S.A.” <sup>59</sup> entendió que se encontraba gravada con el impuesto sobre los ingresos brutos la venta de energía eléctrica que la empresa productora había efectuado a un supermercado, ya que cabía atribuirle al comprador el carácter de *consumidor final*, desde que

58 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala I, “Viela S.A. c. DGR (Res. 4412/00 (DGR)) s/ recurso de apelación judicial c. decisiones de DGR”, sentencia del 08/10/2003.

59 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala I, “Central Costanera S.A. c/ DGR (Res. N° 3114/DGR/2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR”, Expte. RDC 35/0, sentencia del 30/09/2003.

en las actuaciones no se había acreditado que la energía adquirida hubiese sido incorporada a un ulterior proceso productivo o de comercialización, independientemente del carácter de gran usuario que detentaba en los términos de la ley 24.065, pues, si bien había adquirido la energía para su propio uso en volúmenes mucho mayores que los usuarios domiciliarios, ello no conducía a sostener, *per se*, que a los efectos del impuesto no pudiese ser considerado consumidor final.

En igual sentido, al fallar en la causa “Ingeniería Gastronómica S.A.”<sup>60</sup> discriminó las operaciones efectuadas por el contribuyente, asignando el carácter de exentas a las ventas de maquinarias y equipos para la elaboración y envasado de productos alimentarios efectuadas a cadenas de hoteles, *shoppings* y empresas, ya que dichos adquirentes incorporaban los productos adquiridos dentro de sus circuitos económicos; y el carácter de gravadas a las ventas efectuadas a organismos públicos y a empresas que destinaban los bienes adquiridos para sus comedores internos, pues los citados compradores no incorporaban los bienes a un proceso de producción, comercialización o prestación de servicios a terceros, sino que, en el caso de los organismos públicos, los utilizaban para cumplir objetivos de bienestar general.

Más recientemente, en autos “Digital Tech S.R.L.”<sup>61</sup>, la misma Sala señaló que la utilización o el uso de las facturas y remitos impresos por el contribuyente, por parte de las firmas adquirentes, si bien formaba parte indiscutible del desarrollo de la actividad de aquéllas, no era circunstancia que por sí sola pudiese acreditar que dichos materiales fuesen efectivamente afectados por la empresa a una posterior etapa de comercialización, producción o prestación de servicios a terceros.

Finalmente, no podemos dejar de mencionar lo resuelto por las diferentes instancias que intervinieron en la causa “Tecno Sudamericana S.A.”<sup>62</sup>.

60 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala I, “Ingeniería Gastronómica S. A. c/ DGR (Res. 5277/DGR/2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR”, Expte. RDC-51, sentencia del 24/02/2004.

61 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala I, “Digital Tech S.R.L. c/ G.C.B.A. s/ Impugnación de actos administrativos”, Exp. 8727/0, sentencia del 28/12/2007.

62 Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires N° 11, “Tecno Sudamericana S.A. c/ G.C.B.A. s/ impugnación de actos administrativos”, sentencia del 28/06/2005.

En el referido precedente, el Sr. Juez de Primera Instancia declaró la nulidad de la resolución determinativa que consideró como ventas destinadas a consumidores finales a las enajenaciones de muebles de oficina realizadas por el contribuyente.

Para así resolver, el magistrado indicó que resultaba razonable asumir que quienes le compraban los referidos bienes al contribuyente lo hacían con el propósito de destinarlos a algún proceso económico. Ello es así por cuanto, por las propias características de los bienes producidos por la contribuyente, no era posible concebir su uso sino para equipar oficinas en la que se desempeñaba algún tipo de actividad económica.

La Sala II de la Cámara de Apelaciones confirmó el pronunciamiento. Al fallar tuvo en cuenta que en la estructura tarifaria vigente en los períodos objeto de la litis el propósito subyacente de la norma era *fomentar la producción*, razón por la cual resultaba lógico interpretar que la intención del legislador había sido excluir del concepto de consumidor final al adquirente que afectara los bienes a una actividad económica, *independientemente de que los adquiriera como bienes de uso o no*.

Sobre esta última aplicación de los bienes, entendió que técnicamente el impuesto sobre los ingresos brutos se focaliza en el ejercicio de la actividad por parte del sujeto, no de lo que haga quien contrata con él y que, eventualmente, el contribuyente podría desconocer qué destino habría de darle el adquirente a los productos que vende.

En atención a las razones señaladas, la Alzada manifestó que, ante la falta de una definición legal durante los períodos señalados, resultaba razonable interpretar el concepto de consumidor final como referido a quien hace uso o consumo de los bienes adquiridos, en tanto dicho uso no implique una afectación a procesos de producción, transformación o comercialización de bienes o prestación de servicios, tal como se definió posteriormente en el Código Fiscal.

Por su parte, el Tribunal Superior mantuvo el criterio adoptado por las anteriores instancias, dejando sentado que: “El principio

---

Revista Práctica Profesional 2006-25, 91 con nota de BIANCHI, María Eugenia. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sala II, sentencia del 28/06/2006. PET 2006 (septiembre-356), 10. Revista Impuestos 2006-19, 2331. Revista Práctica Profesional 2007-42, 106 con nota de BIANCHI, María Eugenia; y Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sentencia del 19/03/2008. La Ley *on line*.

de legalidad tributaria no sólo no impide interpretar la ley, sino que exige del Poder Judicial una labor hermenéutica que le asigne a los términos de las normas tributarias su correcto significado. Y ésa ha sido la tarea que realizó la Cámara, obligada por la ausencia de una definición del término ‘consumidor final’ en las ordenanzas fiscales aplicables, para lo cual acudió a distintos métodos interpretativos aplicables a la materia tributaria”.

### ***3. El alcance de la exención conferida a la actividad de construcción***

Con relación a la exención que nos ocupa, es necesario recordar que, al igual que la relativa a la actividad industrial ya analizada, fue incorporada al ordenamiento local en la ordenanza fiscal para el año 1994, como consecuencia directa de la implementación de los compromisos asumidos en el Pacto Federal.

Así, con anterioridad no había una referencia expresa a esa actividad y era usual que los textos ordenados contuviesen una norma residual, en virtud de la cual toda actividad o ramo no mencionado expresamente quedaba igualmente gravado a la alícuota general.

Luego de la modificación introducida por el decreto 92/94, la Ordenanza Fiscal para el año 1994 eximió del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos -a partir del 1º de julio de ese año- a los ingresos provenientes de la actividad de construcción.

Ello así, ante la falta de precisión del alcance de las actividades que quedaban comprendidas en ese rubro, la jurisprudencia local debió abocarse a su delimitación por vía de interpretación.

En autos “Playas Subterráneas”<sup>63</sup> la Sala I de la Cámara de Apelaciones, consideró -siguiendo la acepción otorgada al término en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación- que debía atenderse al uso común del término y, a tal efecto, resultaba pertinente recurrir a la definición receptada en el Diccionario de la Lengua Castellana, no resultando posible sostener que las actividades de explotación de playas de estacionamiento y de estaciones de servicio desplegadas por la contribuyente, se encontrasen comprendidas dentro de su significado.

<sup>63</sup> Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sala I, “Playas Subterráneas S.A. c/ DGR”, sentencia del 19/07/2002. Revista Impuestos 2003-B, 2136.

Por su parte, la Sala II, *in re* “Altieri e Hijos S.A.”<sup>64</sup>, mandó a reliquidar las deudas determinadas de oficio por la administración fiscal respecto del contribuyente, pues del informe pericial contable rendido en la causa, surgía que la DGR no había discriminado entre las actividades desplegadas por aquél que estrictamente respondían a construcción -y por lo tanto debían quedar comprendidas en la exención o, en su defecto, sujetas a la alícuota reducida del 1,5%-, de aquellos otros servicios relacionados con la construcción, que se encontraban por tanto alcanzados a la alícuota general.

Finalmente, en un reciente fallo recaído en autos “Solares de Conesa S.A.”<sup>65</sup>, el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad resolvió que la exención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos consagrada en el art. 125, inc. 22, c) del Código Fiscal para el año 2000, se circunscribe únicamente a los ingresos que perciban los sujetos responsables de la construcción de inmuebles destinados a vivienda, y no alcanza a los sujetos cuya actividad consiste pura y exclusivamente en la comercialización de los inmuebles.

En tal sentido, expresó que más allá de que se pueda tercerizar la realización de la obra, la exención sólo comprende los ingresos de sujetos que efectivamente se dediquen a la actividad de la construcción y no a la mera comercialización de las obras, resultando indispensable arrimar pruebas concretas -poseer bienes de uso para desplegar la actividad, o empleados en relación de dependencia calificados al efecto, etc.- que justifiquen el encuadre en la norma de excepción, ya sea acreditando que asumen la responsabilidad profesional de la obra o que despliegan actividades conceptualizadas latamente como construcción de obra.

Como expresa el Dr. CASÁS en su voto, así entendido, el beneficio operará sin multiplicarse la franquicia en vista de un gravamen que opera técnicamente en polifases acumulativas, dejando al margen de la dispensa a aquellos que, en realidad, aunque se adjudiquen la calidad de “constructores”, despliegan puramente un negocio inmobiliario.

64 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala II, “Altieri e Hijos S.A. c. Dirección Gral. de Rentas”, sentencia del 13/05/2003. Revista Impuestos 2003-B, 2152.

65 Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, “Solares de Conesa SA c/ GCBA s/ impugnación actos administrativos s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 13 de febrero de 2008. Periódico Económico Tributario 2008 (marzo-391), 10. Revista Impuestos 2008-7 (Abril), 614. Práctica Profesional 2008-70, 113 con nota de BIANCHI, María Eugenia.

#### **4. Reflexiones preliminares**

Como corolario de lo expuesto y, aun cuando las normas actualmente vigentes contengan definiciones expresadas de los términos analizados en los puntos precedentes (tal es el caso del art. 60, inc. 2, apartado b] de la Ley Tarifaria para el año 2008), las pautas elaboradas por la rica jurisprudencia comentada han ido un paso adelante y han sido las que en gran medida contribuyeron y delimitaron la posterior recepción normativa.

No obstante ello, no deja de sorprendernos que tratándose de términos con innegable influencia interjurisdiccional, que por tanto requerían un serio compromiso de armonización entre los sujetos adheridos al régimen de los pactos, haya escasa o ninguna referencia en los fallos relevados a jurisprudencia o parámetros adoptados por otras jurisdicciones involucradas.

A cerca de 15 años de vigencia del Pacto Federal, resulta ya impostergable una revisión global de la compatibilidad de los estándares interpretativos adoptados por las distintas jurisdicciones.

Asimismo, y conforme lo adelantado en los acápites anteriores, se requiere un urgente replanteo político de los objetivos propuestos en el acuerdo, pues como hemos puesto de manifiesto, el régimen ha sido desvirtuado al punto que en la actualidad -a modo de ejemplo- el ordenamiento de la Ciudad plantea al menos dos anomalías: por un lado, ya no considera exentas tales actividades, sino gravadas a una tasa neutra y, por otra parte, el beneficio se ha acotado a los sujetos que realicen íntegramente los procesos industriales en jurisdicción de la Ciudad.

Ante este estado de cosas nos preguntamos: ¿Acaso el tratamiento tributario como sujetos gravados -aunque a una alícuota neutra- conlleva la violación del Pacto? ¿La limitación jurisdiccional del beneficio pretende cumplir parcialmente el compromiso exentivo o se ha convertido en un instrumento discriminatorio?

Creemos haber dado el fundamento a una respuesta negativa del primer interrogante y, con respecto al segundo, ansiamos tener la oportunidad de comentar algún decisorio judicial que lo aborde.

#### **VI. Palabras finales**

Creemos haber cumplido con lo propuesto en el comienzo del presente trabajo. Por ello pasaremos una breve revista.

En primer lugar identificamos las particularidades que el instituto de la exención tributaria ha adoptado en el Código Fiscal y

concluimos que no se diferencia de la categoría “sujetos gravados a tasa cero”. Es más, no divisamos la utilidad de esa nueva categorización.

En segundo lugar, en relación a las exenciones que no operan de puro derecho, hemos visto que cuando un sujeto se ve excluido de su goce por el incumplimiento de un deber formal, tal exclusión del beneficio opera como consecuencia del carácter constitutivo que se otorga a los trámites administrativos que en realidad sólo han sido impuestos para una mejor fiscalización.

Como alguna vez se ha dicho, *las minusvaloradas relaciones de carácter administrativo y formal salen finalmente a relucir* y, en el caso, su incumplimiento llega al absurdo de hacer nacer una obligación tributaria que por imperio legal nunca se ha configurado.

Lejos de respetar los principios y garantías constitucionales de la tributación por esa vía se coarta su independencia dogmática al restringirlo -en esa hipótesis concreta- a un derecho de naturaleza preferentemente administrativa y de policía financiera.

Criticamos dicha posición por entender que el reconocimiento del Fisco no es un requisito esencial para la procedencia de la exención, pues ésta nace de la ley y no de la voluntad de la administración.

También analizamos los criterios de interpretación plasmados en diversos precedentes de las dos Salas de la Cámara de Apelaciones del fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad, así como del Tribunal Superior de Justicia.

Finalmente tratamos la evolución de los conceptos de “actividad industrial”, “consumidor final” y “construcción”, empleados en la normativa local al consagrar beneficios tributarios acordados en instrumentos de carácter interjurisdiccional, sugiriendo una revisión global de la compatibilidad de los estándares interpretativos adoptados por las distintas jurisdicciones, para asegurar su amplio cumplimiento.