

Expte. n° 5406/07, “Solares de Conesa SA c/ GCBA s/ impugnación actos administrativos s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 13/2/2008.

Voces: Recurso de inconstitucionalidad. Caso constitucional. Decreto reglamentario de una disposición del Código Fiscal. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Exención. Pacto Fiscal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. Construcción de inmuebles. Concepto de construcción. Responsable de la construcción como beneficiario de la exención. Empresa constructora encargada de la construcción de edificios destinados a vivienda íntegramente terminados directamente o a través de terceros. Interpretación de normas tributarias. Prohibición de analogía. Principio de reserva de ley en materia tributaria. Principio de igualdad ante la ley.

Expte. n° 5406/07 “Solares de Conesa SA c/ GCBA s/ impugnación actos administrativos s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”

Buenos Aires, 13 de febrero de 2008.

Vistas: las actuaciones indicadas en el epígrafe,

resulta:

1. A fs. 3/13 Solares de Conesa inició demanda contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, a fin de que sea revocada la resolución n° 017/DGR/2001, dictada con fecha 3 de enero de 2001, que había rechazado el pedido de exención formulado por la actora, en relación a la obra sita en la calle Conesa 1956/58.

Consideró que, contrariamente a lo decidido por la Dirección General de Rentas en la resolución citada, su situación se encuadra en la exención consagrada en el art. 125 inc. 22 ap.c) del Código Fiscal año 2000, y solicitó subsidiariamente que se declare la inconstitucionalidad del decreto reglamentario 2143/99, por introducir restricciones no contempladas por la ley reglamentada.

A fs. 75/87 contestó demanda el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, solicitando su rechazo, con costas.

2. A fs. 123/127 dictó sentencia el Sr. Juez de primera instancia, quien rechazó la demanda, con costas a la actora.

3. Esta decisión fue apelada por la actora a fs. 128, quien expresó agravios a fs. 135/141, los que fueron contestados por la demandada a fs. 146/159.

4. A fs. 165/167 dictó sentencia la Sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y tributario de la Ciudad, quien rechazó la apelación deducida y confirmó la sentencia de grado, con costas a la actora.

5. A fs. 171/175, la actora interpuso recurso de inconstitucionalidad, que fue contestado por la demandada a fs. 179/194, y declarado admisible por la Cámara a fs. 196/197.

6. A fs. 205/208 emitió su dictamen el Fiscal General Adjunto, propiciando declarar mal concedido el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la actora.

Fundamentos:

La jueza Ana María Conde dijo:

1. El recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la actora, y concedido por la Cámara, contiene dos agravios:

- a) Por un lado, el recurrente insiste en plantear la inconstitucionalidad de la reglamentación del art. 116 inc. 22 ap.c) del Código Fiscal año 1999 — idéntico al art. 125 inc. 22 ap. c) del Código Fiscal año 2000—, efectivizada mediante decreto 2143/99, por violentar los principios de igualdad y legalidad tributaria, ya que introduciría restricciones que no se encontraban previstas en la exención establecida por el Código Fiscal, específicamente al determinar que sólo sea beneficiario aquél que reúna la calidad de constructor
- b) Por otro lado, sostiene que la sentencia interpreta en forma incorrecta la normativa aplicable, ya que hace primar la reglamentación dispuesta por el decreto 2143/99 por sobre lo que específicamente establece el Código Fiscal. Esta última norma no exige que la obra se encuentre terminada, ni tampoco hace distinciones en cuanto a quien sea el responsable de la obra en construcción, solo exige como único requisito que los planos de obra se encuentran inscriptos ante la Dirección General, de modo tal que la obra en cuestión puede ser desarrollada por el propio contribuyente o ser tercerizada su realización, lo que tornaría procedente al pedido de exención oportunamente realizado.

Como hemos visto, el recurrente cuestiona la validez de un decreto dictado por el Gobierno de la Ciudad —decreto 2143/99, en cuanto reglamenta el art. 116 inc. 22 ap.c) CF año 1999—, por vulnerar derechos y principios constitucionales —principios de igualdad y legalidad tributaria, arts. 11 y 51 CCABA—, y la decisión definitiva de la Cámara fue contraria a su pretensión. Además, el planteo ha sido deducido en la demanda inicial, y mantenido al expresar agravios contra la sentencia de primera instancia.

En consecuencia, se encuentra configurado el requisito de “caso constitucional” lo que amerita admitir la queja y tratar *in totum* el recurso de inconstitucionalidad, ya que ambos agravios están íntimamente relacionados entre sí, de manera tal que —como veremos— la suerte del primer planteo determina el éxito o fracaso del segundo.

2. En cuanto al primer agravio, cabe realizar las siguientes consideraciones.

a) Previo a analizar el planteo del recurrente, realizaré algunas consideraciones referidas al alcance del principio de legalidad tributaria y a la interpretación de las normas tributarias, siguiendo los lineamientos expuestos en mi voto dictado en autos “Hipódromo Argentino de Palermo S.A. c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, resolución del 28/06/2001.

Allí sostuve que el principio de legalidad tributaria determina que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual se fundamenta en la necesidad de establecer garantías que protejan el derecho de propiedad de los contribuyentes, ya que los tributos sustraen parte del patrimonio de los particulares, y es por ello que la decisión debe provenir del órgano representativo de la voluntad popular: el Parlamento.

La vigencia del principio de legalidad también implica que los elementos básicos y estructurantes del tributo, y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria deben estar consignados expresamente en la ley, para de ese modo evitar la arbitrariedad en la imposición y la imprevisibilidad de las cargas tributarias. Por lo tanto, y entre otras cuestiones, **la ley debe determinar las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible.**

Por otra parte, en cuanto a la *interpretación de las normas tributarias*, actualmente se niega que las leyes impositivas sean leyes de excepción y leyes odiosas, como también limitadoras de la libertad individual y del derecho de propiedad, lo cual significó el abandono de la doctrina según la cual las normas tributarias sustantivas deben interpretarse según el significado literal de sus términos y en forma no extensiva (Jarach, "Finanzas públicas y derecho tributario", pág. 393, Ed. Abeledo-Perrot, Bs.As., 1999).

En consecuencia, y de acuerdo con lo dispuesto por el art. 5 del Modelo de Código Tributario para América Latina, las normas tributarias deben interpretarse de acuerdo a los métodos admitidos en derecho —

métodos literal, teleológico, histórico, evolutivo, etc.—, lo que puede conducir a una interpretación restrictiva o extensiva, según los casos y las normas involucradas.

En lo referido a la interpretación de las exenciones tributarias, la Corte Suprema ha avanzado en este camino y 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 aplicación analógica de las cargas impositivas”* (Fallos 258:75; ver, además, la detallada cita de fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación realizada por mi colega 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).*

Pero 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.

En el *derecho tributario material o sustantivo la analogía no es aplicable en cuanto a los elementos estructurantes del tributo* —hecho imponible, sujetos pasivos y elementos necesarios para la fijación del quantum—, **ni en lo referente a exenciones..**

b) La norma cuya constitucionalidad cuestiona la actora —decreto 2143/99— es un **reglamento ejecutivo o de ejecución**, que es aquél que dicta el Poder Ejecutivo en ejercicio de facultades reglamentarias propias, para asegurar o facilitar la aplicación o ejecución de las leyes, regulando los detalles necesarios para un mejor cumplimiento de las leyes y de las finalidades que se propuso el legislador (Marienhoff, Miguel S., *“Tratado de Derecho Administrativo”*, tomo I, 5ª ed. act., n° 67.a, pág. 259, Ed. Abeledo-Perrot, Bs.As., 1995).

El principio de legalidad en materia tributaria no impide el dictado de reglamentos ejecutivos. Si bien, como sostiene el catedrático español Juan José Ferreiro Lapatza —citado por mi colega Dr. José Osvaldo Casás en *“Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria”*, pág. 339, Ed. Ad-Hoc, Bs.As.,

2002—, *“respecto a los elementos esenciales del tributo ya regulados por la ley, el mejor reglamento es el que no existe”*, lo cierto es que en algunos casos serán de gran utilidad ya que el legislador no puede reglar por sí mismo todas las cuestiones que demanda la aplicación de la ley.

Lo que no puede hacer el Poder Ejecutivo, titular de la potestad reglamentaria, es alterar el espíritu de la norma objeto de reglamentación. Ello, en el ordenamiento jurídico local, surge del citado art. 102 CCABA, que confiere al Jefe de Gobierno de la Ciudad la potestad de reglamentar las leyes *“sin alterar su espíritu”*, y esta exigencia cobra mayor contundencia en materia tributaria, atento la estrictez con que debe interpretarse y aplicarse el principio de legalidad, conforme los términos del art. 51 CCABA.

En otros términos, en materia tributaria el Poder Ejecutivo puede dictar reglamentos de ejecución que regulen los detalles indispensables para asegurar el cumplimiento de la ley, pero no puede extender o restringir el alcance de los elementos esenciales del tributo regulados por ley.

c) Sentado lo expuesto, corresponde analizar si la reglamentación del art. 116 inc. 22 ap.c) del Código Fiscal año 1999, realizada mediante decreto 2143/99, ha respetado o infringido el espíritu de la norma legal.

El art. 116, inc. 22, ap. c) del CF año 1999 (ley 150) establecía que *“Están exentos del pago de este gravamen: (...) 22. Los ingresos provenientes exclusivamente del desarrollo de las siguientes actividades: (...) c) Los ingresos provenientes de la construcción en esta jurisdicción de inmuebles destinados a viviendas unifamiliares y/o multifamiliares no superiores a la categoría “C”, determinada conforme a las especificaciones y descripciones de los artículos 7° y 8° de la ley tarifaria, cualquiera sea el responsable de la construcción.*

Para gozar de la exención es requisito que se hayan “Registrado” los planos de obras nuevas ante el organismo técnico competente del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires y efectuada la comunicación pertinente a la Dirección General, en la forma, tiempo y condiciones que se establezca ...”

El decreto 2143/99 reglamentó, entre otras normas, el citado art. 116 inc. 22 ap.c) del CF año 1999, en los siguientes términos: *“El responsable de la construcción a que se refiere esta norma y por lo tanto beneficiario de la exención prevista en la misma es la empresa constructora a cuyo cargo se encuentra la construcción de los edificios destinados a vivienda íntegramente terminados, ya sea directamente o a través de terceros.*

Cuando la construcción se lleve a cabo sobre inmueble ajeno es condición para hacer efectiva la exención la entrega al dueño de la obra de las unidades de vivienda completamente terminadas o en condiciones de habitabilidad.

La exención se concede respecto de cada plano de obra nueva con carácter provisorio hasta su completa ejecución y condicionada a que no se haya modificado la categoría de las viviendas.

La categoría de la obra se determina conforme las previsiones del Código Fiscal y de la Ley Tarifaria para la liquidación de las contribuciones inmobiliarias.

Las cocheras quedan comprendidas en la exención únicamente si son unidades complementarias de las unidades de vivienda.

Están alcanzados por la exención la totalidad de los ingresos provenientes de la construcción de los inmuebles destinados a viviendas unifamiliares y/o multifamiliares no superiores a la categoría C en esta jurisdicción, considerando a tal efecto al inmueble en su conjunto, conforme el respectivo plano de obra y las previsiones del presente inciso.”

Claramente, la reglamentación lo que hace es precisar lo que debe entenderse por “responsable de la construcción” y, por ende, beneficiario de la exención. Es que existen muchas actividades relacionadas con la construcción, que el legislador no ha pretendido beneficiar con la exención controvertida, y ello justifica el dictado de una reglamentación que establezca el alcance de los términos utilizados por la norma exentiva.

El Poder Ejecutivo, al reglamentar la ley fiscal, pretendió darle plena efectividad a la intención del legislador, y evitar que puedan beneficiarse con la exención actividades no contempladas por el mismo, aprovechando la excesiva amplitud de los términos utilizados. **No amplió ni restringió el alcance subjetivo de la exención, sino que precisó su alcance, y lo hizo en forma razonable**, respetando los parámetros establecidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia de interpretación de exenciones tributarias (ver ap. 2.a) de este voto).

Para corroborar esta afirmación resulta pertinente recordar el origen de la exención de autos. El Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, al declarar exenta del impuesto a los ingresos brutos a la construcción de inmuebles, cumplió en esta jurisdicción el compromiso asumido en el apartado 4.g) del *Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento*, suscripto el 12 de agosto de 1993 por el Presidente de la Nación Argentina y los gobernadores provinciales. Como expresa el propio Pacto, fue firmado “... con el objetivo de comprometerse en distintas acciones necesarias para promover el empleo, la producción y el crecimiento económico armónico del país y sus regiones ...”, y para lograrlo se decidieron distintas medidas, entre las que se encuentra consagrar la exención referida.

Evidentemente, la exención con que se beneficia la construcción de inmuebles se fundamenta en que, como es público y notorio, dicha industria es una de las que más mano de obra requiere, más empleo genera.

Pues bien, en el objetivo expresado en el Pacto Federal podemos encontrar la indudable intención del legislador al consagrar la exención de autos, y no podemos considerar incluida en la misma a la actividad de una empresa que contrató a un tercero —Arq. Parysow— para que realice la dirección, construcción y ejecución estructural de la obra nueva (ver planos de obra nueva obrantes a fs. 20/25 del expte. admin. n° 23.989). Entonces,

quien realiza la construcción del inmueble, quien contrata personal para ello, es el Arq. Parysow y no Solares de Conesa.

En consecuencia, y luego de constatar que la reglamentación cuestionada ha respetado el principio de legalidad tributaria, podemos afirmar que lo que pretende el recurrente es crear un nuevo supuesto de exención que pueda beneficiarlo, por vía judicial y acudiendo a una interpretación analógica del art. 116 inc. 22 ap.c) CF año 1999, que, como hemos visto, no está permitida en esta materia.

d) La supuesta conculcación del principio constitucional de igualdad ante la ley, tampoco encuentra sustento.

El principio de igualdad ante la ley se viola cuando el ordenamiento jurídico prevé soluciones diferentes para aquellos individuos que se encuentran en las mismas circunstancias y condiciones, o en otras palabras, este principio constitucional exige que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias.

Pero la actividad realizada por la actora —comercialización de unidades de vivienda— es distinta de la prevista por la exención —construcción—, y en tal situación no existe obstáculo constitucional que impida un tratamiento tributario diferencial.

Por todo ello, considero que debe desestimarse la tacha de inconstitucionalidad de la reglamentación del art. 116 inc. 22 ap.c) del CF año 1999 —idéntico al art. 125 inc. 22 ap. c) del Código Fiscal año 2000—, efectivizada mediante decreto 2143/99.

3. Respecto del segundo agravio, una vez determinado que la reglamentación cuestionada es constitucionalmente válida, el razonamiento empleado por la actora para concluir que la sentencia interpreta incorrectamente la normativa aplicable, pierde todo asidero.

Y es que la Cámara, como efectivamente hizo, debió analizar la pretensión a la luz no solo del art. 125 inc. 22 ap. c) del CF año 2000, sino también del decreto reglamentario 2143/99, ya que ambas disposiciones son complementarias y forman un bloque normativo indisoluble.

Es insostenible pretender que se aplique el Código Fiscal —norma principal— sin su correspondiente reglamentación —norma complementaria o secundaria—, justamente porque ésta es la que precisa el alcance de los términos empleados en la primera, y es enteramente aplicable al supuesto fáctico de autos.

Contrariamente a lo pretendido por el recurrente, no corresponde hacer primar una norma —el Código Fiscal— por sobre otra —el decreto reglamentario—, porque no hay ningún tipo de contradicción entre ambas normas.

Por lo tanto, este agravio también debe ser rechazado.

4. En virtud de lo expuesto, voto por rechazar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la actora, con costas en virtud del principio objetivo de la derrota (art. 62 CCAyT).

El juez Luis Francisco Lozano dijo:

1. El recurso de inconstitucionalidad fue interpuesto en tiempo oportuno y resulta procedente, toda vez que en autos se discute la constitucionalidad del decreto N° 2143/99 y el fallo apelado ha sido contrario a las pretensiones de la recurrente.

2. La actora se agravia, en primer término, de la interpretación que realizó el *a quo* del art. 125, inc. 22, ap. c) del Código Fiscal (t.o. 2000). Aduce que incurrió "...en el error de considerar que debe primar la reglamentación dispuesta por el Decreto 2143/99 por sobre lo que específicamente establece el Código Fiscal dictado por el Poder Legislativo de la Ciudad" (fs. 172 vuelta).

Insiste, a su vez, con la tacha de inconstitucional del decreto N° 2143/99. En este orden de ideas, sostiene que conculca el principio de reserva de ley y, a diferencia de lo que entendió el *a quo*, niega que posea carácter meramente aclaratorio del mentado art. 125, inc. 22, ap. c), pues, a juicio de la recurrente, altera su espíritu al recortar el universo de beneficiarios y requiriendo que la obra se encuentre terminada, exigencia no contemplada en dicha ley. Recuerda que el art. 125, inc. 22, ap. c) preveía que iban a estar exentos del pago del ISIB "[l]os ingresos provenientes de la construcción en esta jurisdicción de inmuebles (...) **cualquiera sea el responsable de la construcción**" y, el reglamento al definir que se debía entender por responsable de la construcción estableció que sólo se iba a entender por tal a "**la empresa constructora a cuyo cargo se encuentra la construcción** de los edificios a vivienda íntegramente terminados, ya sea directamente o a través de terceros..." (sin resaltar en el original).

Por último, sostiene que el reglamento impugnado cercena el derecho de igualdad al establecer "...que sólo sea beneficiario el aquél que reúna la calidad de constructor y que la obra se encuentre terminada para poder acceder al beneficio" (sic) (fs. 173/173vuelta).

3. La sala II de la Cámara Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA confirmó la sentencia de primera instancia en cuanto rechazó la acción entablada tendente a que se declarase la nulidad de la resolución n° 17/DGR/2001 —acto mediante el cual se denegó, con base en el art. 122, inc. 22, ap. c) y en el decreto 2143/99, el pedido de exención sobre el ISIB formulado por Solares de Conesa S.A—. Para así decidir, sostuvo, en primer lugar, que "...la propia norma contenida en el Código Fiscal (t.o. 2000) impone la necesidad de que el beneficiario del privilegio revista el carácter

de responsable de la construcción; sin embargo, como se comprueba con las constancias antes referidas, ningún vínculo con esa actividad —en el caso concreto— ha demostrado la parte actora...”. Asimismo, en lo que hace a los requisitos previstos en el decreto, expresó que “...la recurrente no ha demostrado tener a su cargo la construcción a realizarse en el inmueble sito en Conesa 1956/58/64/70 ni, por lo demás, vínculo alguno con el Arq. Parysow (directo, constructor y ejecutor estructural, como se ha visto), sino, a los sumo y como acertadamente señala la Sra. Fiscal ante la Cámara, su carácter de dueña de la obra de marras...” (fs.166vuelta). El *a quo* completó su razonamiento señalando que, si bien los argumentos dados tornaban innecesario expedirse acerca la de la tacha de inconstitucionalidad deducida respecto del decreto n° 2143/99, lo cierto es que “...el precepto cuestionado en modo alguno importa desvirtuar el artículo en cuestión; antes bien, una prudente relimitación de su texto” (fs. 166vuelta).

4. Con carácter previo a ingresar al análisis del recurso resulta menester reparar en algunas cuestiones metodológicas. El acto administrativo mediante el cual se denegó la exención solicitada por la empresa Solares de Conesa S.A. contempla solamente algunos de los elementos de la obligación tributaria que eventualmente podría resultar de los ingresos en la transmisión de un derecho sobre la obra (ver fs.33vuelta del expte. administrativo). La circunstancia de que compete a la administración decidir acerca de la concurrencia de los demás que hacen al nacimiento de dicha obligación —ingresos— importa poner en vilo la definitividad del acto y el deber de cuidar que el control judicial no sea prematuro, esto es, que el Poder Judicial no venga a revisar la legitimidad de un acto que no reviste el carácter de definitivo o equiparable a tal dando lugar a la hipótesis de que su propia sentencia no dé conclusión al conflicto que podría generar algún capítulo ulterior. La ausencia de un agravio con el alcance reseñado sumado a la etapa que ha alcanzado el debate así como la organización que el decreto 2143/99 ha dado a la emisión de la decisión acerca de la exención, calificándola por obra con carácter previo a una determinación tributaria, y al trámite dado en la causa a la impugnación dirigida contra decisión que nos ocupa, aconsejan analizar en esta instancia los planteos propuestos por la recurrente. Por lo demás, el trámite que preveía el art 113 del Código Fiscal (t.o. 2000) para las impugnaciones dirigidas contra decisiones de la especie que nos ocupa, trasluce la intención del legislador de darles el carácter de definitivo. El mentado artículo establecía la posibilidad de interponer un recurso de reconsideración contra “...las resoluciones que dicta la Dirección General, determinando de oficio el Impuesto sobre los Ingresos Brutos o imponiendo sanciones respecto de cualquier tributo, o decidiendo reclamos de repetición o de compensación o **de cualquier otra índole...**” (sin negrita en el original) y, contra la resolución recaída el contribuyente podía optar, dentro de los 15 días, por deducir recurso jerárquico o recurso judicial de apelación.

5. La actora postula que la sentencia apelada posibilita la lesión del principio de legalidad (cf. arts. 80, 102 y 103 de la CCBA y 4, 17 y 75 incs. 1 y 2 de la CN). En este orden de ideas, afirma que la Cámara incurrió en el mismo error que el juez de grado al entender que resultaba indispensable para gozar de la exención acreditar la calidad de ‘constructor’ haciendo primar de esta manera el texto del decreto N° 2143/99, a juicio de la recurrente inconstitucional, por sobre lo que específicamente preveía el Código Fiscal (t.o. 2000).

La Cámara, en lo que ahora importa, entendió que la actora no cumplía con los requisitos previstos por el art. 125, inc. 22, ap. c) del Código Fiscal (t.o. 2000) para la obtención de la exención, esto es, haber acreditado ser la “responsable de la construcción”. En tal sentido, sostuvo que “...como puede advertirse del examen de la Carpeta Interna N° 23.989/99 (actuaciones originadas como consecuencia del pedido de exención formulado por la firma actora), se encuentra acreditado que Solares de Conesa S.A. es *propietaria* del inmueble sito en Conesa 1956/58/64/70, mientras que, por su parte, las constancias obrantes a fs. 20/5 de la Carpeta citada dan cuenta de que la *dirección, construcción y ejecución estructural* se encuentra a cargo del Arq. Roberto Parysow// A partir de ello, no puede sino concluirse —con el magistrado de la anterior instancia y como bien señala la Sra. Fiscal ante esta Cámara— que la propia norma contenida en el Código Fiscal (t.o. 2000) impone la necesidad de que el beneficiario del privilegio revista el carácter de **responsable de la construcción**; sin embargo, como se comprueba con las constancias antes referidas, ningún vínculo con esa actividad —en el caso concreto— ha mostrado la parte actora. En efecto, si bien Solares de Conesa S.A. acreditó su condición de propietario de la finca en la que se realiza la obra en cuestión y que desarrolla actividad como constructora (ver fs. 4, 6, 8 y 14 de la Carpeta Interna N° 23.989/99), no ha demostrado vinculación alguna con la construcción del inmueble del que dan cuenta los planos de obra obrantes a fs. 20/5. Más aún cuando de las citadas actuaciones surge que la empresa “constructora” demandante no posee, por ejemplo y como aparecería razonable para quien desempeña esa actividad, bienes de uso (ver fs. 14 de la mencionada carpeta)” (fs. 166) (sin resaltar en el original).

No se hace cargo la recurrente de estos argumentos ni cuestiona la validez del art. 125, inc. 22, ap. c) a la luz de lo dispuesto por la CCBA. Busca apoyo, en cambio, en afirmar que le fue requerido que acreditase su calidad de constructor (fs. 172vuelta), argumento que carece de relación directa con los motivos transcriptos. El *a quo* sustentó su decisión, en lo que hace a este punto, en que de las probanzas obrantes en la causa no surgía que la actora fuese la ‘responsable de la construcción’ —requisito previsto en la ley— situación que la recurrente no muestra que coincida con la de “acreditar la calidad de constructor” (fs. 172vuelta) carga que sostiene le fue impuesta, por lo que el planteo no puede tener acogida favorable.

6. Tampoco puede prosperar el planteo de inconstitucionalidad, toda vez que la recurrente no ha demostrado que la reglamentación haya venido a alterar el espíritu de la ley. En efecto, en el caso están sobreentendidos los ingresos que podría obtener el director y constructor en fundo ajeno, contratado por la recurrente cuya percepción podía ser también analizada a la luz de la exención, aun cuando no compete hacerlo en el caso. En cambio, advertir que cuando, como en el *sub examine*, hay un dueño del fundo, Solares de Conesa S. A., y un director, constructor y ejecutor estructural, el arquitecto Roberto Parysow, aparecen 2 órdenes de ingresos distintas, a saber: (i) los que retribuyen al constructor por la entrega de la obra y; (ii) los que retribuyen al dueño por transmitir derechos sobre ella. En este orden de ideas, surge la posibilidad de que la no discriminación entre unos y otros ingresos lleve a duplicar la exención, situación que muestra una justificación posible del decreto reglamentario de la que la recurrente no se ocupa. La actora centra su planteo en señalar que el decreto al definir qué debía entenderse por “responsable de la construcción” recortó el universo de posibles beneficiarios e incluyó requisitos no previstos en ella. En tal sentido, afirma que “[s]i la ley no especifica ni aclara el alcance de la exención, sino hace diferencias mencionando a ‘cualquiera sea el responsable de la construcción’, no se puede sostener con seriedad y validez que mediante vía reglamentaria se introduzcan modificaciones y restricciones a lo que la ley entendió como actividad exenta, en el caso de autos la construcción” (sic.) (fs. 174). Pero, si se eximiera al constructor en fundo ajeno por lo que percibe por construir una vez que entrega la obra y al dueño de la obra se estaría duplicando la exención, consecuencia que no muestra la recurrente sea la querida por el legislador y menos aún que ella surja de modo manifiesta del texto del art. 125, inc. 22, ap. c) del Código Fiscal (t.o. 2000), único límite, de los que pesan sobre el Poder Ejecutivo al reglamentar, al que apunta la argumentación de la apelante. En tales condiciones, las previsiones reglamentarias pueden estimarse alineadas con el espíritu de la ley.

En otras palabras, la actora no muestra que la administración al reglamentar no haya optado por una interpretación posible de ley y, menos aún, que dicha interpretación no sea la que mejor refleje los fines que se propuso el legislador con su dictado.

7. Finalmente, igual suerte debe seguir el planteo relativo a la violación del principio de igualdad ante la ley, en tanto los argumentos que lo sustentan están dirigidos a discrepar con la conformación de la categoría, esto es, el responsable de la construcción, y no a acreditar que dentro de ella se haya producido un trato diferencial en desmedro de las garantía prevista en los art. 11 de la CCBA y 16 de la CN.

Por lo expuesto, voto por rechazar el recurso de inconstitucionalidad deducido. Costas a la vencida.

La jueza Alicia E. C. Ruiz dijo:

1. El recurso de inconstitucionalidad que luce a fs. 171/175 vuelta satisface las condiciones de admisibilidad. Ha sido interpuesto en tiempo y forma, ante el tribunal superior de la causa contra una sentencia definitiva y quien recurre goza de legitimación y capacidad procesal.

2. Anticipo que si bien es admisible, el recurso de inconstitucionalidad debe ser rechazado. Los argumentos de Solares de Conesa S.A. (en adelante, "SC") no logran conmover una sentencia constitucionalmente plausible.

En los apartados que siguen expondré las razones que apoyan esta conclusión.

3. Los agravios planteados por la actora pueden sintetizarse del siguiente modo:

a) Sostiene SC que la Sala II interpreta en forma incorrecta la normativa aplicable por cuanto "cae en el error de considerar que debe primar la reglamentación dispuesta por el Decreto 2143/99 por sobre lo que específicamente establece el Código Fiscal dictado por el Poder Legislativo de la Ciudad de Buenos Aires." (fs. 172 vuelta/173). Dice la recurrente que el Código Fiscal no hace ninguna distinción, por lo cual la obra puede ser desarrollada por el propio contribuyente o tercerizarse su realización. Entiende que acreditó en las actuaciones administrativas (y que por ello solicitó la exención) que se trata de una empresa que se dedicaba a la construcción del inmueble sito en Conesa 1956/58. Por fin, destaca a fs. 173 que "el único requisito exigido por el Código Fiscal es la registración de los planos de obra ante la Dirección General." Y agrega que *"[l]a norma legal no exige que la obra se encuentre terminada, como tampoco hace distinción en cuanto a quien (sic) sea el responsable de la obra de construcción"* (fs. 173).

b) Aduce la accionante que la sentencia recurrida vulnera el principio de legalidad. Destaca que el decreto reglamentario introduce restricciones que no estaban previstas en la exención dispuesta en el Código Fiscal, afectando de este modo el principio de igualdad y el de legalidad. Cita los artículos 102, 103 y 80 de la CCABA y los artículos 17 y 19 CN. En cuanto al principio de igualdad, señala la recurrente a fs. 173 y vuelta que *"es el decreto reglamentario el que establece la desigualdad de los contribuyentes, admitiendo que sólo sea beneficiario (...) aquél (sic) que reúna la calidad de constructor y que la obra se encuentre terminada para poder acceder al beneficio."* Respecto del principio de legalidad, SC destaca a fs. 175 que el *"Código Fiscal del año 2000 estableció la exención del pago del Impuesto*

Sobre los Ingresos Brutos para la actividad proveniente de la construcción, manifestando en forma expresa `cualquiera sea el responsable de la construcción`. Así como la norma estableció la exención, el Poder Ejecutivo local no puede (sic) vía reglamentaria limitar el alcance de la exención estableciendo que sólo será aplicable la exención [a] aquellos (sic) que reúnan la calidad de constructores, o sea que lleven a cabo dicha actividad”.

4. Dado que la suerte del agravio identificado con la letra a) en el apartado anterior depende de lo que se resuelva en relación con la inconstitucionalidad del decreto nº 2143/99 planteada por SC, abordaré en primer término esta última cuestión.

5. Las normas que se encuentran en juego en autos son el artículo 116, inciso 22 apartado c) del Código Fiscal t.o. 1999 y el decreto reglamentario nº 2143/99:

Código Fiscal t.o. 1999 (Ley 150 con texto ordenado por decreto nº 629/99, publicado en el Boletín Oficial de la Ciudad del 14/04/1999):

El artículo 116, inciso 22 apartado c) de la norma de la referencia exime del pago del ISIB a “*los ingresos provenientes de la construcción en esta jurisdicción de inmuebles destinados a viviendas unifamiliares y/o multifamiliares no superiores a la categoría “C”, determinada conforme a las especificaciones y descripciones de los artículos 7º y 8º de la ley tarifaria, cualquiera sea el responsable de la construcción.*

Para gozar de la exención es requisito que se hayan `Registrado` los planos de obras nuevas ante el organismo técnico competente del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires y efectuada la comunicación pertinente a la Dirección General, en la forma, tiempo y condiciones que se establezca.”

En lo que aquí interesa, el artículo 125, inciso 22 apartado c) del Código Fiscal para el año 2000 (texto ordenado por decreto nº 347/2000, publicado en el Boletín Oficial de la Ciudad del 04/04/2000) reproduce el texto del artículo 116, inciso 22 apartado c) del Código Fiscal t.o. 1999 recién citado.

Decreto nº 2143/99 (publicado en el Boletín Oficial de la Ciudad del 29/11/1999):

La norma reglamenta el Código Fiscal t.o. 1999. Así, seguidamente transcribo la reglamentación que el decreto prevé para el artículo 116, inciso 22 apartado c) del Código Fiscal t.o. 1999 (posteriormente, artículo 125 inciso 22 apartado c) del Código Fiscal t.o. 2000):

“El responsable de la construcción a que se refiere esta norma y por lo tanto beneficiario de la exención prevista en la misma es la empresa constructora a cuyo cargo se encuentra la construcción de los edificios

destinados a vivienda íntegramente terminados, ya sea directamente o a través de terceros.

Cuando la construcción se lleve a cabo sobre inmueble ajeno es condición para hacer efectiva la exención la entrega al dueño de la obra de las unidades de vivienda completamente terminadas o en condiciones de habitabilidad.

La exención se concede respecto de cada plano de obra nueva con carácter provisorio hasta su completa ejecución y condicionada a que no se haya modificado la categoría de las viviendas.

La categoría de la obra se determina conforme las previsiones del Código Fiscal y de la Ley Tarifaria para la liquidación de las contribuciones inmobiliarias.

Las cocheras quedan comprendidas en la exención únicamente si son unidades complementarias de las unidades de vivienda.

Están alcanzados por la exención la totalidad de los ingresos provenientes de la construcción de los inmuebles destinados a viviendas unifamiliares y/o multifamiliares no superiores a la categoría C en esta jurisdicción, considerando a tal efecto al inmueble en su conjunto, conforme el respectivo plano de obra y las previsiones del presente inciso.”

Nótese, por lo demás, que el artículo 13 del decreto nº 2033/03 derogó el decreto nº 2143/99. De todos modos, el decreto nº 2033/03 fue publicado en el Boletín Oficial de la Ciudad el 5/11/2003 y la demanda de autos se promovió en el año 2001, con lo cual al momento de inicio de la acción de SC el decreto nº 2143/99 se encontraba vigente.

6. El artículo 116 inciso 22 apartado c) del Código Fiscal t.o. 1999 – idéntico al artículo 125 inciso 22 apartado c) del Código Fiscal t.o. 2000- (en adelante, el “Código Fiscal”) prevé la exención debatida en autos para “cualquiera sea el responsable de la construcción”. Lo que el decreto nº 2143/99 hace no es otra cosa que precisar qué se entiende por “responsable de la construcción”. Y al hacerlo, puntualiza que dicho sujeto es la empresa constructora a cuyo cargo se encuentra la construcción ya sea directamente o a través de terceros.

El decreto reglamentario aclara que gozará de la exención tanto la empresa constructora que realiza directamente la obra como la que lo hace a través de terceros. En otros términos: el decreto impugnado no distingue allí donde no lo hace el Código Fiscal.

El beneficiario de la exención es la empresa constructora que esté a cargo de la construcción. Y esto, más allá de que se pueda tercerizar la realización de la obra, implica que la empresa debe efectivamente dedicarse a la actividad de la construcción.

Como vemos, el decreto nº 2143/99 no produjo ninguna innovación en el orden jurídico tributario local sino que simplemente dejó inequívocamente de manifiesto lo que ya contenía la ley. En los términos del artículo 116 inciso 22 apartado c) del Código Fiscal t.o. 1999 (artículo 125

inciso 22 apartado c) del Código Fiscal t.o. 2000), no puede eximirse del pago del impuesto al sujeto cuyos ingresos no provengan de la construcción sino de otro tipo de actividades. Y en este punto nada nuevo ha agregado la reglamentación impugnada.

De tal manera, no puede afirmarse que el decreto cuya inconstitucionalidad denuncia la actora haya creado limitaciones a la exención establecida en el Código Fiscal. Por lo tanto, no se verifica en el caso ninguna afectación al principio de legalidad tributaria.

Tampoco se observa que el decreto nº 2143/99 vulnere el principio de igualdad. La norma no realiza ninguna distinción que no esté establecida en el Código Fiscal. Y la ley fiscal sólo prevé la exención en debate para quienes efectivamente realicen actividades de construcción, sin crear diferencias entre los distintos sujetos que lleven a cabo tales actividades.

Por todo lo expuesto, el agravio reseñado en b) debe ser rechazado. Y, así las cosas, idéntica suerte corre el agravio enunciado en a). Tal como advierte la Sra. Jueza de Trámite, no hay contradicción entre el decreto nº 2143/99 y el Código Fiscal, y por lo tanto la decisión de la Cámara no subordina la ley al decreto sino que interpreta ambas normas de manera armónica y concordante. La sentencia, entonces, no afecta ninguno de los principios constitucionales que el recurrente invoca.

7. En consecuencia, corresponde rechazar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la accionante, con costas a la vencida (art. 62 CCAyT).

El juez José Osvaldo Casás dijo:

1. Entiendo que el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por Solares de Conesa S.A. fue correctamente concedido por la Cámara. En efecto, en el caso se encuentra debatida la validez de la resolución nº 17/DGR/2001, por considerarse que la misma, al denegar un pedido de exención del ISIB respecto de ingresos obtenidos —según la demandante— en el ejercicio de la actividad constructora, ha importado una violación del *principio de reserva de ley en materia tributaria* garantizado constitucionalmente (arts. 4º, 17, 19, 52, 75 incs. 1º y 2º, entre otros, CN y arts. 51, 80 y 81, CCABA); la sentencia definitiva recaída en el proceso, por su parte, ha sido contraria a la pretensión de la recurrente.

2. Solares de Conesa S.A., básicamente, intenta demostrar que los jueces de la causa, al descartar los reproches formulados contra la decisión de la DGR antes consignada, han convalidado una equivocada interpretación de la ley aplicable y hecho primar una reglamentación inconstitucional que introduce limitaciones que desvirtuarían lo establecido

específicamente en el Código Fiscal, *haciéndole decir a la ley algo que la ley no dice*.

Tal circunstancia, en definitiva, se traduciría en un *recorte del universo de destinatarios* que legalmente se encuentran en condiciones de gozar de la exención impositiva reclamada y, en consecuencia, ello violentaría de manera directa —como se dijo— el principio de “*reserva de ley tributaria*”,

3. El art. 125, inc. 22, c) del Código Fiscal (t.o. 2000) exime del pago del ISIB a “***[l]os ingresos provenientes de la construcción en esta jurisdicción de inmuebles destinados a viviendas unifamiliares y/o multifamiliares no superiores a la categoría “C”, determinada conforme a las especificaciones y descripciones de los artículos 7º y 8º de la ley tarifaria, cualquiera sea el responsable de la construcción./ Para gozar de la exención es requisito que se hayan `Registrado` los planos de obras nuevas ante el organismo técnico competente del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires y efectuada la comunicación pertinente a la Dirección General, en la forma, tiempo y condiciones que se establezca***” (el destacado ha sido agregado).

Por su parte, el objetado decreto nº 2.143/99 establece que: “*El responsable de la construcción a que se refiere esta norma y por lo tanto beneficiario de la exención prevista en la misma es la empresa constructora a cuyo cargo se encuentra la construcción de los edificios destinados a vivienda íntegramente terminados, ya sea directamente o a través de terceros.*” // Cuando la construcción se lleve a cabo sobre inmueble ajeno es condición para hacer efectiva la exención la entrega al dueño de la obra de las unidades de vivienda completamente terminadas o en condiciones de habitabilidad. // La exención se concede respecto de cada plano de obra nueva con carácter provisorio hasta su completa ejecución y condicionada a que no se haya modificado la categoría de las viviendas. La categoría de la obra se determina conforme las previsiones del Código Fiscal y de la Ley Tarifaria para la liquidación de las contribuciones inmobiliarias. // Las cocheras quedan comprendidas en la exención únicamente si son unidades complementarias de las unidades de vivienda” (el destacado ha sido añadido).

4. Los jueces de la causa, a partir de la prueba colectada, resolvieron que Solares de Conesa S.A. no puede en este caso gozar de la exención establecida en el Código Fiscal para los ingresos provenientes de la *construcción de viviendas*, debido a que la firma peticionante, más allá de haber probado que es la propietaria de la finca de la calle Conesa nº 1956/70 de esta Ciudad, no ha acreditado ser *la responsable de la construcción de la obra* emplazada en dicho terreno; por el contrario, según la Cámara, de las constancias del expediente administrativo pertinente (Carpeta Interna nº 23.989/99) surge que el director, constructor y ejecutor estructural de la obra resultó ser un tercero ajeno a la empresa, arquitecto

Roberto Parysow —aspecto que no resultó controvertido por la recurrente—.

5. Entiendo que, en primer lugar, conviene recordar, en palabras de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, “(q)ue ... del mismo modo que el principio de legalidad que rige en la materia —confr. arts. 4º, 17 y 67, inc. 2, de la Constitución Nacional (texto 1853/1860)— impide que se exija un tributo en supuestos que no estén contemplados por la ley, también veda la posibilidad de que se excluyan de la norma que concede una exención situaciones que tienen cabida en ella con arreglo a los términos del respectivo precepto. Corresponde añadir al respecto que las disposiciones que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que el 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 (*Fallos*: 296:253; 312:529 y 315:257)” —in re: “*Multicambio S.A.*”, sentencia del 1º de junio de 1993, cons. 8º (*Fallos*: 316:1115).

También cabe señalar que, en materia de interpretación de exenciones, más allá de hacerse mayor o menor hincapié en el criterio estricto con que deben apreciarse, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha reiterado en numerosos pronunciamientos, en términos de sentencia de condena u “*obiter dictum*”, ya concediéndolas, ya denegándolas, que las exoneraciones fiscales pueden resultar: no sólo del texto de la ley, sino también del indudable propósito del legislador o de la necesaria implicancia de la norma (cf. causas: “*S.A. A.P. Green Argentina v. Nación Argentina*”, *Fallos*: 262:60, sentencia del 21 de junio 1965; “*Walter García*”, *Fallos*: 263:353, sentencia del 29 de noviembre de 1965; “*S. R. L. Industria Dietética Ganadera*”, *Fallos*: 268:530, sentencia del 8 de septiembre de 1967; “*S.A.C.I.F. Maderas Martini*”, *Fallos*: 277:373, sentencia del 28 de agosto de 1970; “*S.R.L. Prato Hermanos*”, *Fallos*: 279:226, sentencia del 26 de abril de 1971; “*Anahí Cooperativa Argentina de Seguros Limitada*”, *Fallos*: 279:244, sentencia del 26 de abril de 1971; “*Juan Orlando Corvetto*”, *Fallos*: 280:172, sentencia del 21 de julio de 1971; “*S.A.I.C. Sherwin Williams*”, *Fallos*: 281:350, sentencia del 22 de diciembre de 1971; “*Andrés Natali Macagno y Otro*”, *Fallos*: 282:236, sentencia del 7 de abril de 1972; “*José Manitta y Otros v. Provincia de Mendoza*”, *Fallos*: 283:61, sentencia del 26 de junio de 1972; “*S.A.I.C.I. Germor*”, *Fallos*: 284:9, sentencia del 4 de octubre de 1972; “*Víctor S. Guzmán v. Dirección General Impositiva*”, *Fallos*: 284:341, sentencia del 6 de diciembre de 1972; “*S.A. Compañía Casco I.C.*”, *Fallos*: 286:340, sentencia del 20 de septiembre de 1973; “*S.A. Mellor Goodwin, C.I. y F.*”, *Fallos*: 287:79, sentencia del 18 de octubre de 1973; “*The Coca Cola Exp. Corporation*”, *Fallos*: 302:1599, sentencia del 23 de diciembre de 1980; “*La Razón Editorial*”, *Fallos*: 305:635,

sentencia del 12 de mayo de 1983; “Ana María Ordoñez v. Dirección General Impositiva”, Fallos: 306:1201, sentencia del 4 de septiembre de 1984; “Madoni y Moretti S.C.A.”, Fallos: 308:2554, sentencia del 19 de diciembre de 1986); “Desarrollo Forestal S.A. de Forestación”, Fallos: 310:177, sentencia del 5 de febrero de 1987; “Jockey Club de Rosario v. Dirección General Impositiva”, Fallos: 312:529, sentencia del 18 de abril de 1989; “Nación Argentina —D.G.I.— v. Asociación de Empleados de Comercio de Rosario”, Fallos: 314:1842, sentencia del 19 de diciembre de 1991; “Juan Carlos Camarero”, Fallos: 315:257, sentencia del 10 de marzo de 1992; “Gasparri y Cía. S.A.”, Fallos: 316:1332, sentencia del 16 de junio de 1993; “Bodegas y Viñedos Peñaflores S.A. v. Dirección General Impositiva”, Fallos: 319:1311, sentencia del 16 de julio de 1996; “Aurelio Flores”, Fallos: 319:1855, sentencia del 12 de septiembre de 1996; “Sedamil S.A.I.C. v. Administración Nacional de Aduanas”, Fallos: 319:2694, sentencia del 12 de noviembre de 1996; “Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires v. Hospital Alemán”, Fallos: 320:58, sentencia del 11 de febrero de 1997; “Instituto de Informaciones Comerciales Paraná v. Dirección General Impositiva”, Fallos: 321:1660, sentencia del 11 de junio de 1998; “Mirta Graciela Vallori”, Fallos: 324:3752, sentencia del 6 de noviembre de 2001, entre muchos otros —v. mi voto en la causa “Altieri e Hijos S.A. s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado”, expte. n° 2591/03 y “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° 2595/03, sentencia del 29 de septiembre de 2004—.

6. A partir del encuadre de la cuestión delineado precedentemente, corresponde efectuar las siguientes consideraciones:

a) El art. 125, inc. 22, c) del Código Fiscal (t.o. 2000) exime del pago del ISIB a los **“ingresos provenientes de la construcción en esta jurisdicción... cualquiera sea el responsable de la construcción”**;

b) En lo personal, ya he tenido oportunidad de pronunciarme sobre la significación y alcance que cabe atribuir a la expresión **construcción de inmuebles** en el precedente “Altieri” antes citado, con el objetivo de determinar si era posible incluir dentro de los supuestos previstos por la minoración o dispensas incluidas en las sucesivas ordenanzas fiscales a las **ampliaciones y refacciones** de los inmuebles.

En este sentido, para arribar a una respuesta afirmativa, expresé que el asunto exige indagar, en este caso, **“más que en el alcance que se le asigna al término en el lenguaje coloquial o corriente o en la significación de la voz técnica, en aquella de uso o afín al tributo de que se trata, esto es: el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y, en segundo término, a la utilizada habitualmente por el legislador fiscal, aunque esté referida a otros**

gravámenes, incluso pertenecientes a un diverso nivel de gobierno, pero que conforman el sistema tributario nacional, temperamento recomendado por la autonomía estructural y dogmática que se le reconoce al Derecho tributario o, cuanto menos, a su indiscutido particularismo.

"6. La primer referencia la encontramos en **la resolución nº 2 de la Secretaría de Hacienda y Finanzas de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires** del 3 de enero de 1994. Por la apuntada norma se aprueba el **Nomenclador de Actividades para Ingresos Brutos (NAPIB)**, basado según explícitamente se consigna en su art. 1º en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (C.I.I.U. Revisión 2), **con vigencia a los efectos de la aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires** a partir del 4 de enero de 1994. Valga referir que la Clasificación Industrial Internacional Uniforme ha sido elaborada por la **Organización de las Naciones Unidas**, resultando de uso difundido en los más diversos países a los fines de precisar y categorizar las distintas actividades que pueden desplegarse y que son objeto de la potestad tributaria normativa.

En tal índice la **posición 5.0.0.** está referida a **construcción** con los respectivos desagregados. Allí puede leerse:

"500011 Construcción de calles, carreteras, puentes, viaductos, vías férreas, puerto, aeropuertos, centrales hidroeléctricas y otras, gasoductos, trabajos marítimos y demás construcciones pesadas

"500012 Reforma o reparación de calles, carreteras, puentes, viaductos, vías férreas, puerto, aeropuertos, centrales hidroeléctricas y otras, gasoductos, trabajos marítimos y demás construcciones pesadas

"500038 Construcción de edificios

"500039 Reforma o reparación de edificios

"500046 Construcciones no clasificadas en otra parte (incluido galpones, tinglados, silos, etc.)

"500054 Demolición y excavación

"500062 Perforación de pozos de agua

"500070 Hormigonado

"500089 Instalación de plomería, gas y cloacas

"500097 Instalaciones eléctricas

"500100 Instalaciones no clasificadas en otra parte (incluye ascensores, montacargas, calefacción, refrigeración, etc.)

"500119 Colocación de cubiertas asfálticas y techos

"500127 Colocación de carpintería y herrería de obra, vidrios y cerramientos

"500135 Revoque y enyesado de paredes y cielorrasos

"500143 Colocación, pulido de pisos y revestimientos de mosaico, mármol, cerámicos y similares

"500151 Colocación de pisos y revestimientos no clasificados en otra parte excepto empapelado (incluye plastificado de pisos de madera)

"500178 Pintura y empapelado

"500194 Prestaciones relacionadas con la construcción no clasificadas en otra parte" (conf. Anales de legislación argentina, tomo LIV-A, ps. 656 y ss.).

"7. Otra pauta hermenéutica la encontramos en el **Convenio Multilateral para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos**, del que es parte contratante esta jurisdicción. En él se instituye un régimen especial de atribución de bases imponibles para actividades interjurisdiccionales referidas a **la construcción**, consignándose en la parte introductoria del art. 6º, en lo que aquí interesa: En los casos de actividades de la construcción, incluidas las de demolición, excavación, perforación, etc., los contribuyentes... **La redacción antes transcrita también aporta una acepción lata de la actividad reforzada por el carácter no taxativo de la enunciación que denuncia la utilización del "etc"**.

"8. Saliendo de la órbita impositiva local, otro impuesto con difusión internacional, el **Impuesto al Valor Agregado**, con una matriz técnica más evolucionada —impuesto en polifase no acumulativo— pero de incidencia genérica en el consumo como el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, nos refiere en la ley que lo regula (t.o. 1997) dentro del objeto del gravamen, en la introducción del art. 3º que: Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación:

a) Los trabajos realizados directamente o a través de terceros sobre inmueble ajeno, entendiéndose como tales las construcciones de cualquier naturaleza, las instalaciones —civiles, comerciales e industriales—, las reparaciones y los trabajos de mantenimiento y conservación. La instalación de viviendas prefabricadas se equipara a trabajos de construcción.

b) Las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio.

c) La elaboración, construcción o fabricación de una cosa mueble —aun cuando adquiera el carácter de inmueble por accesión— por encargo de un tercero, con o sin aporte de materias primas, ya sea que la misma suponga la obtención del producto final o simplemente constituya una etapa en su elaboración, construcción, fabricación o puesta en condiciones de utilización...

"9. La conjunción de las diversas referencias antecedentes me permite formar convicción acerca de que el **beneficio fiscal** (minoración y luego exención) **ha estado concebido abarcando** no sólo la construcción de inmuebles stricto sensu sino, también, **las ampliaciones y refacciones, dejando al margen** de la franquicia, claro está, **los meros servicios vinculados con la actividad de conservación o mantenimiento de los inmuebles.**

c) Así las cosas, estimo que ahora es del caso agregar que la exención al pago del ISIB prevista en el Código Fiscal (t.o. año 2000) para los **ingresos provenientes de la construcción**, en mi opinión, ha sido establecida para favorecer a quien, en definitiva, acredite ser el **“responsable de la construcción”** en cada caso concreto —entendida la noción de *“construcción”* como comprensiva de los distintos trabajos detallados *in extenso* en el punto b) precedente y que originan la percepción de ingresos—.

En virtud de lo señalado, entiendo que, interpretado razonablemente el precepto legal a la luz de su letra, su espíritu y su necesaria implicancia, no es posible afirmar que el Código Fiscal incluya dentro del grupo de beneficiarios de la dispensa del art. 125, inc. 22, c) a personas distintas al mencionado **“responsable de la construcción”** o “responsables de la construcción”, entendiendo por tales no sólo aquellos que asuman la responsabilidad profesional y administrativa por figurar en tal carácter suscribiendo los planos, sino también a quienes despliegan actividades conceptualizadas latamente como construcción en la obra, a tenor del ya referido Nomenclador de Actividades para Ingresos Brutos (NAPIB), y que registren ingresos por tal concepto. 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, lo que adquiere nitidez en el caso de Solares de Conesa S.A. en cuanto se observe, por ejemplo, que no posee bienes de uso que le permitan desarrollar por sí la actividad constructiva de que se trata.

Siempre que se vende o revende un inmueble destinado a vivienda unifamiliar y/o multifamiliar de las características previstas para la exención, es necesario que en algún momento se haya desarrollado un previo proceso constructivo, pero cuando el mismo ha sido encomendado a terceros —con carácter de responsables de la construcción y por ende alcanzados por el beneficio—, resulta manifiesto que se esté en presencia más propiamente de un negocio comercial inmobiliario ya no amparado por la dispensa en cuanto la misma ha quedado circunscripta a la anterior etapa, dicho ello a pesar de que pueda generar dudas la amplitud de la alocución utilizada en el art. 125, inc. 22, c) del Código Fiscal (t.o. 2000), cuando abarcando en la exoneración se alude a los ingresos de que se trata “cualquiera sea el responsable de la construcción”. Es que, razonando por vía del absurdo, el beneficio podría invocarse siempre que se enajenara una unidad de vivienda de las características preestablecidas en una segunda o en sucesivas ventas, porque en todos los casos siempre seguiría habiendo un responsable de la construcción.

d) Además, tal como lo sostiene en su voto mi colega, la doctora Ana María Conde, el apuntado art. 125, inc. 22, c) del Código Fiscal, además, ha

venido a dar cumplimiento en esta jurisdicción local al *Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento*, acto declarativo primero, en cuanto demanda introducir *reformas al Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, en determinados casos para reducir el costo argentino (producción primaria, prestaciones financieras, industria manufacturera, etc.) y, en otros, como el de la **construcción de inmuebles**, *atendiendo al indudable efecto multiplicador que genera la nombrada actividad por ser una industria de industrias*, componente teleológico que no puede estar ajeno al momento de la interpretación de la norma que nos ocupa;

e) En virtud de las consideraciones expuestas, toda vez que la parte actora, al menos en esta causa, no ha acreditado cuál ha sido su participación en la construcción de la obra de la calle Conesa n° 1956/70, no ha demostrado haber percibido ingresos provenientes de la construcción del inmueble de la calle Conesa n° 1956/70 y sólo ha probado ser propietaria de dicha finca, estimo que los agravios planteados en el recurso de inconstitucionalidad no pueden prosperar.

7. La forma en que se resuelve, en rigor, torna innecesario hacer referencia al decreto n° 2.143/99 —reglamentario del art. 125, inc. 22, c) del Código Fiscal (t.o. 2000)— que ha sido tachado de inconstitucional por parte de Solares de Conesa SA.

Al respecto, debo reiterar en esta oportunidad, tal como lo ha señalado con acierto el catedrático de la Universidad de Barcelona, José Juan Ferreiro Lapatza, “que, respecto a los elementos esenciales del tributo ya regulados por la ley, el mejor reglamento es el que no existe. Pues respecto a ello, y salvo llamada expresa de la propia norma legal, el reglamento nada puede decir, nada debe aclarar, precisar o interpretar, pues ya es sabido que toda interpretación llevada a cabo a través de una norma reglamentaria encierra una cierta voluntad innovadora. La norma reglamentaria que regula sin haber sido llamada por ella la norma legal que delimita, por ejemplo, el hecho imponible de un tributo o bien es inútil porque se limita a repetir el texto de la ley o bien es nula por decir algo distinto a lo que la ley ha dicho” (cfr.: “Curso de Derecho Financiero Español”, 19ª edición, Capítulo II: “Las fuentes del Derecho Financiero. La Constitución y los principios constitucionales”, parágrafo II: “Los principios constitucionales del Derecho Financiero”, Letra “A”: “El principio de legalidad”, punto 2: “Los tributos: el principio de legalidad tributaria”, apartado “c”: “El principio de legalidad tributaria y las relaciones Ley-reglamento”, ps. 48 y ss., en particular p. 50., Marcial Pons, Ediciones, Madrid, 1997).

Por consiguiente, la facultad deferida al Poder Ejecutivo para interpretar las normas tributarias debe entenderse en armonía con las disposiciones de la Constitución local y no poniéndolas en pugna con su letra ni su espíritu, de lo que se infiere que por tal expediente no podrá la Administración crear ni restringir los hechos imponibles, ni sus pertinentes

exoneraciones (cf. mi voto *in re*: “Asociación de Receptorías de Publicidad (A.R.P.) c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ amparo s/ recurso de inconstitucionalidad”, expte. n° 329/00, sentencia del 6 de septiembre de 2000, en *Constitución y Justicia [Fallos del TSJ]*, ed. Ad Hoc, Tomo II, p. 260 y ss.).

Sentado lo expuesto, a diferencia de lo sostenido por la parte recurrente, tengo para mí que el decreto reglamentario impugnado, en realidad, nada agrega a lo previsto en el Código Fiscal que pueda resultar determinante para variar la suerte de lo decidido en este juicio.

8. En punto al agravio vinculado a la alegada violación del principio de igualdad, comparto lo expresado en el punto 2 d) del voto de la señora jueza de trámite, doctora Ana María Conde, así como lo consignado en el punto 7 del voto mi colega, el doctor Luis F. Lozano. A dichos fundamentos me remito en homenaje a la brevedad.

Por las consideraciones expuestas, corresponde rechazar el recurso de inconstitucionalidad deducido. Las costas deben imponerse en el orden causado, en atención a que la parte actora pudo considerarse con derecho a recurrir (art. 62, 2º párrafo CCAyT)

Así lo voto.

El juez Julio B. J. Maier dijo:

1. El recurso de inconstitucionalidad —interpuesto en tiempo y forma ante el tribunal superior de la causa y contra una sentencia definitiva— resulta procedente, puesto que: a) se controvierte en el *sub examine* la validez constitucional del decreto n° 2.143/99, sobre la base de su supuesta transgresión al principio de legalidad tributaria y b) el pronunciamiento apelado propició una solución contraria a la pretensión del recurrente. De este modo, no existe duda alguna acerca del alcance constitucional de la cuestión planteada por la actora, la empresa Solares de Conesa S.A.

2. En especial, se ha puesto en tela de juicio, para la solución del caso, la validez de la resolución n° 17-DGR-2001, mediante la cual se denegó el pedido de exención del IIB, efectuado por Solares de Conesa, respecto de aquellos ingresos obtenidos por la empresa en ejercicio de su actividad constructora, según lo establece el art. 125, inc. 22), ap. c) del Código Fiscal (t.o. 2000), interpretado de manera conjunta con su decreto reglamentario n° 2.143/99.

El art. 125, inc. 22), ap. c) del Código Fiscal (t.o. 2000) dispone que: “*Están exentos del pago de este gravamen: ... Los ingresos provenientes de la construcción en esta jurisdicción de inmuebles destinados a viviendas*”

unifamiliares y/o multifamiliares no superiores a la categoría 'C', determinada conforme a las especificaciones y descripciones de los artículos 6º y 7º de la ley tarifaria, cualquiera sea el responsable de la construcción. Para gozar de la exención es requisito que se hayan 'Registrado' los planos de obras nuevas ante el organismo técnico competente del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires y efectuada la comunicación pertinente a la Dirección General, en la forma, tiempo y condiciones que se establezca [mi énfasis]. Por su parte, el decreto reglamentario establece que sólo se entenderá responsable de la construcción a "la empresa constructora a cuyo cargo se encuentra la construcción de los edificios destinados a vivienda íntegramente terminados, ya sea directamente o a través de terceros". De este modo, la DGR entendió que la empresa SC no resultaba beneficiaria de la exención solicitada, frente a la imposibilidad de atribuirle, legítimamente, el carácter de "responsable de la construcción".

En radical contraposición con la exégesis de la normativa involucrada, expuesta hasta aquí, la posición de la actora es que el CF instituye una exención cuyo universo de destinatarios alcanza a todos los sujetos cuyos ingresos provengan de la actividad de la construcción, sin distinción entre el responsable directo y aquél que encarga la construcción a un tercero. Si esta exégesis está ejemplarizada y se ha tornado derecho jurisprudencial consolidado, ello significa que el decreto nº 2.143/99, al limitar el alcance de la disposición parcialmente transcrita *supra*, incurre en exceso reglamentario, en razón de lo cual la actora plantea subsidiariamente su inconstitucionalidad.

3. En su recurso de inconstitucionalidad, la actora formula agravios que evaluaré en sus conexiones, antes que en sus aparentes aspectos distintivos, lo cual será suficiente —lo anticipo— para resolver el caso —expuesto sólo desde uno de sus parámetros jurídicos ante el TSJ, conforme a su competencia limitada—, dada la relación de interdependencia que manifiestan. El actor cuestiona el criterio hermenéutico aplicado por la Cámara al interpretar la normativa aplicable de un modo que asigna carácter aclaratorio al decreto reglamentario del CF (t.o. 2000). De este modo, alega la recurrente, el tribunal incurre en el error de reputar que la reglamentación establecida en el decreto nº 2.143/99 prevalece sobre y desplaza a las disposiciones reglamentadas, esto es, al propio Código Fiscal (fs. 172 vta./173). Como se verá, *se trata efectivamente de un argumento que conmueve la solidez de la sentencia*, especialmente en términos de interpretación constitucional.

La recurrente también se agravia de la supuesta vulneración al principio de legalidad tributaria por el pronunciamiento en crisis, pues éste —aduce— valida tácitamente un decreto que incorpora ciertas restricciones al beneficio de la exención dispuesta por el Código Fiscal, restricciones que suponen, asimismo, un menoscabo al derecho de igualdad. En efecto, y sólo por imperio del decreto, resulta beneficiario exclusivamente aquél que reúna

la calidad de constructor, al tiempo que se exige que la obra esté terminada para poder acceder al beneficio (fs. 173/173 vuelta). SC invoca vulnerados los arts. 17 y 19, CN, y 51, 80, 102 y 103, CCBA (fs. 173 vta., 174 y 175).

4. El reproche de SC respecto del criterio hermenéutico aplicado por la Cámara se sustenta en la siguiente circunstancia: de acuerdo con la interpretación de la Alzada, Solares de Conesa S.A. resulta inelegible para la aplicación de la norma exentiva, pues “el estudio de la norma fiscal involucrada y de las constancias probatorias aportadas a la causa permiten concluir que la demandante no ha demostrado la calidad de *responsable de la construcción* que se exige para lograr el funcionamiento del privilegio” (de la sentencia de Cámara, ver fs. 166; énfasis suplementado). En efecto, la Alzada expone que, al ser ello así, “y toda vez que la demandante no ha demostrado tener *a su cargo* la construcción a realizarse en el inmueble sito en Conesa 1956/58/64/70 ni, por lo demás, vínculo alguno con el Arq. Parysow (director, constructor y ejecutor estructural...), sino, a lo sumo y como acertadamente señala la Sra. Fiscal ante la Cámara, su carácter de dueña de la obra de marras, la petición actora también desde este ángulo habrá de rechazarse” (fs. 166 vuelta).

Un énfasis particular merece, a mi juicio, el modo como la Cámara avanza hasta afirmar que las precisiones incorporadas por el decreto n° 2.143/99, significan “*un razonable ajuste* de los conceptos contenidos en [el art. 125, inc. 22, apartado c) del Código Fiscal (t.o. 2000)]... que “en modo alguno desnaturalizan la disposición que reglamentan, sino que constituyen “una prudente relimitación de su texto” (166 vuelta; énfasis aportado). Como se aprecia, y en sustento de aquello expuesto *supra*, la propia Cámara articula un argumento mixto: por un lado, y sustancialmente, este argumento busca amparo en el *criterio restrictivo de interpretación* que, conforme al juicio de los magistrados, debe regir en materia de exenciones tributarias. En este orden de ideas, la Cámara aduce haberse ceñido al criterio exegético indicativo de la corrección de una interpretación del régimen de exenciones tributarias en términos estrictos, sumado a la necesidad más general de interpretar normas en las que podría manifestarse un problema lingüístico por la laxitud extrema de las expresiones empleadas en aquéllas, y hasta por la textura abierta del lenguaje que manifiestan. Desde este punto de vista, más genérico como puede apreciarse, el texto reglamentado (aquí, el Código Fiscal) adolece de una tal amplitud, que su contenido no puede limitarse inteligiblemente, y es este defecto insalvable el que viene a corregir la norma reglamentaria. O ése es el juicio de la Cámara y de los colegas que me han precedido en el voto.

5. Ahora bien: el art. 51 de la CCBA establece con cierta precisión *el principio de legalidad tributaria*. Entre otras especificaciones, la norma constitucional expresa que “[n]o hay tributo sin ley formal; es nula cualquier delegación explícita o implícita que de esta facultad haga la Legislatura. *La*

ley debe precisar la medida de la obligación tributaria” (énfasis agregado). Esta regla constitucional, bien clara, fija —a mi juicio— el sentido de la decisión de este Tribunal, en el límite de su competencia.

Si se lee correctamente el agravio del recurrente y la sentencia de la Cámara, no puede dejarse de conceder cierta razón al recurrente. La Sala II de la Cámara admite, en su sentencia (fs. 161 y ss) que el decreto n° 2.143/99 “aclarar, limita o integra” la regla del art. 125, inc. 22, c) del Código Fiscal (t.o. 2000), con lo cual ha cumplido con uno de los presupuestos del agravio: no es la ley formal, procedente de la Legislatura, la que ha establecido los límites de la excepción, y, con ello, “la medida de la obligación tributaria”, sino, por lo contrario, un acto del Poder Ejecutivo es el que pretende aclarar, limitar o integrar la exención impositiva fijada por ley, según la interpretación de los jueces. Con ello —no hay duda—se ha producido por obra de la interpretación judicial una delegación explícita al Poder Ejecutivo acerca de la facultad de la Legislatura para fijar la obligación tributaria y su medida.

El error consiste en haber interpretado la regla del Código Fiscal por intermedio de una segunda norma, que fijaría los límites de la primera y, con ello, no dejaría espacio para la verificación de que existe otra interpretación elegible del texto legal. Concebir la restricción del decreto reglamentario como obligatoria o necesaria para interpretar el texto legal es aquello que resulta abiertamente contrario al principio de legalidad tributaria, expresado en la CCBA:

6. Lo anteriormente dicho convoca a proponer la revocación de la sentencia, conforme al pedido del recurrente, pero tal revocación está lejos de significar su triunfo en la litis. En primer lugar, la decisión del litigio depende de la interpretación de la ley común (infraconstitucional), esto es, del alcance que hermenéuticamente los jueces de mérito puedan fijar acerca del inciso c) del art. 125 del CF (t.o. 2000), sin recurrir a la obligatoriedad de la interpretación que la Administración ha efectuado, normativamente, de tal regla. En segundo lugar, el litigio requiere la valoración de ciertos aspectos probatorios y de hecho, que deben constar en él. Para estas dos tareas resulta incompetente el TSJ y, por lo contrario, son competentes los tribunales de mérito. Como lo he sostenido en otras ocasiones, el Tribunal no tiene competencia para decidir cuestiones de mérito, relativas al hecho, su interpretación y la de las normas a aquél aplicables, esto es, sobre la adecuación del “Derecho infraconstitucional” al caso.

Con otras palabras, el análisis del litigio permite concluir que las cuestiones que hemos examinado significan, *en definitiva*, la expresión de una opinión hermenéutica particular de la Sala acerca del significado de *reglas infraconstitucionales* que rigen el alcance de cierta exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Como tribunal de mérito definitivo, es la Cámara, mediante el recurso respectivo, el órgano judicial competente para dirimir las, y su interpretación no compete, claramente, a este Tribunal.

El recurso de inconstitucionalidad interpuesto por SC no implica una nueva instancia ante la cual los litigantes puedan traer sus disconformidades con el punto de vista interpretativo de una disposición del Código Fiscal y su decreto reglamentario—normas infraconstitucionales— de la sentencia criticada.

El recurrente sólo formuló críticas concernientes a la interpretación de normas que carecen de rango constitucional, sin impugnarlas sólidamente desde ese ángulo imprescindible (esencialmente, vale destacarlo, con relación al decreto local n° 2.143/99). No morigera el temperamento señalado el hecho de que, a título de mera enumeración, se hayan invocado ciertas disposiciones de las Constituciones Nacional y local y la supuesta afectación a ciertos derechos y garantías, porque no se vinculan plausiblemente los reproches de la recurrente con las menciones que realiza, de manera de sostener una verdadera cuestión constitucional (cf. este Tribunal in re “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Novik, Jorgelina Carla y Wlodkowsky, Irene c/ GCBA s/ amparo’”, expte. n° 1465/02, resolución del 24/4/02; “Cavalleri de Goldberg, Marta Raquel s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘Cavalleri de Goldberg, Marta Raquel c/ GCBA s/ empleo público no cesantía ni exoneración’”, expte. n° 1309/01, resolución del 6/3/02 y sus citas).

7. Por las razones que anteceden, la solución que propongo, que principia con el reconocimiento de la razón que le asiste al recurrente en cuanto al agravio relativo al principio de legalidad tributaria, se completa con el reenvío del procedimiento a la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario para que otros jueces, distintos de los que ya pronunciaron sentencia, dicten una nueva decisión definitiva sobre el caso.

Por ello, emitido el dictamen del Sr. Fiscal General Adjunto, por mayoría,

**el Tribunal Superior de Justicia
resuelve:**

1. Rechazar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por Solares de Conesa S.A. a fs. 171/175.

2. Imponer las costas a la parte vencida.

3. Mandar que se registre, notifique y devuelva al tribunal remitente.

