

LAS EXENCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS EN EL ÁMBITO DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES ¹

Juan J. ALBORNOZ y María Eugenia BIANCHI

SUMARIO: I. Introducción.- II. Contribuyentes exentos vs. contribuyentes gravados a tasa cero.- III. Exenciones de pleno derecho y que requieren el reconocimiento de la Administración tributaria.- IV. . ¿Interpretación restringida, estricta o amplia?- V. Exenciones impositivas locales provenientes de compromisos interjurisdiccionales asumidos por la Ciudad de Buenos Aires: los Pactos Fiscales.- VI. Conclusión

I. Introducción

El concepto que encierra lo que comúnmente llamamos

1 El presente trabajo es una actualización y se basa en parte en los publicados oportunamente bajo los nombres “Las exenciones tributarias en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires. Consideraciones dogmáticas e interpretativas a través del estudio de la normativa local y la jurisprudencia del fuero Contencioso Administrativo y Tributario”, en Revista de la Asociación de Derecho Administrativo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires Nº 2 (Septiembre 2008) y en www.adaciudad.org.ar. “Las exenciones tributarias en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires. Segunda parte. Exenciones locales consagradas en leyes nacionales y exenciones locales derivadas de compromisos interjurisdiccionales”, en Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social Nº 74. Julio de 2008. Editorial La Ley; “Las exenciones tributarias en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires. Primera parte. Particularidades en materia de alcances e interpretación”, en Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social Nº 73. Julio de 2008. Editorial La Ley.

Como se verá a lo largo del trabajo la problemática de las exenciones sigue vigente, con distintos matices, pese el tiempo transcurrido desde que tratamos el tema en 2008.

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” ².

El objeto de este trabajo es abocarnos a analizar cuáles de esas construcciones teóricas se reconocen en la jurisprudencia del Fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ³.

2 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.

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 existe 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. El fundamento es sencillo, pues el autor parte de la base de que si no se encontrara comprobada la existencia de capacidad contributiva, por estar ausente uno de los pilares constitucionalmente reconocidos del deber de contribuir, nos encontraríamos -en rigor de verdad-, frente a un supuesto de no sujeción, aun cuando en los ordenamientos tributarios de la más variada índole se los denomine con el vocablo exención. 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). En su análisis, el autor concibe a la exención como elemento *codefinidor del hecho imponible* que tiende a adecuar la carga tributaria a la concreta capacidad contributiva del sujeto obligado. 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 finés 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 Uckmar*, Pasquale PISTONE y Helena TAVEIRA TORRES, Ábaco, Buenos Aires, 2005. Finalmente, Horacio G. CORTI, en su 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 finés 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. Así, por ejemplo -explica el autor- que, para asegurar el ejercicio del derecho a la salud, no sólo dispone la organización de un sistema de salud basado en

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.

la participación de diferentes agentes (hospitales públicos, obras sociales, prestadores privados, etc.), sino que para financiar el sistema público, se dispone de gastos públicos por medio de la Ley de Presupuesto, mientras que las obras sociales se financiarán por medio de aportes obligatorios de los propios trabajadores, sin perjuicio de los subsidios que pudiera disponer el Estado. Continuando su análisis, señala que, respecto de los prestadores privados y más allá de su financiación propia a través de lo que abonan los usuarios, el Estado puede otorgar subsidios, pero también puede otorgarles exenciones respecto de ciertos tributos o beneficios fiscales (para favorecer la inversión) o créditos subsidiados por medio del sistema bancario oficial. Concluyendo que: “el gasto público cumple una función constitucional tanto cuando es la base del financiamiento de un órgano público (el hospital o el órgano administrativo que lo regula), como cuando concreta el otorgamiento de un subsidio a una obra social. Lo mismo sucede con el tributo, que cumple una función constitucional tanto cuando permite conformar la renta pública que luego devendrá en un gasto, como cuando (...) favorece el desarrollo de actividades privadas directamente vinculadas a la salud (otorgamiento de exenciones o beneficios fiscales)”.

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.

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.

Si tenemos en cuenta que ***las exenciones forman parte del hecho imponible como una de sus modalidades***⁴, es

4 Señala CORTI, Horacio G. que: "...ellas son genuinos componentes especificadores de los hechos imponibles, actúan como dice JARACH *ab initio* y no cabe interpretarlas como una salvedad o suplemento. Sólo la homogenización aparente que 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)

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 ⁵; y que la exención ***es una configuración objetiva del tributo que puede establecerse a través de caminos muy diversos*** -siempre con base legal-, pero ***afectando alguno de sus elementos esenciales*** ⁶; nos daremos cuenta de que el caso de

al interior de la misma construcción jurídica de aquel hecho imponible” (*Derecho Financiero*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1997, pág. 378).

5 En tal sentido ver LOZANO SERRANO, 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*, 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, Guillermo, en el punto 3.1. de la obra citada en la nota a pie N° 2.

6 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 proble-

los llamados *contribuyentes gravados a tasa cero*, es el mismo que el 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 que 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 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 de que la actividad industrial se desarrolle exclusivamente en establecimientos radicados en el

mas 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”.

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 ⁷.

La sola enunciación, permite constatar que dentro de la nueva categorización se ha incluido a 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 sobrevenida 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.

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

7 Más adelante abordaremos el alcance que cabe asignarle a algunas de estas exenciones, fundamentalmente al concepto de “actividad industrial”, “consumidor final” y “construcción”.

no es sencillo, y que en el caso de las entidades que se dedican a la actividad sanitaria, es mucho más compleja debido a las distintas circunstancias y sujetos que participan.

Como expresa IACOMUCCI ⁸: “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 imponibles perfeccionados y, fundamentalmente la base imponible del gravamen, etc.

Parece pues, irrazonable -como denuncia la autora- que un mero error u olvido de cuestiones formales pueda derivar en

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

la pérdida del beneficio señalado, pues, si se acepta la tesis de CORTI ⁹ 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**, que dicho fin constitucional quede 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.

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 sufrió retenciones y percepciones a cuenta de un impuesto inexistente ¹⁰.

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 ¹¹.

Demás está señalar que si el propósito perseguido con la modificación era mejorar la fiscalización de estos sujetos y

9 Nos referimos a la tesis que hemos brevemente reseñado en la nota a pie N°2 de este trabajo.

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

11 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.

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 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, pues, 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, pues 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 ¹².

12 GARCÍA NOVOA, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 152 y ss., citado por LALLANNE, Guillermo A. en op. cit, pág. 486. Como bien advierte este último autor: “Esta situación no deja de ser peligrosa, sobre todo en nuestro país, si se advierte que a diferencia de otros ordenamientos (el español, por caso) no existe una definición legal de tributos, ni de impuestos, ni tampoco de la finalidad que con ello se persigue, sino que dicha categoría tributaria y sus finalidades han sido el fruto del desarrollo y aportaciones efectuados por la doctrina y la jurisprudencia. Nuestro temor se ve especialmente fundamentado en el hecho que ya existen ejemplos concretos en donde se han desnaturalizado figuras que ya han adquirido carta de ciudadanía en el derecho tributario. Por tanto esta situación nos obliga a tomar partido de manera clara en contra de la desnaturalización de los conceptos acuñados

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 ¹³.

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” ¹⁴.

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 inse-

en el derecho tributario, y, en especial en el rechazo a la utilización de instrumentos tributarios para fines distintos de los cuales han sido concebidos y admitidos en nuestra materia”.

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

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

guridad conceptual que luego deberá ser reparada por los tribunales en su carácter de intérpretes últimos de las normas ¹⁵.

III. Exenciones de pleno derecho y que requieren el reconocimiento de la Administración tributaria

En el Código Fiscal (t.o. 2019) el legislador ha optado en algunos casos porque la exención actúe de pleno derecho (tales

15 NAVEIRA DE CASANOVA al analizar el derecho tributario sustantivo refiere que “no hay razones técnicas ni jurídicas de peso que justifiquen en qué momento acudir a una exención total lisa y llana, y cuándo a este mecanismo [alícuota cero]”...y explica que “el motivo por el cual se adoptó este método se halla en la estructura del IVA, ya que la inserción de exenciones en ella (objetivas o subjetivas) rompe la cadena de créditos y débitos sobre la cual se basa el gravamen” (NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo *Guía de Estudio: Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial Estudio, 2015, pág. 87). Por su parte ALTAMIRANO señala que “el motivo de su uso radica en la facultad que tiene el sujeto pasivo cuya actividad se grava a ‘tasa cero’, para solicitar al Estado la devolución del impuesto pagado en el mercado interno. Supone, en otros términos, una fórmula jurídica para permitir la devolución de los impuestos soportados por los sujetos u operaciones. Este mecanismo -usual en las operaciones de comercio exterior en el IVA- está vinculado con el criterio de país de origen y destino [...]” (ALTAMIRANO, Alejandro, *Derecho Tributario. Teoría General*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2012, págs. 417 a 418. Asimismo HERRERA MOLINA indica que “mientras los tipos reducidos producen una minoración de la carga tributaria, el efecto desgravatorio del tipo cero es total. Por esta vía indirecta, los sujetos ‘sujetos’ al tipo de gravamen cero quedan excluidos del hecho imponible. En palabras del profesor ALBIÑANA, los ‘conceptos con tipo de gravamen cero han de ser equiparados a supuestos de exención desde el punto de vista cuantitativo, aunque pueden advertirse en ellos aspectos o matices cualitativos que, al menos, aconsejan sean considerados como categoría tributaria distinta a la tradicional exención’. Como señala SAINZ DE BUJANDA, el fenómeno tributario se descompone e integra en una compleja y sutil trama de vínculos jurídicos; las exenciones totales se dirigen a enervar el más trascendente de esos vínculos, la obligación tributaria, pero al hacerlo puede interferir en otros aspectos de la trama jurídica impositiva [...] El tipo cero puede depurar el fenómeno desgravatorio de consecuencias no queridas por el legislador, o ligar otros efectos jurídicos a la supresión de la carga tributaria” (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *La exención Tributaria*, Madrid, Colex, 1990).

son las exenciones dispuestas en el art. 180 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 para las exenciones a los tributos que recaen sobre inmuebles en la Ciudad, ver a modo de ejemplo los arts. 307, 308, 309, 310, 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”¹⁶.

16 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.

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”¹⁷, 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.

Para así decidir sostuvo: “Toda exención implica la decisión política de excluir de los efectos de un determinado tributo a un sujeto o situación que, objetivamente, hubiesen quedado encuadrados dentro del presupuesto fáctico-jurídico del hecho imponible de no ser por esta decisión normada. De esta forma, para que exista exención tributaria siempre debe haber una norma que la consagre expresamente y, en consecuencia, excluya con respecto a determinados hechos imponibles el deber de ingresar el tributo a las arcas del fisco. Así como la obligación tributaria sólo puede tener origen en una ley en sentido formal y material -principio de legalidad tributaria, arts. 17, 18, 19, 44 y conchs. de la CN- también la exención sólo puede surgir de la ley, porque sólo una norma de rango igual

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

o superior podrá neutralizar el efecto general del tributo. En el supuesto de autos la exención tributaria que la demandante invoca fue creada a través de la ley 21.771, que estableció un régimen de beneficios impositivos para las inversiones en inmuebles con características de vivienda común o económica que se destinen a locación de vivienda familiar permanente y las rentas de dichos inmuebles. En su artículo 3º, inciso b), el citado cuerpo legal estableció que se encontraban exentos del impuesto a las ganancias o del impuesto que lo sustituya, los ingresos obtenidos por la locación de las unidades afectadas al régimen de dicha ley. A través del artículo 8º, se invitaba a las provincias y municipalidades a establecer exenciones locales con iguales alcances. Con relación a los períodos fiscales alcanzados por la determinación de oficio que se cuestiona, la Ciudad de Buenos Aires adhirió al régimen precedentemente detallado, al establecer en el artículo 92 de la Ordenanza Fiscal (t.o. 1992) que ‘estarán exentas del pago de este gravamen (impuesto a los ingresos brutos): (...) 13) la locación de viviendas acogidas al régimen de la leyes 21.771 y 23.091, mientras le sea de aplicación la exención del impuesto a las ganancias’. La citada disposición fue reiterada en el artículo 94, inciso 13, de la Ordenanza Fiscal 1994. Ahora bien, **las disposiciones normativas citadas, no establecen sin embargo un reconocimiento automático de la exención.** En efecto, el Decreto 8553/87 -reglamentario de las Ordenanzas Fiscal y Tarifaria- establecía respecto de los períodos reclamados que ‘para gozar de la exención establecida (locaciones de inmuebles) los interesados deberán acompañar a su solicitud de exención los siguientes elementos (...)’. De acuerdo al precepto transcrito, **el otorgamiento del beneficio no opera de pleno derecho sino que se encuentra sujeto al previo cumplimiento por parte del solicitante de ciertos requisitos, cuya comprobación se formaliza a través de un procedimiento administrativo tendiente a obtener el reconocimiento de la exención (...)** De conformidad con el criterio de interpretación restrictivo que debe observarse en materia de exenciones tributarias, con-

sidero que el accionante no ha logrado probar en autos resultar beneficiario de la exención que invoca” (del voto del Dr. Carlos F. BALBÍN).

Contrariamente a la tesis adoptada en ese precedente, la Sala II del Fuero, en autos “Sociedad Italiana de Beneficencia”¹⁸, 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.

Si bien la Cámara reconoció que para la obtención de la exención concedida en base a pautas genéricas en el art. 26, inc. 2° 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”¹⁹, 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 realiza-

18 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).

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

do 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 ²⁰, 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 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

20 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.

del Máximo Tribunal constituye 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 ²¹.

La exención recepta 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 ²².

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 a nota a pie N° 3, en la que, con ejemplar acti-

21 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 op. cit., pág. 491.

22 Vale traer a colación lo expresado por MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio, en el sentido de que: “Claro está que siendo incuestionable que el principio de generalidad se resquebraje ante la presencia de supuestos como el citado, no es menos cierto que el aludido principio se mantiene en su integridad si no se abusa de los fines extrafiscales del tributo y si las exenciones subjetivas, objetivas y mixtas responden a criterios y conceptos que de ellas se predicen, ya que entonces en nada queda la generalidad tributaria perjudicada; como expondremos en las páginas correspondientes la exención subjetiva deriva de una valoración positiva de los fines que los sujetos beneficiarios persiguen y, consiguientemente, de las actividades que para alcanzarlos desarrollan; no se trata, sino de la realización de actividades sociales normalmente financiadas con gasto público, llevadas a cabo por determinados entes, que precisamente por ello, para evitar discriminaciones consistentes en tributar y a la vez colaborar a la satisfacción de necesidades públicas, se les considera dispensadas del pago. Hemos de entender que ocurre lo mismo con aquellos supuestos de excepción que obedecen a la idea de justicia” (*Derecho Tributario. Estudios sobre la Jurisprudencia Tributaria*, Madrid, Civitas, 1985, pág. 31).

tud docente, se empeña en demostrar que para lograr los fines constitucionales no siempre es necesario recaudar y gastar, sino que hay 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”²³.

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”²⁴.

El magistrado ha tenido oportunidad de reiterar su posición en la causa “Asociación Civil Hospital Británico de Buenos

23 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.

24 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.

Aires”²⁵ 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 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 fiscal²⁶, cuyo incumplimiento determinará la aplicación de las sanciones formales correspondientes pero, en manera alguna podría hacer nacer una obligación de carácter sustancial.

25 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.

26 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.

No obstante lo expuesto no podemos dejar de mencionar que las tres Salas de la Cámara del fuero han receptado la doctrina fijada por el TSJ en la ya mencionada causa “Sociedad Italiana de Beneficencia” como se verá más adelante ²⁷.

IV. ¿Interpretación restringida, estricta o amplia?

Como anticipáramos al comienzo de este trabajo, la elección de las reglas de interpretación aplicables en materia de exenciones tributarias suele estar teñida por criterios apriorísticos de raigambre muy antigua ²⁸.

GONZÁLEZ GARCÍA ²⁹ 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 restrictivamente. 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

27 A modo de ejemplo véase la causa “G1 SA c/GCBA y otros s/impugnación actos administrativos” EXP 40724, Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala I, sentencia del 27 de mayo de 2014 donde la mayoría compuesta por los jueces DÍAZ y BALBÍN sostuvieron que “en relación a las franquicias tributarias, esta Sala tiene dicho que ‘las exenciones suponen un régimen excepcional al principio de generalidad que rige el sistema tributario. En ese orden, el legislador impuso (...) como condición necesaria para gozar de la exención en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, la realización de un trámite ante la Dirección General de Rentas’ por lo que la ‘exención no opera en forma automática sino a pedido expreso del beneficiario, debiendo acreditar el estricto cumplimiento de los requisitos legales para eximirse del impuesto, y ser expresamente otorgada por la autoridad de contralor fiscal’ (cf. Esta Sala en ‘Trifase Empresa de Electrificación SA c/GCBA s/impugnación actos administrativos’ EXP 18190/0 sentencia del 13/12/2011; y ‘El Bagre Films SA c/GCBA s/impugnación actos administrativos’ EXP 24797/0 sentencia del 14/08/2012)”

28 Sobre el desarrollo de esta tópico recomendamos la síntesis efectuada por CASÁS, OSVALDO J. en la obra op. cit. pág. 314 y ss.

29 GONZÁLEZ GARCÍA, EUSEBIO “*La Interpretación de las Normas Tributarias*”, Navarra, Aranzadi, 1997 págs. 57-61

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. Consecuentemente, 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”.

Por su parte, KRAUSE MURGUIONDO ³⁰ expone que mucho se ha discutido sobre los métodos aplicables a la interpretación de las normas que establecen exenciones tributarias.

El autor reseña esa evolución con estas palabras: “Si bien la Corte Suprema Nacional en diversos fallos pareció indicar que debía prevalecer la interpretación estricta o declarativa, ya que debe evitarse que situaciones excepcionales se conviertan en regla general, excluyendo entonces la interpretación extensiva (*Fallos*, 200:88; 242:207; 264:137; 302:1116 y muchos otros), por otra parte también ha mencionado pautas que a nuestro juicio de ninguna manera excluyen la interpretación extensiva. Así ha sostenido que no deben entenderse por fuerza con el alcance más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación. O también ha dicho que pueden resultar del propósito indudable de la norma y de su necesaria implicancia (*Fallos*, 283:61 y muchos otros). A nuestro juicio estas expresiones de la Corte Suprema Nacional dan lugar a la admisión de la interpretación no sólo ‘estricta’ de las exenciones, sino también a las de carácter ‘restrictivo’ o ‘extensivo’, dependiendo del propósito

30 KRAUSE MURGUIONDO, GUSTAVO A. “*La Interpretación de la Ley y el Derecho Tributario*”, Buenos Aires, La Ley, 2000, págs. 195-196.

de la norma y del contenido real de la voluntad del legislador. En este sentido coincidimos además con el Modelo de Código Tributario Latinoamericano confeccionado por Carlos M. Giuliani Fonrouge, Rubén Gómez Souza y Ramón Valdez Costa para el programa conjunto de tributación OEA-BID que admitía en la interpretación de las normas tributarias, incluyendo aquellas que establecen exenciones, la aplicación de todos los métodos generales admitidos en el derecho, como así también tanto la interpretación restrictiva como a la extensiva (u, obviamente, a la declarativa o estricta)”.

Asimismo, advierte que: “Es indudable que en la interpretación de las exenciones tributarias juegan también consideraciones vinculadas al ‘criterio de la realidad económica’, desde que cabría admitir una diferencia de interpretación o de criterios de interpretación para aquellas exenciones cuya concesión no viola el principio de capacidad contributiva y de igualdad en la tributación por fundarse en consideraciones que han tenido en cuenta estos principios, como en el caso de emergencias o desastres naturales, de aquellas otras exenciones que sí implican un apartamiento de los principios citados de capacidad contributiva e igualdad en la tributación, en los que cabe pensar que el legislador ha pretendido que su aplicación debe tener una esfera restringida y controlada, salvo que haya expresamente manifestado otra cosa, o que por los fines que tienda a cumplir la exención no sea congruente ese tipo de interpretación. Es claro que, en este sentido, también se justifican aquellas exenciones, que aunque no se sustenten en la carencia de capacidad contributiva cumplan con finalidades extrafiscales que convengan al bien común”.

Para TARSITANO ³¹ las normas que establecen exenciones motivadas en el principio de capacidad contributiva deben

31 TARSITANO, Alberto, “Interpretación de la Ley Tributaria” en *Tratado de Tributación*, Tomo I, Volumen 1, GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. (Director), Buenos Aires, Astrea, 2003, pág. 461.

ser interpretadas como la ley tributaria en su versión positiva (la que establece el hecho imponible). En consecuencia, lejos de imponer la recordada visión formalista que se somete a la concepción literal estricta, o restrictiva, todos los métodos de interpretación son aplicables.

Como concluye el autor en comentario: “En materia de exenciones y otros beneficios fiscales fundados en razones de política extrafiscal, el contenido debe surgir de la razón inspiradora que motivó el régimen. Esto equivale a sostener que, en la confrontación del conjunto de normas y de principios descendidos desde el programa de la Constitución a la ley, es donde debe encontrarse su fundamento, que es ajeno a la razón fiscal”.

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, agravándose 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 ³² aplicó un criterio de interpretación amplio, y consideró que el apartado 16 no se acotaba a “*colocaciones y prestaciones financieras en las cuales intervengan 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.

El pronunciamiento fue, posteriormente revocado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación ³³ 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 ³⁴.

32 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.

33 Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Alegre Pavimentos S.A. c. Tesorería General del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires”, sentencia del 19/04/2004. La Ley 2005-B, 416; Impuestos 2005-A, 1040.

34 El art. 7°, inc. h), apart. 16, pto. 9, de la ley del IVA establecía que estaban exentos: “Los intereses de préstamos u operaciones bancarias y financieras en general cuando el tomador sean las Provincias o Municipios”. La ley 24.920, que introdujo este precepto al ordenamiento, fue publicada en el Boletín Oficial del 31 de diciembre de 1997 y, ante la falta de disposición expresa, resultó obligatoria a partir de los ocho días siguientes a tal acto (art. 2°, Código Civil). Posteriormente, el 25 de junio de 1999, se publicó en forma oficial el Dec. 679/99, a través del cual se reglamentó el citado art. 7°, inc. h), apart. 16, pto. 9, de la ley. En su art. 1°, inc. i), incorporó como artículo sin número a continuación del art. 37 del Dec. 679/99 (reglamentario de la ley del IVA) el siguiente: “La exención prevista en el apartado 9, del punto 16), del inciso h), del artículo 7° de la ley, sólo com-

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) y que, consecuentemente, el Tribunal Superior no había dado razones suficientes para apartarse de lo expresamente previsto por la reglamentación aplicable al caso, que como se anticipó no había sido tachada de inconstitucional en el precedente.

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.

Previo a esos fallos el Tribunal Superior, al dictar sentencia en autos “Hipódromo Argentino de Palermo S.A.”³⁵ 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. 1º] 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 se encuentra facultada para interpretar las normas tributarias, se encontraba imposibilitada para instituir hechos imponibles.

prende a los intereses originados en préstamos u operaciones financieras de cualquier tipo, celebradas por las provincias o municipios con entidades regidas por la Ley N° 21.526”. Y su art. 3º fijó que sus disposiciones tendrían vigor el día de su publicación en el Boletín Oficial y surtirían efecto a partir de la entrada en vigencia de las normas que reglamentan.

35 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.

En el referido precedente, el Tribunal Superior -con cita de una sentencia anterior ³⁶-, 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.” ³⁷, 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 aplicación analógica de las cargas impositivas” ³⁸.

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,

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

37 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.

38 *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 9º 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.

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” ³⁹ 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.” ⁴⁰, en el que la Sala receptó la corriente jurisprudencial iniciada por la Corte ⁴¹, al recordar que en materia de exenciones impositivas es constante el criterio conforme al cual ellas

39 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.

40 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.

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

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 ⁴², ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador ⁴³.

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 la causa “Digital Tech S.R.L.” ⁴⁴, la misma Sala, dedicó el parágrafo 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 Tributa-

42 *Fallos*, 285:322, entre otros.

43 *Fallos*, 302: 973.

44 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.

rio 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 de métodos de interpretación aplicables a la materia tributaria meramente ejemplificativa.

Por su parte, la Sala II en la causa “Bandasur SRL”⁴⁵ entendió que la exención siempre se verá afectada al análisis del sistema tributario en todo su conjunto y no sólo como mera actividad normativa, sino que deberá estarse al análisis profundo de cada caso particular sin soslayar los principios legales, ni constitucionales que integran el sistema.

V. Exenciones impositivas locales provenientes de compromisos interjurisdiccionales asumidos por la Ciudad de Buenos Aires: los Pactos Fiscales⁴⁶

Entre los instrumentos de coordinación vertical para 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 fiscal⁴⁷.

45 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala II, “Bandasur SRL c/GCBA s/acción meramente declarativa”, sentencia del 25 de julio de 2008.

46 Los Pactos Fiscales I y II (suscriptos el 12/08/1992 y 12/08/19939, 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.

47 Conf. BULIT GONÍ, 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*, Volu-

Mucho se ha analizado en la doctrina y jurisprudencia la naturaleza y jerarquía de estos instrumentos y su fundamento constitucional ⁴⁸, pero en lo que interesa a nuestro trabajo, vale señalar -como sintetiza SPISSO ⁴⁹,- 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 hidrocarbúricas;

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 débitos bancarios, y gradualmente todos aquellos que gravan 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

men II, Director Horacio A. GARCÍA BELSUNCE, Astrea, Buenos Aires, 2003. Capítulo X, pág. 51.

48 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.

49 SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, 2ª edición actualizada y ampliada, Depalma, Buenos Aires, 2000, págs. 230-236.

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 hidrocarburiíferas.

Pese al ambicioso acuerdo, tal como señala BULIT GOÑI ⁵⁰: “Lamentablemente, las jurisdicciones caminaron en sentido opuesto al acordado en este importantísimo instrumento de coordinación federal y para advertirlo bastan algunos pocos ejemplos. En lugar de otorgar directamente el beneficio comprometido de rebajar los aportes patronales a la industria, la Nación lo condicionó a la presentación de un certificado de condición de industria expedido por la Dirección Provincial de Rentas de su jurisdicción, certificación que esta última condicionó a la acreditación del cumplimiento al día de sus obligaciones tributarias. En lugar de eximir directamente del impuesto sobre los ingresos brutos al ejercicio de actividades industriales, las provincias eximieron solamente a las industrias con establecimiento en la jurisdicción (y no de inmediato sino con sujeción a calendarios insólitamente amplios), incurriendo así en una discriminación inconstitucional (art. 75, inc. 13, Constitución Nacional, se exime al local y se grava al foráneo por una misma actividad). Muchas de las otras jurisdicciones en que esas industrias ejercían actividades habituales sin tener allí radicada la fábrica, además, no sólo no las eximieron sino que las gravaron como comercio (alícuota del 3% o 3,5%, en lugar del 1,5%, propia de la industria). El compromiso de eximir a la industria excepto en sus ventas minoritarias, además de lo recién expresado, se esfumó bajo definiciones amplísimas del concepto de venta minorista o consumidores finales, absolutamente en pugna con el Derecho sustantivo universal (art. 75, inc. 12, Const. Nacional -Códigos Civil y de Comercio-) y hasta con el sentido común. En lugar de derogar el Impuesto de Sellos, se lo amplió inusitadamente, exigiendo el tributo

50 Obra cit., pág. 53 y 54.

aun no habiendo instrumento, con lo que se lo transformó en un tributo al comercio al giro de los negocios, análogo al IVA y a Ingresos Brutos. En vez de ajustar las tasas municipales a sus pautas tradicionales, se pretendió aplicarlas aun sin mediar la prestación efectiva de servicios públicos divisibles, y prescindiendo de la razonable y discreta proporción con su costo”.

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 en los párrafos arriba transcritos- 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.”⁵¹ reconoció que: “el diseño del Impuesto sobre los Ingresos Bru-

51 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.

tos ha 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 puntos siguientes. Pero previamente debemos repasar aquellos precedentes en donde estuvo en tela de juicio la jerarquía de estos instrumentos.

No podemos pasar por alto lo resuelto por la mayoría del Tribunal Superior de Justicia en las causas “Valot”⁵², “HB Fuller”⁵³ y “Aparatos Eléctricos Automáticos”⁵⁴, y el impacto en la jurisprudencia de las Salas de la Cámara de Apelaciones del fuero Contencioso Administrativo y Tributario.

En causa “Valot” la parte actora promovió una acción declarativa de inconstitucionalidad a fin de que se declarase la inconstitucionalidad de los incisos 23 y 24 del artículo 1º de la ley 2997 en cuanto el primero derogaba el art. 140 del Código Fiscal que establecía la tasa 0% para las actividades industriales como la de “Valot”, y el segundo reemplaza al art. 141 de ese código en cuanto limita la exención a las industrias cuyos ingresos no superen los \$ 20.000.000, por ser estas normas contrarias a las Constituciones de la Nación y de la Ciudad. El planteo, afirma la actora, se sustenta en que su actividad industrial se encuentra exenta del pago del impuesto sobre los Ingresos Brutos a partir de 1993, de acuerdo a lo establecido en el “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento”.

52 Sentencia del 2 de agosto de 2011.

53 Sentencia del 4 de noviembre de 2014.

54 Sentencia del 7 de mayo de 2015.

La Sra. Jueza CONDE señaló que “no se advierte que el mencionado convenio interjurisdiccional [se refiere al Pacto Fiscal] posea una jerarquía normativa superior a las leyes locales, no sólo porque tal naturaleza no se encuentra establecida en absoluto, sino porque, además, la jurisprudencia de la CSJN que se invoca para sostener tal postura no expresa lo que el demandante infiere, sino que se refiere únicamente a la categoría especial que ostentan las llamadas leyes-convenio, en las cuales las distintas jurisdicciones y el Estado Nacional acuerdan determinadas cuestiones de orden tributario con el fin de evitar la doble tributación de una actividad”.

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

El Sr. Juez LOZANO se remitió a las consideraciones que efectuara al pronunciarse por la inadmisibilidad de la acción declarativa de inconstitucionalidad el 18 de agosto de 2010.

En dicha resolución el Sr. Magistrado sostuvo que ni la Constitución Nacional, ni la local, ubican a los acuerdos celebrados entre las jurisdicciones locales y el Gobierno Nacional en un peldaño que los ponga por encima de las leyes locales. Esa circunstancia no priva de todo efecto a esos acuerdos. Ellos constituyen una herramienta a la que cabe acudir a los fines de interpretar los actos de gobierno. Además, los incumplimientos podrán dar lugar a reclamos y sanciones, distintas, por las razones indicadas, a la invalidez de una norma.

El Juez CASÁS, en cambio, señaló que “respecto de la invocación que realiza la actora del ‘*Pacto Federal para el Empleo la Producción y el Crecimiento*’, entiendo que, si bien el art. 14 de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires esta-

blece el obligatorio reconocimiento de los derechos y garantías instituidos por los tratados interjurisdiccionales en los que la Ciudad sea parte, al establecer la procedencia de la acción expedita, rápida y gratuita de amparo para su resguardo frente a la actual o inminente lesión, restricción, alteración o amenaza (en las condiciones previstas en la norma constitucional citada), la **calificación del convenio en cuestión como parte integrante de lo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación dio en llamar *derecho intrafederal*** -con el alcance que a esta expresión le ha dado el máximo Tribunal federal en la evolución que se advierte en su jurisprudencia desde la causa: ‘Transportes Automotores Chevallier S.A. v. Provincia de Buenos Aires’, *Fallos*, 314:862, sentencia del 20 de agosto de 1991, al pronunciamiento recaído *in re*: ‘Papel Misionero S. A. I. F. C. c/Misiones, Provincia de s/acción declarativa’, *Fallos*, 332:1007, sentencia del 5 de mayo de 2009- **sella la suerte adversa de las articulaciones** con base en el Acto declarativo primero, punto 4 apartado e del aludido pacto, **ya que el mismo no se traduce en un ‘agravio de carácter constitucional’ que habilite la vía del art. 113 inc. 2º de la Carta Magna local**” (los destacados pertenecen al voto original).

En la causa “HB Fuller” la Sra. Jueza RUIZ indicó que la Sala I de la Cámara de Apelaciones del fuero Contencioso Administrativo y Tributario consideró que existía “una contradicción entre el decreto PEN 1807/93 -cuyo Anexo I contiene el texto del ‘Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento’, y que los vocales consideran como la norma que adoptó el pacto para la Ciudad de Buenos Aires-, y el decreto PEN 92/94 -que calificó como exenta del ISIB a la actividad industrial, y supeditó el acceso a dicha liberalidad a la acreditación previa por parte del contribuyente del cumplimiento de las obligaciones frente al tributo-. Fue en atención a este aparente conflicto normativo que la Cámara declaró la inconstitucionalidad del decreto PEN 92/94, por considerarlo violatorio de lo dispuesto por el decreto PEN 1807/93, al que consideró de una jerarquía superior a aquél. De aquí se sigue que fue central, para la argumentación de los jueces *a quo*, fundar esa diversa jerarquía (superior) que atribuyeron al decreto PEN 1807/93”.

La Sra. Magistrada señaló que “no puede soslayarse que los preceptos que protagonizan el supuesto conflicto normativo de autos son dos decretos emanados del Poder Ejecutivo Nacional, ambos dictados en ejercicio de la competencia asignada por el ex art. 86 inc. 1 de la Constitución Nacional. Ambos destinados -en lo que aquí interesa y según lo entendió la Cámara- a producir efectos para el ámbito de la Capital Federal, hoy Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Así es que, en mi opinión, deben proponerse robustos argumentos para sostener que dos normas dictadas por el mismo órgano en ejercicio de la misma competencia tienen la diversa jerarquía que la Cámara les atribuyó”.

Asimismo agregó que “la resolución reseñada, sin embargo, no se hace cargo de que la Constitución Nacional no incluye a una norma como el Pacto Federal entre aquellas que constituyen la ley suprema de la Nación, ni fija que tenga jerarquía constitucional, o jerarquía superior a las leyes; y que la Constitución de la Ciudad, por su parte, tampoco contiene disposiciones que permitan sostener que una norma local, infraconstitucional, tiene un estatuto diferenciado respecto de cualquier otra norma local”.

La Sra. Jueza CONDE mencionó que el “interrogante a dilucidar consiste en definir de qué manera y con qué jerarquía se incorpora el derecho intrafederal al ordenamiento jurídico interno de cada provincia y de la Ciudad de Buenos Aires. Los tratados interjurisdiccionales se incorporan al derecho público interno de las Provincias y la Ciudad de Buenos Aires a partir de su aprobación o ratificación por parte de las Legislaturas locales, que generalmente motivará luego el dictado de normas que los implementen en cada jurisdicción. En este mismo sentido, y en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, el procedimiento previsto por la Carta Magna local contempla la suscripción de estos tratados por parte del Jefe de Gobierno porteño (art. 104 inc. 3 CCABA), y su posterior aprobación o rechazo por parte de la Legislatura (art. 80 inc. 8 CCABA)”.

“Respecto a su jerarquía, la Constitución Nacional no les confiere a los mentados acuerdos interjurisdiccionales rango constitucional ni superior a las normas locales [conf. CSJN, “Matadero y Frigorífico Merlo S.A. c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa de certeza”, sentencia del 27/05/2004,

Fallos, 324:1789], con la única salvedad del régimen de coparticipación federal, en tanto está expresamente consagrado por el art. 75 inc. 2 CN [conf. CSJN, “El Cóndor Empresa de Transportes S.A. c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa”, sentencia del 07/12/2001, *Fallos*, 324:4226]. En cuanto a la Ciudad de Buenos Aires, su Constitución tampoco les reconoce una jerarquía especial”.

“En consecuencia, la ubicación que ocupen en el ordenamiento jurídico local las disposiciones contenidas en estos acuerdos interjurisdiccionales, dependerá de la jerarquía de las normas locales que los incorporen e instrumenten en el ámbito interno”.

Con posterioridad la Sra. Magistrada expuso que “la discusión que debemos resolver consiste en determinar si el requisito de inexistencia de deuda previa del ISIB para acceder a la exención correspondiente a la actividad industrial, consagrado en el decreto nacional n° 92/94 y el decreto municipal n° 121/94, resulta una disposición válida o debe descalificarse por constituir un obstáculo que impide la plena vigencia de la exención contemplada en el Pacto Federal”.

Entendió que “tanto las normas provenientes de acuerdos interjurisdiccionales -incorporados y vigentes en el ámbito local-, como aquellas dictadas por las autoridades porteñas, forman parte del ordenamiento jurídico interno. Al integrar el mismo sistema, deben interpretarse de una manera armónica, que concilie todas las disposiciones, siempre y cuando se resguarde la finalidad y plena vigencia del tratado. Ahora bien, que el derecho intrafederal consagre una exención del ISIB, no significa que dicha dispensa opere automáticamente ni que autorice a omitir el cumplimiento de todas las restantes disposiciones sustanciales y formales que regulan la cuestión. O en otras palabras, que las provincias y la Ciudad de Buenos Aires se hayan comprometido a eximir del ISIB a la actividad industrial, no implica que hayan renunciado a las facultades de reglamentar dicho impuesto en todas sus facetas”.

“Analizando específicamente el requisito de inexistencia de deuda previa para acceder a la exención del ISIB, no se percibe como una reglamentación inválida de esa dispensa ni una violación del principio de jerarquía normativa, sino como un recaudo dirigido a garantizar el cobro de las deudas tri-

butarias, y que se encuentra relacionado con el principio de justicia, pues es lógico que se exija el cumplimiento de sus obligaciones tributarias a quien pretende beneficiarse con una excepción al principio constitucional de generalidad de la imposición tributaria (consagrado en los arts. 16 CN y 51, segundo párrafo, CCABA)".

Concluyó que "en otras palabras, no asoma como irrazonable denegarle beneficios fiscales a quienes resultan incumplidores ante el fisco. Esta pauta resulta concordante con la consagrada en el art. 51, último párrafo, CCABA, que impide el otorgamiento de beneficios impositivos a deudores o morosos salvo aprobación de la Legislatura otorgada por el voto de la mayoría absoluta de sus miembros. Por otra parte, el hecho de que el Pacto Federal no autorizara expresamente la posibilidad de denegar la exención a quien presentara deudas del ISIB, no impedía que los fiscos locales incorporasen esa exigencia en sus correspondientes jurisdicciones -como efectivamente lo hicieron muchas provincias y la Ciudad de Buenos Aires-, pues la forma de tramitar la exención y los requisitos para acceder a la misma pueden ser reglamentados por los Estados locales en ejercicio de las competencias tributarias que les corresponden en virtud de lo dispuesto por la Constitución Nacional y las Cartas Magnas provinciales y de la Ciudad de Buenos Aires".

El juez LOZANO argumentó, en este punto, que "la CN no acuerda al Pacto una jerarquía superior a las normas locales. Ello es así, porque el artículo 31 de la CN no enumera a los acuerdos interjurisdiccionales, entre los que se encuentra el Pacto, como parte de '...la ley suprema de la Nación', ni la preeminencia que la parte actora, y los jueces de mérito, le atribuyen al Pacto puede ser extraída de otro artículo de la CN. Tampoco de otros de la Constitución Nacional, ni de la de la CABA".

El Sr. Juez CASÁS por su parte entendió que "*i*) en el *Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento*, del 12 de agosto de 1993, se establecen *pautas tributarias de aplicación inmediata e incondicionada* por parte de las provincias (conf. acto declarativo 1º, apartados 1, 2 y 3 primera parte)";

"*ii*) en el mismo instrumento se prevén *compromisos tributarios provinciales de operatividad diferida y condicionada*

(acto declarativo 1º, apartados 3 *in fine*, 4, 5, 7, 8; y, en lo que interesa al *sub lite*, apartado 4, párrafo segundo, donde se previó que *la dispensa en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a la actividad industrial debía ser completa al 30 de junio de 1995*”;

“*iii*) estas últimas estipulaciones, incluso *las referidas a la gravabilidad de la actividad industrial con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por determinados períodos fueron suspendidas en su vigencia* -conf. ley n° 24.468, publicada en el Boletín Oficial el 23 de marzo de 1995, mediante la que se prorrogó el plazo para el cumplimiento de las obligaciones asumidas en el Acuerdo hasta el 1º de abril de 1996 (art. 5); ley n° 24.699, publicada en el Boletín Oficial el 27 de septiembre de 1996, por la que se suspendió el Pacto hasta el 31 de diciembre de 1998 (art. 1); ley n° 24.919, publicada en el Boletín Oficial del 31 de diciembre de 1997, en la que se estableció la postergación de la aplicación del Convenio hasta el 31 de diciembre del 1999 (art. 2); ley n° 25.235 de ratificación del “*Compromiso Federal*”, publicada en el Boletín Oficial del 7 de enero del año 2000, en la que se previó una prórroga de las obligaciones asumidas en el Pacto Federal por 2 años o hasta la sanción de la nueva Ley de Coparticipación Federal, lo que sucediera primero (punto primero del anexo a la ley); ley n° 25.239 de *Reforma Tributaria*, publicada en el Boletín Oficial del 31 de diciembre de 1999, que dispuso, nuevamente y con prácticamente el mismo alcance, la prórroga del plazo en cuestión hasta el 31 de diciembre de 2001 o hasta la entrada en vigor del nuevo Régimen de Coparticipación Federal, lo que sucediera primero (art. 17); ley n° 25.400 ratificatoria del ‘*Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal*’, publicada en el Boletín Oficial del 10 de enero de 2001, de suspensión hasta el 31 de diciembre de 2005 o por 5 años, en que se alude al mantenimiento de la afectación de los recursos sancionada en mérito a lo dispuesto en el inc. 3º del art. 75 de la CN (punto cuarto); ley n° 25.570 de ratificación del ‘*Acuerdo Nación-Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos*’, publicada en el Boletín Oficial del 6 de junio de 2002, con una fórmula equivalente a la anterior ley reseñada (art. 4, párrafo segundo); y ley n° 26.078 de *Presupuesto General de la Administración Nacio-*

nal, publicada en el Boletín Oficial del 12 de enero de 2006, mediante la que se prorrogaron, una vez más, aquí por 5 años los plazos establecidos (art. 76)-”.

En esa línea, en la causa “Aparatos eléctricos Automáticos” el TSJ declaró que los agravios de la parte actora no satisfacían los requisitos establecidos en el artículo 27 de la ley 402 y, en consecuencia, quedó firme la sentencia de la Sala I de marzo de 2013 donde la mayoría sostuvo con remisión a lo resuelto en la causa “Valot” -ya señalada- que no existía incompatibilidad entre las normas del Código Fiscal y el Pacto Fiscal.

Cabe señalar que la Sala había remarcado que “la oportuna solicitud de exención no es un recaudo irrelevante a los efectos de determinar la procedencia del beneficio. Asimismo, la omisión en que ha incurrido la actora debe ser evaluada de conformidad con lo decidido por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad en los autos ‘Sociedad Italiana’” (voto del Juez BALBÍN al que adhirió la Jueza DÍAZ).

Por otra parte, la Sra. Jueza de trámite, Dra. CONDE, sostuvo que “en cuanto a la incompatibilidad denunciada por la recurrente entre la norma del Código Fiscal local y el Pacto Federal para la Producción, el Empleo y el Crecimiento, es correcta la sentencia de la Cámara al sostener que ‘...no hay incompatibilidad entre las normas citadas dado que la demandada no hace más que, en ejercicio del poder tributario no delegado, fijar los requisitos que debe cumplir el contribuyente para obtener la exención que establece el Pacto Federal’”.

Con posterioridad, la Sala III en la causa “Laboratorios Benitol”⁵⁵ entendió que el precedente “Valot” del TSJ “ha zanjado la cuestión al considerar que los acuerdos referidos tienen igual jerarquía que las leyes locales. De ahí que la Ciudad esté habilitada para modificarlos sin ninguna restricción derivada de la jerarquía normativa” (voto del Juez CENTANARO al que adhirió la Jueza SEIJAS).

Por último, los magistrados firmantes⁵⁶ de la Sala I en la causa “Valot” de agosto de 2018 revocaron parcialmente la

55 Sentencia del 7 de diciembre de 2016 (EXP 35258/0).

56 Dres. BALBÍN y DÍAZ.

sentencia de grado que había hecho lugar a la demanda, en cuanto declaraba la nulidad de las resoluciones que habían rechazado el pedido de exención de la empresa por su actividad industrial y determinado de oficio la materia imponible del impuesto sobre los ingresos brutos.

Si bien confirmaron la sentencia -con expresa remisión al precedente de la Corte Suprema de Justicia “Bayer”⁵⁷- en lo que respecta a la declaración de inconstitucionalidad de las exigencias previstas en la normativa fiscal de la Ciudad para acceder a la exención sobre la actividad industrial, consistentes en el desarrollo de este tipo de actividad de forma exclusiva en el territorio de la Ciudad y la habilitación correspondiente para ello, sostuvieron, no obstante, que el tercer requisito que la norma contemplaba, esto es “*que el tope de facturación de la contribuyente no exceda los veinte millones de pesos*” no era pasible de objeciones de orden constitucional en tanto el referido tope de facturación no distinguía jurisdicción de origen ni de destino por lo que no podía ser interpretada como una aduana interior, a la luz del precedente “Bayer”.

Asimismo resaltaron que esa condición tampoco colisionaba con el compromiso asumido por la Ciudad en el Pacto Fiscal II en tanto este no poseía una jerarquía superior a las leyes locales.

1. *El concepto de Actividad Industrial*⁵⁸

57 Fallos, 340:1480, sentencia del 31 de octubre de 2017.

58 En la actualidad el tratamiento normativo en el Código Fiscal y la Ley Tarifaria es el siguiente: Código Fiscal (T.O. 2019 decreto 104/19) Artículo 180.- Están exentos del pago de este gravamen: 23. Los ingresos de procesos industriales, en tanto estos ingresos no superen el importe anual que establezca la Ley Tarifaria referido a los ingresos totales del contribuyente o responsable del ejercicio anterior. Ley 6067 (ley tarifaria 2019) Artículo 45.- De conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal, establécese la tasa del 0,75% para las siguientes actividades de producción primaria y minera: Agricultura, Ganadería, Caza, Silvicultura y Explotación de Minas y Canteras especificadas en la “PLANILLA ADJUNTA DE ACTIVIDADES N° 1- CODIFICACIÓN NAES” del presente, siempre que no se trate de actividades que en razón de existir distintas facetas pasibles de gravamen dentro del mismo rubro, tengan previsto otro tratamiento en esta Ley o en

el Código Fiscal. A partir del año 2020, la alícuota de las citadas actividades será del 0,00 %. Artículo 46.-De conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal, establécese la tasa del 1,5% para las siguientes actividades de producción y elaboración de bienes, especificadas en la “PLANILLA ADJUNTA DE ACTIVIDADES N° 2- CODIFICACIÓN NAES” del presente, en tanto no tengan previsto otro tratamiento en esta Ley o en el Código Fiscal. Dicha alícuota se reducirá anualmente según el siguiente cronograma: Año Alícuota 2020 1,0% 2021 0,5% 2022 0,0% Los supuestos previstos en el presente artículo no alcanzan a los ingresos obtenidos por las ventas efectuadas a los Estados Nacional, Provincial, al Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Municipalidades, sus dependencias, reparticiones autárquicas, empresas o sociedades estado o en las que los mismos tengan participación mayoritaria, los que tienen el carácter de ventas a consumidor final. Tampoco alcanzan a las ventas efectuadas a consumidores finales, los que tienen el mismo tratamiento que el sector de comercialización minorista. La producción o desarrollo de software, en su tratamiento impositivo conforme los términos de la Ley Nacional N° 25.856 y complementarias a la que adhirió la Ciudad Autónoma de Buenos Aires mediante la Ley 2511 (texto consolidado por la Ley 6017), prorrogada mediante Ley Nacional N° 26.692, queda exceptuado de la exclusión de las ventas a consumidor final con vigencia a la fecha de promulgación de esta última norma. 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 IF-2018-34345329- -MEFGC página 17 de 120 N° 5524 - 21/12/2018 Separata del Boletín Oficial de la Ciudad de Buenos Aires N° 17 directa o indirecta, almacenamiento o afectación a procesos de producción, transformación, comercialización o prestación o locación de servicios a terceros. La venta de bienes muebles destinados a ser afectados por los compradores en la actividad como “bienes de uso” tributa bajo el régimen general. La Administración Gubernamental de Ingresos Públicos procederá a reglamentar su instrumentación. Se entiende por actividad industrial aquella 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. Esta alícuota no alcanza a las actividades hidrocarbúferas y sus servicios complementarios, así como a los supuestos previstos en el artículo 22 del Título III Capítulo IV de la Ley Nacional N°23.966 (t.o. por Decreto N°518-PEN-98).

el Empleo, la Producción y el Crecimiento, punto 4°, 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 desencadenaron 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 ⁵⁹.

Artículo 47.- De conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal, establécense las siguientes tasas generales para las actividades de prestaciones de obras y/o servicios de Electricidad, Gas y Agua citadas en la “PLANILLA ADJUNTA DE ACTIVIDADES N° 3-CODIFICACIÓN NAES” del presente, en tanto no tengan previsto otro tratamiento en esta Ley o en el Código Fiscal. Cuando las actividades sean realizadas por contribuyentes y/o responsables con ingresos brutos anuales en el ejercicio fiscal anterior, iguales o inferiores a \$ 71.500.000, establécese la tasa del 3,00%. Cuando estos ingresos brutos superen los \$ 71.500.000, establécese una tasa del 3,75%. A partir del año 2020 existirá una tasa anual única para todo nivel de facturación de ingresos brutos según el siguiente cuadro: Año Alícuota 2020 2,50% 2021 1,25% 2022 0,00% Los ingresos provenientes de los servicios de Electricidad, Gas y Agua, exceptuando los correspondientes al artículo 77, y cuyo destinatario sea el consumidor residencial tributarán a la alícuota del 4,0%.

Artículo 66.- Fíjase en pesos noventa y siete millones, quinientos mil (\$ 97.500.000) el importe anual de ingresos al que hace referencia el inciso 23 del artículo 180 del Código Fiscal.

59 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 aquella que logra la transformación física, química o físico química, en su forma

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* 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

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”.

en autos “Martínez y Lutz”⁶⁰, 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 circumscripta 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 integraban 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, entendiendo 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”⁶¹, consideró que la actora se encontraba exenta en relación a los ingresos

60 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.

61 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.

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.”⁶² 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”⁶³, la Sala II de la Cámara, adoptó una pauta interpretativa estricta y señaló que la actividad de los *façonniers* es de tipo industrial y, que sólo a estos últimos les corresponden los beneficios tributarios previstos en el Código Fiscal.

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, me-

62 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, con nota de BIANCHI, María Eugenia.

63 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.

dian­te un trata­mien­to im­po­si­ti­vo di­fe­ren­cia­do, la ac­ti­vi­dad de aque­llos 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 de­se­ños in­dus­tria­les, la mar­ca y los envoltorios, a qui­enes -en los he­chos- pro­ce­sa­ban y com­bi­na­ban esos fac­to­res para ob­te­ner el pro­duc­to fi­nal que aque­lla co­mer­cia­li­za­ba.

No era la ac­to­ra quien com­bi­na­ba los dis­tin­tos ele­men­tos, or­denan­do y or­ga­ni­zan­do los re­cu­r­so­es 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 ⁶⁴.

El Tri­bu­nal Su­pe­rior de Jus­ti­cia con­fir­mó par­cial­men­te la re­solu­ción de la Sala II, y en lo que aquí in­te­re­sa el Dr. CASÁS sos­tu­vo que “la de­li­mi­ta­ción con­cep­tual de ‘in­dus­tria’ acogi­da por el tri­bu­nal *a quo*, es­tric­ta­men­te téc­ni­ca, más allá de su acier­to o er­ror, po­see sus­ten­tos su­fi­cien­tes tam­bién desde el pun­to de vi­sta del len­gua­je co­mún y de la pon­de­ra­ción de los ex­tre­mos de he­cho, a tenor de las pro­ban­zas reu­ni­das en la cau­sa para de­sar­car la mi­no­ra­ción o la exen­ción, res­pec­ti­va­men­te, que la po­nen a re­pa­ro de la tacha de ar­bi­tra­riedad, de­sar­li­fi­ca­ción que sólo pro­ce­de cuan­do no se reu­nen los re­qui­si­tos mí­ni­mos que per­mitan sus­ten­tar un pronun­cia­mien­to como ac­to ju­ris­dic­cio­nal vá­li­do, sobre todo si se tie­ne en cuen­ta que du­ran­te el lapso en que se en­cuen­tran com­pren­di­dos los pe­rí­o­dos fis­ca­les in­volucra­dos (8 de 1992 a 8 de 1996) no exis­tía una de­fi­ni­ción le­gal del con­cep­to en la ju­ris­dic­ción

64 Esta li­mi­ta­ción tu­vo re­cep­ción le­gal a partir de 2008 en el art. 60, inc. 2º, pun­to b) *in fine* de la Ley Tarifa­ria (Ley Nº2568 B.O. C.B.A. Nº2840, del 28/12/2007).

local, la que recién se incorporó en el Código Fiscal en el año 1998, ni tampoco se la puede encontrar en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1993”⁶⁵.

Esa misma Sala al resolver la causa “Alcobron”⁶⁶ declaró la nulidad de la resolución que rechazó la exención solicitada por la actora.

Para ello entendió que se encontraba acreditado que la accionante realizaba actividad industrial -fabricación de remaches de aluminio, cobre y bronce- en el ámbito de la Ciudad y que sólo el 0,036 del total de su producción -remaches de hierro sometidos al proceso de zincado- era tercerizado a una empresa radicada en la Provincia de Buenos Aires.

En esa tesitura señaló que la autoridad fiscal no fundó el motivo por el cual rechazó el pedido de exención *in totum* cuando se encontraba acreditada la proporción de la actividad que se realizaba en el ámbito de la CABA.

Por otra parte, respecto del requisito de inexistencia de deudas pendientes de pago exigido por la normativa local para acceder al beneficio impositivo la Sala III tuvo oportunidad de expedirse en la causa “Flambo SACIF”⁶⁷.

En dicho precedente la mayoría entendió que las deudas pendientes de pago impedían tener por cumplido lo requerido por la normativa aplicable para acceder a la exención motivo por el cual rechazaron el recurso de apelación.

El Juez Corti dejando a salvo su postura, atento a lo resuelto por la mayoría del Tribunal Superior de Justicia en la causa “Valot” (que entendió que los acuerdos referidos tienen igual jerarquía que las leyes locales, y de ahí que la Ciudad esté

65 TSJ sentencia del 6 de noviembre de 2007.

66 Sentencia del 16 de septiembre de 2014.

67 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala III, “Flambo SACIF c/GCBA y otros s/impugnación actos administrativos” EXP 29766/0, sentencia de septiembre de 2013.

habilitada para modificarlos sin ninguna restricción derivada de la jerarquía normativa), adecuó su postura al criterio fijado por el TSJ.

A ese mismo precedente recurrió la mayoría de la Sala I en la causa “G1 SA”⁶⁸ para entender que “de la normativa y precedentes citados no se desprende que requerir la presentación de una solicitud, como la prevista para el supuesto que nos ocupa, a fin de gozar de la franquicia reclamada resulte excesiva o contraria a la finalidad del Pacto Federal”.

Con respecto a la exigencia de “que el establecimiento fabril se encuentre emplazado en la Ciudad de Buenos Aires” la mayoría de la Sala I en los autos “Orbis Mertig SAIC”⁶⁹ entendió -en base a lo resuelto por el TSJ en la causa “Valot”- que el accionante no logró demostrar que el tratamiento fiscal cuestionado vulnera previsiones constitucionales, ni represente un inadecuado ejercicio de las potestades locales comprometidas, pues no se ha acreditado que ellas consagren distinciones arbitrarias u hostiles.

Por otra parte, la Jueza SCHAFRIK DE NUÑEZ -en su disidencia- señaló con cita del voto de Juez CASÁS en la causa “Valot” que el requisito en cuestión resultaba incompatible con la igualdad de trato impuesta por el art. 75 inc. 13 de la Constitución Nacional.

Asimismo indicó que parte de la doctrina propicia la tacha de inconstitucionalidad de las normas que imponen la distinción en análisis (entre ellos señaló a BULIT GOÑI y ROSSO ALBA).

Tres años después, en octubre de 2017, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó sentencia en la causa “Bayer” ya citada.

68 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala I, “G1 SA c/GCBA y otros s/impugnación actos administrativos” EXP 40724, sentencia del 27 de mayo de 2014.

69 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala I, “Orbis Mertig SAIC s/GCBA s/acción meramente declarativa” EXP 29803, sentencia del 27 de mayo de 2014.

En esa oportunidad la Corte analizó si la distinción efectuada en función del domicilio del contribuyente -radicación de la fábrica- como único criterio de categorización resultaba razonable o era violatoria de la Constitución Nacional.

Señaló que “con relación a la cuestión del domicilio del contribuyente en el precedente *in re* ‘Bolsa de Cereales de Buenos Aires’, *Fallos*, 337:1464, esta Corte -al resolver un reclamo vinculado al impuesto de sellos- ha fijado un estándar interpretativo que se traslada sin dificultad al caso de autos. En efecto el Tribunal ha dejado bien establecido que: ‘...el distinto domicilio de una persona no puede ser un elemento diferenciador dentro de una categoría obligada al pago o a la recaudación de un tributo, ya que no reviste la característica determinante para establecer que por ese solo extremo integra un grupo diverso que debe ser sometido a regulaciones diferentes. Cabe al respecto precisar que la norma no puede constreñir en definitiva al afectado, a fin de beneficiarse con una menor alícuota impositiva, a radicarse en el territorio provincial para ejercer la función para la que se encuentra expresa y legalmente habilitada. La conclusión contraria llevaría a lesionar seriamente su libertad de elección para establecer la sede de sus negocios, y la igualdad frente a las cargas públicas con relación a aquellas entidades que, igualmente libres, habilitadas y con idéntica actividad, decidieron instalarse en la Provincia de Buenos Aires” (considerando 19).

Por lo tanto concluyó que “no se advierte razón suficiente para que la actora que realiza las actividades incluidas en las categorías enunciadas, tribute de un modo más gravoso que las empresas radicadas en el territorio de Santa Fe, desde que la discriminación establecida en el régimen cuestionado en función del domicilio no constituye a criterio de la Corte una pauta razonable que autorice a ubicarla en un grupo distinto que permita la fijación de alícuotas diferenciales a los efectos impositivos (arg. *Fallos*, 320:1302 y 322:1781) y, por tanto, no supera el control de razonabilidad efectuado”.

Con posterioridad a ese precedente la Sala I se expidió en la causa “Siphon”⁷⁰ donde por mayoría -aplicando lo resuelto en “Bayer”- declaró improcedente la pretensión fiscal de la AGIP.

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 territorio 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 1998⁷¹.

70 Expediente: “Siphon SA c/AGIP s/acción meramente declarativa (ART. 277 CCAYT)”, Expte. EXP 33281/0, sentencia de 31 de octubre de 2018.

71 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

En cuanto al alcance que cabe atribuirle a la expresión bajo análisis, la Sala I de la Cámara en “Vicla Sociedad Anónima” ⁷² -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 ⁷³ 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.

Al dictar nueva sentencia ⁷⁴, la Cámara expresó que concordantemente con la definición que se asignaba a la expresión en el Diccionario de la Real Academia Española correspondía

o afectación a procesos de producción, transformación, comercialización o prestación o locación de servicios a terceros”.

72 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.

73 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.

74 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala I, “Vicla S.A. c. DGR

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 consumidor final 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 fiscales, 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.”⁷⁵ 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 su-

(Res. 4412/00 [DGR]) s/recurso de apelación judicial c. decisiones de DGR”, sentencia del 08/10/2003.

75 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.

permercado, ya que cabía atribuirle al comprador el carácter de *consumidor final*, desde que 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.” ⁷⁶ 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.

En autos “Digital Tech S.R.L.2” ⁷⁷, la misma Sala señaló que la utilización o el uso de las facturas y remitos fabricadas 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

76 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.

77 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.

la empresa a una posterior etapa de comercialización, producción o prestación de servicios a terceros.

En los autos “Anselmo Morvillo”⁷⁸ con cita de los precedentes “Vicla” e “Ingeniería Gastronómica” sostuvo que la folletería vendida por la actora había sido incorporada a un proceso posterior de producción, comercialización o prestación de servicios a terceros motivo por el cual los adquirientes de dicho producto no revistan la condición de consumidores finales.

Igual temperamento siguió esa Sala en la causa “Power Tech”⁷⁹ al entender que las empresas adquirientes de los equipos de computación se desempeñaban en una multiplicidad de actividades económicas y que resultaba razonable entender que la voluntad del legislador fue excluir del concepto consumidor final a aquellos sujetos que afectaban los bienes a una actividad económica, independientemente de que lo hagan como bienes de uso, como quienes lo hacen para aplicarlos a la producción, comercialización 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.”⁸⁰.

78 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala I, “Anselmo Morvillo SA c/GCBA s/impugnación actos administrativos” EXP 16193/0 sentencia del 26 de mayo de 2014.

79 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala I, “Power Tech Sociedad de Hecho c/GCBA s/impugnación actos administrativos” EXP 1295/0 sentencia del 16 de mayo de 2014. El Tribunal Superior de Justicia el 14 de septiembre de 2016 rechazó la queja interpuesta por el GCBA.

80 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. 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

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 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”.

Al entender en la causa la Corte Suprema de Justicia de la Nación se remitió al dictamen de la Sra. Procuradora Fiscal quien señaló que “en mi concepto, la decisión que desestimó el recurso local de inconstitucionalidad, fundada en que no medió arbitrariedad en el pronunciamiento de la Cámara, omitió hacerse cargo de un argumento de derecho que aquí reviste carácter esencial, cual es que tanto la norma que definió al ‘consumidor final’ en el IVA (decreto 236/90), como la que ratificó el ‘Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento’ (decreto 14/94), como así también aquella que introdujo la exención en el impuesto sobre los ingresos brutos de la Ciudad de Buenos Aires en los períodos discutidos (decreto 92/94) fueron dictadas, aunque en ejercicio de funciones estatales diferentes y cuya constitucionalidad está aquí fuera de debate, por un mismo órgano de gobierno -Poder Ejecutivo Nacional-, quien asimismo suscribió ese Pacto, lo que conduce a suponer que promedió un criterio único en cuanto al sentido y alcances verdaderos de la franquicia en debate (*Fallos*, 291:62). Ello reviste especial importancia también a la luz de la inveterada doctrina del Tribunal que indica que la interpretación y aplicación de leyes requiere no aislar cada artículo y cada ley sólo por su fin inmediato y concreto, sino que debe procurarse que todas se entiendan teniendo en cuenta los fines de las demás y considerárselas como dirigidas a colaborar, en su ordenada estructuración, para que las disposiciones imperativas no estén sujetas a merced de cualquier artificio dirigid o a soslayarlas en perjuicio de quien se tuvo en mira proteger (*Fallos*, 294:223; 327:5649, entre otros). Bajo esta óptica, observo que el Superior Tribunal de la Ciudad -contrariamente a lo que era menester- no brindó fundamento

alguno para justificar la omisión de la Cámara en analizar este extremo, razón por la que estimo pertinente el agravio de la quejosa, ya que la priva de la posibilidad de rever un punto sustancial de la litis, en que funda su derecho para oponerse a la condena de que ha sido objeto (*Fallos*, 267:354; 278:168). Todo ello, a mi juicio, pone de manifiesto que la doctrina en que se funda la resolución aquí impugnada no se ajusta a dicha jurisprudencia y, por ello, debe ser descalificada como acto jurisdiccional válido”⁸¹.

Devueltas las actuaciones a la Sala II de la Cámara, se dictó una nueva sentencia confirmando la de primera instancia en todo cuanto había sido materia de agravio.

Para así decidir, sostuvo que era acertado el criterio del juez de primera instancia, al sostener que, teniendo en cuenta que en la estructura tarifaria vigente en el período en discusión subyacía el propósito de fomentar la producción y que no era ilógico interpretar que la intención del legislador fuera excluir del concepto “consumidor final” a los adquirentes que afectaren los bienes adquiridos a una actividad económica, independientemente de que los hayan adquirido como bienes de uso. Asimismo agregó que el concepto de “consumidor final” va más allá de “ventas al público” o “posible ulterior comercialización”, para convertirse en el último eslabón de la cadena económica, teniendo el tratamiento más agravado donde ninguna traslación ya fuera posible.

A partir de este concepto, concluyó que debían considerarse correctamente liquidadas las operaciones efectuadas con las entidades que adquirieron los productos comercializados por la firma actora (mobiliario para oficinas), en tanto no constituyeron el último eslabón de la cadena económica, pues para ellos la traslación aún era posible. Y que el beneficio impositivo reclamado por la actora se había trasladado (a través de los precios) a los integrantes de la cadena de comercialización allí originada, como herramienta o recurso en pos de la meta común fijada por el legislador al establecerlo: el crecimiento sostenido de la actividad económica, la productividad, y los

81 Dictamen del 17 de junio de 2009 y sentencia del 27 de abril de 2010.

niveles de ocupación. Ello así, pues, teniendo en cuenta las actividades que desarrollaban las empresas adquirentes del mobiliario de Tecno Sudamericana, dichos muebles de oficina adquiridos había sido afectados a sus procesos económicos.

Contra ese pronunciamiento el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires interpuso recurso ordinario de apelación.

El Tribunal Superior de Justicia de la CABA rechazó ese recurso por los fundamentos que se resumen a continuación ⁸².

La jueza CONDE señaló en cuanto a la reivindicación de las facultades de la Ciudad para definir los límites de la exención cuestionada que “resulta un planteo que -más allá de compartirlo- resulta inidóneo para rebatir la sentencia dictada en autos [ya que] [...] no caben dudas que la incorporación, en el plano local, de la exención a la actividad industrial consagrada en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, no implicó renunciar a las potestades que le correspondían a la Ciudad en cuanto a precisar y, eventualmente, limitar el alcance de dicha exención en su respectiva jurisdicción. Pero el problema que se suscita es que la Ciudad, a través de sus órganos, no definió el concepto de ‘consumidor final’ a los efectos del ISIB, y por ende no existía ninguna norma local que regulase la materia aquí controvertida. Es decir, en los períodos fiscales controvertidos en autos la Ciudad estaba facultada para regular el alcance de la exención a la actividad industrial en el plano local -lo que incluía definir el alcance del término ‘consumidor final’-, pero no lo hizo, por lo que no existe ninguna norma local que brinde expreso sustento a la interpretación aducida por el GCBA en este recurso”.

Por otra parte el juez LOZANO indicó que “la nueva interpretación a la que arriba la Cámara, con arreglo a la cual no es ‘consumidor final’ la empresa que adquiere un bien para destinarlo como ‘bien de uso’, sale, entre otros supuestos, de la definición de ‘consumidor final’ incorporada en el CF to 1999” ⁸³.

82 TSJCABA, Expte. 8738/12 “Tecno Sudamericana SA c/GCBA s/ impugnación de actos administrativos s/recurso de apelación ordinario concedido”, sentencia del 14 de septiembre de 2016.

83 El art. 116, inc. 22, del CF to 1999 decía: “Están exentos del pago de este gravamen los ingresos provenientes exclusivamente del desarrollo

Por eso señaló que “no constituyen ventas a consumidor final las ventas de bienes que son adquiridos como ‘bienes de uso’”.

El juez CASÁS agregó que “la noción de ‘consumidor final’ vigente durante los períodos objeto de autos efectivamente no ofrecía perfiles nítidamente diferenciados, según lo remarca la Cámara, en lo concerniente a los impuestos generales al consumo vigentes en el plano nacional y local, lo que obligaba al recurrente a realizar un mayor esfuerzo argumental para desbaratar el razonamiento y la decisión adoptados por el *a quo*”.

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.

de las siguientes actividades: a) Producción Primaria y Minera. b) Producción Industrial, únicamente para el caso que la actividad industrial se desarrolle exclusivamente en establecimientos radicados en el territorio de la Ciudad de Buenos Aires, en tanto cuentan con la debida autorización y respecto de los ingresos provenientes de la venta de bienes obtenidos en los procesos productivos desarrollados en dichos establecimientos. Las exenciones previstas en los apartados a) y b) del presente inciso no alcanzan a los ingresos obtenidos por las ventas efectuadas a consumidores finales que tienen el mismo tratamiento que el sector de comercialización minorista. 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. Esta disposición tendrá vigencia retroactiva al 1° de enero de 1998. 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”.

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”⁸⁴ 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 Nación⁸⁵- que debía atenderse al uso común del término

84 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.

85 La Corte Suprema de Justicia de la Nación señaló al respecto que: “La primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador’ (*Fallos*, 302:973) y, a su vez, ‘la primera fuente para determinar tal voluntad es la letra de la ley’ (*Fallos*, 299:796 considerando 11 y sus citas),... ‘sin que quepa a los jueces sustituir al legislador, sino aplicar la norma tal como éste la concibió’ (*Fallos*, 300:700)”. A su vez, como reseña el precedente en comentario, haciendo especial referencia al término *construcción*, la Corte ha detallado que: “En lo que respecta al modo como debe interpretarse la mencionada norma -en particular la palabra ‘construcciones’- resulta aplicable el criterio establecido por la jurisprudencia de este tribunal -que ha sido seguido por las sentencias de las instancias anteriores- según el cual constituye una adecuada hermenéutica la que conduce a dar a las palabras de la ley el significado que tienen en el lenguaje común (*Fallos*, 302:429, consid.4º y sus citas), o bien el sentido más obvio al entendimiento común (*Fallos*, 304:195, consid. 6º y sus citas). En orden a ello, cabe poner de relieve que en el precedente citado en primer término esta Corte precisó que no obstaba a la aplicación de dicha regla hermenéutica la

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 ⁸⁶.

Por su parte, la Sala II, *in re* “Altieri e Hijos S.A.” ⁸⁷, mandó a reliquidar las deudas determinadas de oficio por la Adminis-

circunstancia de que la doctrina especializada pudiese atribuir al concepto empleado por la ley un significado de mayor generalidad, pues corresponde atender a los elementos que se conformen a las razones que inspiraron al legislador en oportunidad de sancionar la norma y a la finalidad de su dictado... criterio que adquiere singular relevancia en los términos de la reiterada doctrina de esa Corte en materia de interpretación de normas positiva (Fallo citado, considerando 5°) (CSJN, ‘Saneamiento y urbanización S.A. c/ Dirección General Impositiva s/Apelación’, 10/02/98, ED 177:580”).

86 La empresa sostenía que en virtud de los contratos de concesión de obra pública celebrados con el G.C.B.A., debía tributar en base a la alícuota correspondiente a la actividad de construcción o en su caso -de acuerdo al período-, estar exenta, ya que el objeto de esos contratos era la construcción de un estacionamiento que sería de dominio público de la Ciudad. Según entendía el contribuyente, el producido de la explotación constituía el pago del precio de ejecución de la obra y no ingresos derivados de una simple actividad comercial. Consideraba que la DGR había separado la ejecución de la obra por un lado y la explotación de las playas por el otro desvirtuando el objeto del negocio. Ello así, su posición consistía en sostener que los ingresos derivados de la explotación, en realidad debían ser asimilados al pago del precio de la construcción de los estacionamientos.

87 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. En dicha causa la actora contaba con un certificado de exención que había sido revocado luego de constatarse a través de una fiscalización efectuada por la DGR, que su verdadera actividad no era la construcción sino la prestación de servicios relacionados a dicha actividad. Si bien el organismo había consignado que la determinación de oficio se efectuaba sobre base cierta, las pruebas arrojadas a la causa revelaron que el Fisco había efectuado un análisis parcial de las operaciones del contribuyente. En virtud de ello se revocó parcialmente el acto determinativo.

tración 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.”⁸⁸, 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

88 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.

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.

VI. Conclusión

Como hemos visto la problemática que se suscita en materia de exenciones impositivas es casuística y las diferentes instancias del fuero Contencioso Administrativo y Tributario y el Tribunal Superior de Justicia de la CABA la han analizado desde diferentes aristas tomando posturas muchas veces inconciliables.

Debido a ello, sumado a la necesidad del Fisco de contar con más recursos, consideramos que se seguirán presentado nuevos conflictos y generando nuevos interrogantes que deberán ser despejados -o al menos deberá intentar hacerlo- el Poder Judicial.