

Expte. n° TSJ 17154/2019-0
“Valot SA c/ AGIP - DGR s/
impugnación actos admini-
strativos s/ recurso de
inconstitucionalidad con-
cedido”

Vistos: los autos indicados en el epígrafe.

Resulta:

1. Llegan las presentes actuaciones al acuerdo del Tribunal Superior de Justicia con motivo del recurso de inconstitucionalidad parcialmente concedido y de la queja deducidos por Valot S.A. y del recurso de inconstitucionalidad concedido interpuesto por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (en adelante: “GCBA”).

2. En el caso, la parte actora promovió demanda contra la AGIP-DGR a efectos de que se dejara sin efecto la resolución n° 172-AGIP-2011, desestimatoria de los recursos jerárquicos interpuestos contra las resoluciones n° 3278-DGR-2010 y 1039-DGR-2010, por las cuales se rechazaron los recursos de reconsideración interpuestos contra las resoluciones n° 2459-DGR-2010 y 752-DGR-2010 (fs. 1/25 vuelta). A través de estas últimas se había rechazado la solicitud –por la empresa– de exención del impuesto sobre los ingresos brutos (IIBB) para los períodos fiscales 2001-2003, determinado de oficio la deuda impositiva para los períodos fiscales 2002-2009, e impuesto una multa por omisión fiscal, asignando responsabilidad solidaria al Sr. Eduardo Alfredo Valot (presidente de la sociedad).

Señaló que Valot S.A. había nacido como industria en la Ciudad de Buenos Aires en 1965 y que recién en la década de 1980 había incorporado las sedes de la Provincia de Buenos Aires (sitas en las localidades de Campana y Bernal) y de la Provincia de San Juan, con la finalidad de ampliar su gama de productos, siempre dentro de su rubro (productos de higiene de utilización en sanitarios públicos). Expuso que, por tal motivo, antes de la entrada en vigor del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (en adelante: “PFEP”), siempre tributó el referido impuesto con la alícuota del 1,5% correspondiente a la actividad industrial y, después de ello, fue reconocida como exenta del impuesto, o gravada a tasa cero.

Sostuvo que el conflicto se desencadenó cuando Valot S.A. solicitó la exención del impuesto sobre los ingresos brutos por el período 1.1.2001 al 31.12.2003. Es así que, mediante resolución n° 2459-DGR-2010, se le rechazó el pedido de exención con el argumento de que la actividad industrial de la empresa no se realizaba exclusivamente en establecimiento radicado en esta Ciudad sino que existían establecimientos en otras jurisdicciones y que las habilitaciones otorgadas en el

distrito fueron sólo para actividades de comercialización. La accionante afirmó que desarrollaba actividad industrial en la CABA y que aun cuando se considerase que no poseía planta industrial en esta jurisdicción o que en esta planta no desarrollaba la totalidad de su producción industrial, no se la podía excluir del beneficio con base en tales razones porque ello resultaba contrario a los arts. 9, 10, 11, 12 y 75, inc. 13 CN y al PFEPC.

Asimismo, planteó la inconstitucionalidad de las exigencias establecidas por el Código Fiscal local para gozar de la exención en el IIBB por el ejercicio de actividad industrial. En concreto, cuestionó que la Ciudad impusiera la necesidad de que la actividad se cumpliera íntegramente en la Ciudad y que su facturación anual fuese inferior a veinte millones de pesos (\$20.000.000). Explicó que, como consecuencia del PFEPC, la Ciudad se comprometió a eximir del IIBB a la industria manufacturera y que las limitaciones a dicho beneficio, en función de la radicación del establecimiento y su facturación anual, violaban la CN y la CCABA, apartándose del acuerdo interjurisdiccional ratificado por leyes de cada una de las jurisdicciones, afectando a las demás jurisdicciones firmantes y a los contribuyentes destinatarios de los compromisos, consagrando un tratamiento discriminatorio en favor de la propia jurisdicción.

También solicitó la prescripción de las acciones del fisco para exigir el pago de las obligaciones correspondientes a los períodos 2002, 2003, 2004 y marzo de 2005 por haber transcurrido el plazo de cinco años previsto por el Código Civil, no haber existido interrupciones ni suspensiones válidas y carecer de competencia la Ciudad para establecer otro plazo e impugnó la resolución n° 172-AGIP-2011 por entender que la AGIP dio un tratamiento superfluo a sus objeciones a los intereses calculados, en tanto ascendían al doble de la supuesta deuda, eran irrazonables y excedían el principio de libre fijación, los límites de moralidad y constituían un aprovechamiento abusivo por parte del acreedor (fs. 16 vta.).

Finalmente: a) objetó: i) la multa impuesta por infracción al art. 89 del Código Fiscal y ii) la pretensa responsabilidad solidaria del Sr. Eduardo Alfredo Valot; y b) pidió, como medida cautelar, la suspensión de la ejecución o del cumplimiento de la resolución n° 172-AGIP-2011 – que fuera concedida a fs. 127/129, apelada (fs. 127/129 y fs. 140/1412 vuelta) y revocada por la alzada–.

3. El GCBA contestó la demanda defendiendo la validez de los actos administrativos impugnados (fs. 161/215). Expuso, en sustancia, que Valot S.A. no realizaba actividad industrial en la CABA ni contaba con habilitación a tal efecto. Señaló que en el domicilio de Avenida Belgrano n° 1250 funcionaba la administración de la compañía y se realizaba comercialización minorista (fs. 170 vta.). Asimismo, defendió la plena potestad constitucional del Gobierno de la Ciudad para regular en

materia tributaria local (requisitos no previstos por el PFEPC para gozar de la exención en el ISIB y prescripción).

4. A su turno, el juez de primera instancia (fs. 560/600 vuelta) admitió parcialmente la demanda y revocó la resolución n° 172-AGIP-2011 en lo que concierne a la denegación de la exención impositiva por actividad industrial, la determinación de una deuda impositiva al reputar gravada esta última y la aplicación de una multa respecto al impuesto que se consideró omitido por el ejercicio de dicha actividad. En cambio, confirmó la determinación de la deuda impositiva por actividades de venta por mayor de artículos de uso doméstico y venta por menor de materiales y productos de limpieza, la multa impuesta en consecuencia a Valot S.A. y a su responsable solidario por el impuesto omitido.

Finalmente, rechazó el planteo de prescripción con fundamento en la inconstitucionalidad de las normas del Código Fiscal en la materia, por considerar que las jurisdicciones locales poseen atribuciones para regular la prescripción de los tributos y para establecer causales de suspensión e interrupción; empero concluyó, en cuanto a los requisitos impuestos por la Legislatura de la CABA para gozar de la exención, que constituyen una alteración unilateral ilegítima del PFEPC.

5. Ambas partes apelaron la sentencia y expresaron sus agravios (fs. 608 y fs. 657/669 Valot S.A. y fs. 611 y fs. 621/655 el GCBA).

A su turno la Sala I de la CCyT rechazó el recurso de la parte actora e hizo lugar parcialmente al de la demandada (fs. 731/747).

a) Respecto del recurso de apelación de la parte actora, los jueces:

i) confirmaron la sentencia de grado y la multa consecuente pues la prescripción se rige por la ley local;

ii) rechazaron el agravio relativo a la improcedencia de los intereses fundado en la delegación de su fijación al Ministerio de Hacienda de la Ciudad dentro del límite máximo que el legislador local fijó siendo irrelevante "... la existencia o no de culpa del contribuyente (...) para determinar la procedencia de este accesorio..." (fs. 737 vuelta).

b) Con relación al recurso de GCBA, consideraron que:

i) No podían admitirse sus argumentos cuestionando la jerarquía normativa que el juez de grado le asignaba al PFEPC —para el demandado el mismo integra el derecho local conforme la jurisprudencia del TSJ en las causas "Valot" y "HB Fuller"—.

Los camaristas se apoyaron en el fallo de la CSJN en la causa "Bayer S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", sentencia del 31 de octubre de 2017, en la que se analizó la legitimidad de la ley provincial que fijaba una alícuota para el ISIB más baja si la planta industrial se encontraba radicada en la jurisdicción provincial.

En este sentido señalaron que los requisitos que el fisco de la CABA consideró insatisfechos por parte de la actora para acceder a la

exención eran 3: 1) que la actividad industrial se desarrolle exclusivamente en la CABA; 2) que la firma cuente con la habilitación correspondiente; y 3) a partir del año 2009, que el tope de facturación del contribuyente no exceda los veinte millones de pesos (\$ 20.000.000).

Respecto de este último requisito entendieron adecuada la crítica del GCBA (no habría objeciones constitucionales a la ley conforme el fallo “Bayer”), por eso dejaron sin efecto la sentencia con relación al período fiscal 2009. Ello por cuanto dicho tope de facturación había sido instituido... por una ley de la Legislatura y, como tal, goza de una presunción de validez...” (fs. 744), siendo “... necesario que la contribuyente demuestre que el requisito contradice la voluntad de las partes; extremo que (...) no ha sido acreditado” (fs. 744). Además, la letra del citado Pacto “... no brinda elementos suficientes que conduzcan a la declaración de invalidez del requisito cuestionado” (fs. 744).

En cuanto a los otros períodos fiscales (2002 a 2008), en los que la ley local no estipulaba un tope de facturación a efectos de acceder a la exención, sino solo la exclusividad y habilitación, los camaristas re- vieron su postura a partir del fallo de la CSJN en la causa “Bayer” ya aludida, para concluir en la ilegitimidad del requisito relativo a la ubicación del establecimiento industrial en el radio de la Ciudad, como así también que la firma se encuentre habilitada para desarrollar actividades industriales en ella, a efectos del reconocimiento de la exención, por resultar ello contrario al principio de igualdad (art. 16 CN). En consonancia con la postura de la Corte, entendieron que el accionar del fisco local era demostrativo de una conducta discriminatoria con relación a la accionante, provocando una alteración de la corriente natural del comercio (arts. 75, inc. 13 y 126 CN), instaurando así una suerte de aduana interior vedada por los arts. 9, 10, 11 y 12 de la CN.

6. Tanto la parte actora (fs. 752/783) como el GCBA (fs. 784/804) interpusieron recursos de inconstitucionalidad.

La parte actora se agravió por el rechazo de la demanda relativo a: i) los ajustes fiscales por las actividades de venta por mayor de artículos de uso doméstico y venta por menor de materiales y productos de limpieza, manteniendo su pretensión concerniente a la prescripción; ii) los montos determinados del período fiscal 2009, siendo la sentencia arbitraria y contradictoria y iii) por el rechazo parcial respecto de la multa por no configurarse el elemento subjetivo del tipo penal y confirmación de los intereses.

El GCBA, sintéticamente, sostuvo que la sentencia era arbitraria y atentaba contra las facultades de la legislatura local porque aplicó al caso el precedente “Bayer” cuando “... esta situación es totalmente distinta a la discutida en autos, aquí existe un incentivo ante determinada forma de ejercer y/o desarrollar la actividad en la Ciudad de Buenos Aires, lo cual es muy distinto de aplicar una alícuota superior a otro contribuyente por el sólo hecho de tener su domicilio en otra jurisdicción.

La exención se aplica ante determinadas circunstancias legisladas oportunamente y, a quienes no cumplen con dichos requisitos, tributan a la alícuota general” (fs. 787 vuelta).

7. La Sala I concedió parcialmente el recurso de la actora “... toda vez que la resolución cuestionada se expidió a favor de la normativa local en desmedro del derecho que la parte recurrente fundó en las cláusulas constitucionales invocadas (...) y la pretensión se expresa adecuadamente en términos constitucionales...” (fs. 883/883 vuelta). Y lo denegó respecto de la invocada arbitrariedad de sentencia y la alegación de gravedad institucional.

Finalmente, concedió el recurso del GCBA en tanto “... fundó su planteo en una interpretación concreta acerca de los alcances del principio de reserva de ley en materia fiscal (art. 51, CCABA) (...) y la sentencia se expidió en contra de la validez de la normativa local que otorga trato diferencial en base a la ubicación del establecimiento industrial, en desmedro del derecho que la parte recurrente fundó en las cláusulas constitucionales invocadas...” (fs. 884).

La denegatoria parcial motivó la queja de la parte actora.

8. Requerido su dictamen, el Fiscal General Adjunto propició se: a) declare parcialmente mal concedido el recurso de inconstitucionalidad de la actora y se lo rechace en lo restante; y b) rechace el recurso de inconstitucionalidad de la demandada (fs. 1213/1221 vuelta).

Fundamentos:

La juez Inés M. Weinberg dijo:

1. La actora interpuso demanda contra la AGIP-DGR a efectos de que se dejara sin efecto la resolución 172-AGIP-2011 y sus antecedentes, resoluciones n° 3278-DGR-2010 y 1039-DGR-2010, y resoluciones n° 2459-DGR-2010 y 752-DGR-2010. Ello en cuanto rechazaron la solicitud de exención del impuesto sobre los ingresos brutos (IIBB) a favor de la actora para los períodos fiscales 2001-2003, determinaron de oficio la deuda impositiva para los períodos fiscales 2002-2009, e impusieron una multa por omisión fiscal, asignando responsabilidad solidaria al Sr. Eduardo Alfredo Valot, en su condición de presidente de la sociedad.

Todo ello, con sustento en la actividad industrial desarrollada por la empresa y en la inconstitucionalidad de normas locales que imponen requisitos ulteriores para gozar de la exención impositiva en atención a lo establecido en el 75, inc. 13 CN y al PFEPC.

A su vez, planteó la prescripción de las acciones del fisco para exigir el pago de obligaciones correspondientes a los períodos 2002, 2003, 2004 y marzo de 2005 por haber transcurrido el plazo de cinco

años previsto por el Código Civil y no haber habido interrupciones ni suspensiones válidas y carecer de competencia la Ciudad para establecer otro plazo. Impugnó el cálculo de los intereses del monto determinado en tanto ascendían al doble de la supuesta deuda, por ser irrazonables y excedían el principio de libre fijación, los límites de moralidad y constituían un aprovechamiento abusivo por parte del acreedor.

Por último, cuestionó la multa impuesta y la responsabilidad solidaria del Sr. Alfredo Valot.

En función de ello solicitó, como medida cautelar, la suspensión de la ejecución o del cumplimiento de la resolución n° 172-AGIP-2011 que fuera finalmente denegada por la Cámara.

2. El juez de primera instancia hizo lugar parcialmente a la demanda y revocó la resolución 172-AGIP-2011 por cuanto las diferencias por las actividades de venta por mayor de artículo de uso doméstico y venta por menor de materiales y productos de limpieza no habían sido objeto de cuestionamiento específico y por tanto, han quedado consentidos.

3. Apelada la sentencia por ambas partes, la Cámara resolvió dejar sin efecto la sentencia de grado en cuanto declaró que la actividad industrial de la actora se encontraba exenta durante el período fiscal 2009 y ajustar el cálculo de la multa teniendo en cuenta ese período.

Asimismo distribuyó las costas de ambas instancias en el orden causado.

4. No conformes con la decisión tanto la actora como la demanda interpusieron recurso de inconstitucionalidad.

4.1 Los agravios de la **actora** cuestionaron:

a) El rechazo de la demanda con respecto a los importes por ajustes fiscales en virtud de las actividades de venta al por mayor de artículos de uso doméstico y venta por menor de materiales y productos de limpieza.

b) El rechazo de la demanda con respecto a los períodos fiscales del año 2009 (al revocar la Cámara la sentencia de grado en ese punto).

c) El rechazo parcial de la demanda en lo concerniente a la sanción de la multa.

d) La distribución de las costas en ambas instancias en el orden causado.

e) La imposición de intereses, ya que la delegación que el Código Fiscal hace en favor del Ministerio de Hacienda resulta ilegítima y que, por lo demás, son excesivos.

f) La sentencia es arbitraria por cuanto no es una derivación razonada del derecho vigente y se aparta de los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación e importa gravedad institucional.

Con relación al **agravio a)** la parte mantuvo su pretensión concerniente a la prescripción, inconstitucionalidad de los intereses y la improcedencia de la multa.

Con respecto al **agravio b)** señaló que el tratamiento diferencial admitido con respecto a los períodos del año 2009, contraría el criterio desplegado por la sala en la misma sentencia con relación a otros períodos en atención a la radicación en CABA de la industria; pero en este caso aplicando un tratamiento de alícuota más gravoso.

Sobre el **agravio c)** relativo a la multa sostuvo que no se encontraba configurado el elemento subjetivo del elemento penal necesario para su aplicación.

En cuanto a las costas **-agravio d)-** argumentó que se apartaban del principio objetivo de la derrota sin dar razones suficientes.

4.2 El recurso de inconstitucionalidad de la **demandada** cuestiona el apartamiento de la Sala de la Cámara con respecto a la doctrina que emana del fallo conformado por la mayoría del Tribunal Superior de Justicia en el precedente "Orbis" para resolver de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso "Bayer" (Fallos: 340:1480).

5. El recurso de inconstitucionalidad de Valot S.A fue admitido salvo respecto de la tacha de arbitrariedad de la sentencia y a la gravedad institucional alegada. Consideró que la pretensión expresaba adecuadamente los términos constitucionales comprometidos.

6. Frente a esa denegatoria parcial de la Cámara, la actora interpuso recurso de queja. Allí señaló en sus agravios respecto de ese mismo período fiscal, que "... también constituía un tratamiento diferencial inconstitucional, que no proviene de la aplicación del tope de ingresos como erróneamente consideró el tribunal a quo, sino que se materializó en las alícuotas aplicadas en la determinación de oficio que la sentencia confirmó parcialmente (respecto de 2009)" (fs. 1200). Explicó que la DO aplicó para el 2009 la alícuota del 3%, cuando la prevista para la industria radicada en la jurisdicción, que superase los \$20.000.000 de ingresos, era del 1%, sosteniendo que tal discriminación es constitucionalmente inválida por las mismas razones que la discriminación impugnada para los períodos anteriores (por los que se admitió la demanda). Por ello, afirma que "... el recurso de inconstitucionalidad sostuvo que

el fallo impugnado es contradictorio, es decir, incurre en la misma expresión de arbitrariedad, y señaló que el tribunal a quo, para ser coherente en su razonamiento, para el año 2009 debería haber reconocido la inconstitucionalidad del requisito de radicación (...) y, en consecuencia, debió haber admitido parcialmente la demanda también para 2009, rechazando la alícuota del 3% en la determinación de oficio y convalidando (...) la del 1% que la ley impositiva de dicho período estableció para los contribuyentes radicados en la Ciudad” (fs. 1200).

Dado que efectivamente se advierte que el argumento de la Cámara vinculado con la radicación del establecimiento, resultaría de aplicación para el período 2009 en atención a la diferente alícuota prevista, corresponde hacer lugar a la queja y entender en todo el recurso de inconstitucionalidad planteado.

Por ende, corresponde ingresar al tratamiento del recurso de inconstitucionalidad en su totalidad.

7. El recurso de inconstitucionalidad de la demandada fue concedido por la Cámara por entender que la sentencia se había pronunciado en contra de la validez de la normativa local referida a un trato diferencial en base a la ubicación del establecimiento industrial en base a cláusulas constitucionales, y que ello configuraba una cuestión pasible de dicho recurso.

8. A fin de dar mayor claridad, haré un tratamiento de los temas referidos más allá del orden en el que fueron planteados por las partes.

9. Planteo de Prescripción con respecto a actividades NO industriales

9.1 El planteo de prescripción propuesto por la actora que, fue rechazado en primera instancia y en Cámara, se refiere a la controversia vinculada con la validez de las normas de la Ciudad de Buenos Aires en materia de prescripción y si su regulación es ajena a los gobiernos locales y propia del Congreso Nacional.

Las sentencias de las instancias anteriores, con fundamento en la jurisprudencia de este tribunal superior en *Fornaguera Sempé, Sara Stella y otros c/GCBA*” del 23/10/2015, y con especial referencia al artículo 2532 del Código Civil y Comercial, sostuvieron que la prescripción se rige por la ley local. En función de ello rechazaron el planteo de la actora y consideraron que los períodos reclamados no se encontraban prescriptos.

9.2 Cabe señalar que con posterioridad a la decisión de este tribunal citado caso *“Fornaguera”*, la CSJN dictó sentencia en *“Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A c/Provincia de Misiones-*

Dirección Nacional de Rentas y otros/demanda contenciosa administrativa” (5 de noviembre de 2019 en Fallos:342:1903) y más recientemente en “Moonsea S.A. s/ queja por recurso extraordinario denegado en GCBA c/ Moonsea S.A. s / ej. fisc.- ing. brutos” del 12 de noviembre de 2020 revocando una sentencia de este tribunal.

Allí, la Corte aplicó su doctrina desarrollada con anterioridad a la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial, según la cual, “...la prescripción de las obligaciones tributarias locales tanto en lo relativo a sus plazos, como al momento de su inicio, y a sus causales de interrupción o suspensión, se rigen por lo estatuido por el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la República...” (considerando 2).

En lo que aquí interesa, y más allá de la doctrina citada que fue desarrollada en Filcrosa por la Corte, en “Volkswagen” el Máximo Tribunal señaló “los hechos del caso no deben ser juzgados a la luz del mencionado Código Civil y Comercial ni sobre la base del principio de la aplicación inmediata de la nueva ley (doctrina de Fallos: 297:117 y 317:44) sino de conformidad con la legislación anterior, pues no se ha controvertido en autos que la deuda tributaria reclamada en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos responde a los períodos fiscales comprendidos entre los años 1987 y 1997, esto es, que fue constituida y se tornó exigible bajo la vigencia de la ley anterior; que su determinación de oficio ha sido realizada varios años antes del dictado del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación -resolución 2506/02 de la Dirección General de Rentas de Misiones del 18 de diciembre de 2002- y, que lo mismo ha ocurrido con la decisión final adoptada por la administración -resolución 183, del 4 de mayo de 2005 del Ministerio de Hacienda, Finanzas Obras y Servicios Públicos de la Provincia de Misiones-, de manera tal que el plazo de prescripción para reclamar el ingreso de aquel tributo, se ha iniciado y ha corrido durante la vigencia del antiguo régimen (fs. 7/7 vta. y 11 de los autos principales). Agregó que “...se está en presencia de una situación jurídica y d y de actos o hechos que son su consecuencia, cumplidos por el Fisco y por el particular en su totalidad durante la vigencia de la legislación anterior, por lo que la noción de consumo jurídico (cf. doctrina de Fallos: 232:490; 306:1799; 314:481; 321:1757; "Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires" Fallos: 338:1455, considerando 5°), conduce a concluir que el caso debe ser regido por la antigua ley y por la interpretación que de ella ha realizado este Tribunal.”

9.3 No obstante mi postura sobre la cuestión y plena convicción sobre el tema desarrollada en la causa “Fornaguera”, cabe adoptar el criterio de “Volkswagen” y revocar la sentencia de la Cámara y de primera instancia en cuanto resolvió que eran aplicables las reglas del Código Fiscal de la CABA al cómputo de la prescripción de la acción por períodos vinculados con actividades no industriales.

10. Tratamiento diferencial admitido con respecto a los períodos del año 2009

10.1 El Código Fiscal TO 2009 (Texto Según ley 2997) señala en su artículo 141 apartado 25 que estarán exentos de Ingresos Brutos:

(...)

25. Los ingresos de procesos industriales, conforme lo establecido en el 1° y 2° párrafos del inciso b) del artículo 57 [rectius, “61” del texto ordenado] de la Ley Tarifaria para el año 2009, en tanto estos ingresos no superen los veinte millones de pesos (\$ 20.000.000) anuales.

Luego dispone la operatividad de pleno derecho de dicha exención al disponer:

“Los contribuyentes o responsables comprendidos en el presente artículo no deben presentarse ante la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos para el reconocimiento de la exención, la que opera en todos los casos de pleno derecho, excepto en los casos que esa Administración disponga la obligatoriedad de su inscripción.”

Por su parte, la Ley Tarifaria para el año 2009 que regula los detalles dispuestos en el Código Fiscal señala en su artículo 61: “ *De conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal, establécese la tasa del 1,00% para las actividades detalladas a continuación, en tanto no tengan previsto otro tratamiento en esta Ley o en el Código Fiscal.*

1. Para los ingresos provenientes exclusivamente del desarrollo de las siguientes actividades: (...)

b) Producción Industrial, para los ingresos obtenidos por la actividad industrial que se desarrolle en establecimientos radicados en el territorio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en tanto cuentan con la debida habilitación otorgada por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. A fin de determinar sobre qué porción de la base imponible atribuida a la Ciudad de Buenos Aires se aplica la alícuota establecida en el presente artículo, los contribuyentes y/o responsables deberán realizar el siguiente procedimiento: a) Calcular qué proporción del total del proceso productivo se realiza en establecimientos industriales radicados en el territorio de la Ciudad de Buenos Aires, en planta propia y/o a través de los denominados “faconiers”, confeccionistas o terceros, en tanto dichos establecimientos industriales cuenten con la debida habilitación otorgada por autoridad competente de la Ciudad de Buenos Aires; b) Calcular qué proporción del total del proceso productivo se realiza en extraña juris-

dicción; c) El resultado de aplicar el coeficiente obtenido en a) sobre la base imponible atribuida a la Ciudad de Buenos Aires tributa conforme a la alícuota establecida en el presente artículo. El resto de la base imponible tributa a la alícuota general.

10.2 La sentencia de Cámara admitió sustancialmente la demanda con sustento en la inconstitucionalidad del tratamiento diferencial que implicaba gravar con el impuesto sobre Ingresos Brutos a la industria no radicada en la Ciudad de Buenos Aires y eximir a la industria radicada en ella, por aplicación de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Bayer S.A. c/ Provincia de Santa Fe” y “Harriet y Donnely S.A c/Provincia de Chaco” (del 31/10/2017).

Sin embargo señaló que el requisito incorporado para los períodos fiscales del año 2009 relativo a que la exigencia de que los ingresos obtenidos por la actividad desarrollada no superen los veinte millones de pesos (\$20.000.000) anuales no resultaba cuestionable a la luz de las pautas sustentadas por la CSJN.

La actora, al interponer recurso de inconstitucionalidad, señaló que *“la determinación de oficio aplicó para los períodos del año 2009 una alícuota del 3%, cuando la prevista para la industria radicada en la jurisdicción —que superase los \$20.000.000 de ingresos- era del 1%. Tal discriminación es constitucionalmente inválida por las mismas razones que la discriminación impugnada para los períodos anteriores. El requisito de radicación del establecimiento industrial en la jurisdicción es inconstitucional tanto cuando se lo exige para que opere una exención, como cuando se lo aplica para restringir la aplicación de una alícuota menor o justificar la aplicación de una alícuota mayor al sujeto cuya industria está radicada fuera de la Ciudad”*.

10.3. En la causa “Bayer” se impugna la pretensión de cobro de diferencias del impuesto sobre los ingresos brutos, resultantes de la aplicación de alícuotas diferenciales a los productos comercializados por la empresa actora, elaborados en una planta industrial radicada en una jurisdicción distinta a la Provincia de Santa Fe.

Luego de analizar las circunstancias de la causa y normativa aplicable, el Máximo Tribunal recordó con cita en otros precedentes referidos a otras figuras tributarias que la ley “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 14).

En función de ello 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”.

10.4. Expuesto ello, advierto que la aplicación de alícuotas diferentes para el periodo 2009 por parte del Fisco (que no proviene de la aplicación del tope de ingresos) confirmando un tratamiento diferencial en función de la radicación de la industria, resulta contrario a la doctrina de la Corte que la misma Cámara refiere aplicar.

Por ello corresponde, en este punto, hacer lugar al recurso de la actora.

11. Apartamiento de la doctrina de la mayoría del Tribunal Superior de Justicia en el precedente "Orbis"

Llegado este punto, resulta conveniente referirse al cuestionamiento de la demandada en su recurso de inconstitucionalidad vinculado apartamiento de la Sala 1 de la Cámara respecto de la doctrina de la mayoría de este tribunal superior de justicia en el precedente “Orbis” para resolver de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Bayer” (Fallos: 340:1480).

Al respecto quiero señalar que más allá de no desconocer mi postura al fallar en la causa “Orbis Mertig” sobre las potestades de la Ciudad sobre el punto en cuestión (anterior a las sentencias de fondo dictadas por la Corte en “Bayer” y “Harriet y Donnely”), ha decidido conformar mi decisión al criterio del Máximo Tribunal, con sustento en los principios de celeridad y economía procesal (Fallos: 25:364; 212:51 y 160; 256:208; 311:1644; 320:1660; 323:555 y sus citas).

Por ello cabe rechazar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el GCBA.

12. Aplicación del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento

Sobre esta cuestión ya he adoptado una postura a la luz del criterio de jurisprudencia de la Corte (en Expte. n° 9281/12 “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: HB FÜLLER SAIC c/ GCBA s/ impugnación actos administrativos”) y que considero, no ha

sido modificada (“Matadero y Frigorífico Merlo”, en Fallos: 324:1789 y “Papel Misionero”, en Fallos: 33:1107). Entiendo que no obstante reconocer el carácter de “derecho intrafederal” de los convenios de concurrencia tributaria, entendió que los agravios fundados en ellos no se traducían en una cuestión federal exclusiva que habilitaran su competencia originaria, sin que ello impidiera la eventual procedencia del remedio federal previsto en el art. 14 de la ley nº 48, luego de transitadas las instancias locales.

A la luz de esta doctrina, los convenios de derecho intrafederal carecen de *status* de norma federal, formando parte, en cambio, del plexo normativo local (conf. Fallos: 314:862; 316:324, entre otros), sin que el pacto fiscal represente los acuerdos que la Constitución Nacional impone en el art. 75 inc. 2. Así, toda impugnación por la aparente afectación de aquellas leyes-convenio no podrá ser considerada contraria a la Carta Magna, sino al derecho público local.

Por ello, corresponde rechazar el agravio de la actora relativo a esta cuestión.

13. Multa e intereses por omisión de ingresar el impuesto

Los agravios expuestos por la actora vinculados a la multa impuesta y a los intereses fijados no han logrado evidenciar una cuestión constitucional que amerite el tratamiento en esta instancia.

Sin perjuicio de ello, corresponderá tener en cuenta que el cálculo deberá hacerse respecto al impuesto omitido de conformidad con lo señalado en los puntos precedentes (período 2009, bajo la alícuota del 1%).

14. Por las razones expuestas y oído al Fiscal General Adjunto, cabe hacer lugar al recurso de queja de la parte actora y parcialmente a su recurso de inconstitucionalidad, de conformidad con lo dispuesto en los puntos detallados (9, 10,12 y 13) y reenviar las presentes actuaciones para que otros jueces dicten un pronunciamiento conforme los lineamientos reseñados.

Finalmente corresponde rechazar el recurso de inconstitucionalidad del GCBA (conforme punto 11).

Costas por su orden.

El juez Luis Francisco Lozano dijo:

1. Según surge del relato de la sentencia de Cámara, y sin que sea ello materia de debate ante esta instancia, Valot S.A. y Eduardo Alfredo Valot iniciaron demanda contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, impugnando la Resolución AGIP N°172/2011 (y sus antecedentes), mediante las cuales se rechazó el pedido de exención del Im-

puesto sobre los Ingresos Brutos, efectuado respecto de los periodos 2001 a 2003, y se determinó de oficio la deuda en concepto del mencionado impuesto por los períodos fiscales 2002 (12º anticipo mensual), 2003 (1 a 12º anticipo mensual), 2004 (1º a 12º anticipo mensual), 2005 (1º a 12º anticipo mensual), 2006 (1º a 12º anticipo mensual), 2007 (1º a 12º anticipo mensual), 2008 (1º a 12º anticipo mensual) y 2009 (1º a 9º anticipos mensuales); y aplicó una multa por infracción al art. 89 del Código Fiscal (t.o. 2009). El cuestionamiento central de los actores finca en que el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12.8.1993 (art.1º, punto 4, inc. e), impediría al fisco local colocar requisitos para la obtención de la exención por actividad industrial en exorbitancia de aquellos previstos en el Pacto, razón por la cual, manifiesta que los requisitos impuestos por la Ciudad serían inconstitucionales.

2. La Cámara relata que la primera instancia hizo lugar parcialmente a la demanda, decretando la nulidad del acto impugnado en lo relativo a los ingresos por actividad industrial durante los períodos cuestionados, pero lo mantuvo en cuanto a la determinación de la deuda impositiva por las diferencias relativas a las actividades de reventa por los siguientes rubros “(513990) Vta. Por Mayor de Art. De Uso Doméstico” y “(523920) Vta. Por Menor de Mat. Y Prod. Limpieza”, la multa impuesta en consecuencia a Valot SA y a su responsable solidario por el impuesto omitido.

La sentencia de primera instancia fue recurrida por ambas partes; y la Cámara a) rechazó el recurso de la actora, que versaba sobre la presunta prescripción, la multa aplicada y la tasa de interés aplicable a la deuda, y b) acogió, parcialmente, el recurso del GCBA. En concreto, dejó sin efecto la sentencia de primera instancia en cuanto declaraba que la actividad industrial de la actora se encontraba exenta durante el período fiscal 2009. Ello no obstante, confirmó esa decisión en cuanto había declarado que la contribuyente se encontraba exenta del impuesto a los ingresos brutos por su actividad industrial por los restantes períodos.

3. Las partes presentaron sus respectivos recursos de inconstitucionalidad contra la sentencia de la Cámara: el de la actora fue concedido parcialmente y el del GCBA en su totalidad.

Comencemos por el recurso de la actora:

3.1 La actora -sintéticamente expuesto- se agravió de: a) que al desestimar la impugnación con relación a los anticipos 1º a 9º del año 2009 se convalida un tratamiento diferencial inconstitucional y resulta contradictorio con lo resuelto para el resto de los períodos; b) que la Cámara no reconociera que el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento posee una jerarquía superior al derecho público local; c) que debió aplicarse la doctrina de la CSJN *in re* "Estado Na-

cional c/ Provincia de Santa Fe", en relación con la imposibilidad de modificar unilateralmente un pacto fiscal de la misma jerarquía que el Pacto Federal, d) que la Cámara desconoció la doctrina de la CSJN, que debe prevalecer aun frente a la del Tribunal Superior en el expte. n° 11853/15 "Orbis Mertig SAIC c/ GCBA y otros s/ acción meramente declarativa (art. 277 CCAYT) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido", sentencia del 17 de mayo de 2017; e) que las partes del Pacto no pueden reglamentarlo unilateralmente, ni puede entenderse que el incumplimiento de otras jurisdicciones habilite a reinterpretar los compromisos asumidos; f) que la norma del Pacto que establece la exención es operativa y de él se derivan derechos subjetivos para el contribuyente; g) que fue rechazado el planteo de prescripción –respecto de las actividades no industriales que se entendieron no alcanzadas por la exención-, por primacía del derecho común entonces vigente; h) que el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación no resulta aplicable por cuanto las obligaciones estaban prescriptas antes de su entrada en vigencia; i) que no bastaba la invocación del art. 62, CCAyT para hacer una excepción al principio general en cuanto a la imposición de costas, excepción que no encontraría justificación alguna; j) que es improcedente la multa porque no cabría atribuir a su parte negligencia o culpabilidad en tanto la consulta en sede administrativa resultaba inútil y la complejidad de la cuestión imponía otra solución; k) que no corresponde el cálculo de intereses ya que la delegación que el Código Fiscal hace en favor del Ministerio de Hacienda resulta ilegítima y que, por lo demás, son excesivos; y l) que la sentencia es arbitraria por cuanto no es una derivación razonada del derecho vigente y se aparta de los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación e importa gravedad institucional.

La Cámara concedió el recurso por todos los agravios, menos por la tacha de arbitrariedad. Por dicho tramo, la actora acudió en queja.

3.2. Antes de examinar esos agravios, es preferible repasar las normas cuya aplicación se debate. El Código Fiscal -TO 2009- (Texto Según ley 2997) prescribe:

Art. 141

Enunciación

Están exentos del pago de este gravamen:

(...) 25. Los ingresos de procesos industriales, conforme lo establecido en el 1° y 2° párrafos del inciso b) del artículo 57 [rectius, "61" del texto ordenado] de la Ley Tarifaria para el año 2009, en tanto estos ingresos no superen los veinte millones de pesos (\$ 20.000.000) anuales.

Los contribuyentes o responsables comprendidos en el presente artículo no deben presentarse ante la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos para el reconocimiento de la exen-

ción, la que opera en todos los casos de pleno derecho, excepto en los casos que esa Administración disponga la obligatoriedad de su inscripción.

A su vez, la Ley Tarifaria para el año 2009 dispone:

Art. 61.- De conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal, establécese la tasa del 1,00% para las actividades detalladas a continuación, en tanto no tengan previsto otro tratamiento en esta Ley o en el Código Fiscal.

1. Para los ingresos provenientes exclusivamente del desarrollo de las siguientes actividades: (...)

b) Producción Industrial, para los ingresos obtenidos por la actividad industrial que se desarrolle en establecimientos radicados en el territorio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en tanto cuentan con la debida habilitación otorgada por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. A fin de determinar sobre qué porción de la base imponible atribuida a la Ciudad de Buenos Aires se aplica la alícuota establecida en el presente artículo, los contribuyentes y/o responsables deberán realizar el siguiente procedimiento: a) Calcular qué proporción del total del proceso productivo se realiza en establecimientos industriales radicados en el territorio de la Ciudad de Buenos Aires, en planta propia y/o a través de los denominados "faconiers", confeccionistas o terceros, en tanto dichos establecimientos industriales cuenten con la debida habilitación otorgada por autoridad competente de la Ciudad de Buenos Aires; b) Calcular qué proporción del total del proceso productivo se realiza en extraña jurisdicción; c) El resultado de aplicar el coeficiente obtenido en a) sobre la base imponible atribuida a la Ciudad de Buenos Aires tributa conforme a la alícuota establecida en el presente artículo. El resto de la base imponible tributa a la alícuota general.

3.3. La sentencia apelada establece que: *"Es turno de expedirse ahora sobre el tercer requisito exigido por la demandada para el período 2009; esto es, que la firma no supere el tope de facturación anual de veinte millones de pesos. Esta condición no es pasible de las objeciones de orden constitucional que planteara la Corte Suprema en el caso "Bayer".* Ello es así, porque el tope de facturación previsto en el ordenamiento fiscal no distingue según la jurisdicción de origen ni los lugares donde se realizan las ventas, de modo que no es posible aducir que este requisito opere como una "aduana interior" o vulnere el principio de igualdad", en tanto la actora no muestra que se trate de un supuesto de desigualdad de los que se conoce en doctrina comparada como discriminación in *its purpose or effect*¹. Esta doctrina reconoce que si se escogen en la norma distinciones que, aunque *prima facie* podrían ser válidas, repugnan a la Constitución cuando tienen el propósito

1 Ver, por ejemplo, Whitcomb v. Chavis, 403 U.S. 124 (1971).

y la consecuencia de discriminar inválidamente, debido a que las características utilizadas para establecer la distinción están relacionadas en los hechos con otras que convierten la distinción en inválida. Así, si se mostrara que el requisito de los 20 millones de venta se ha escogido para proteger a los productores locales -que suponemos a los fines ilustrativos generadores de ventas no mayores a esa cifra- de los que fabrican en ajena jurisdicción -a quienes suponemos vendedores por mayores montos- se podría estar vulnerando la garantía de igualdad en unión a un propósito vedado por la Constitución Nacional como es el de establecer una Aduana interior.

Las normas reseñadas, al contrario de lo afirmado por la Cámara respecto del período deben ser interpretadas a través de la doctrina sentada en mi voto *in re*: “Orbis Mertig” (arriba citado). Allí tuve oportunidad de sostener:

“4. Tiene razón la parte actora en que el requisito subrayado para acceder a la exención en el pago del ISIB resulta contrario a la Constitución Nacional, conforme lo señalara mi estimado colega José Osvaldo Casás in re “Valot SA c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, Expte. n° 6942/09, sentencia de este Tribunal del 2 de agosto de 2011; oportunidad en que no traté la cuestión por entender que no había sido oportunamente introducida por el accionante.

5. El debate aquí suscitado no resulta novedoso. Tal como lo recordó el Dr. Casás en la referida sentencia, la CSJN ha tenido oportunidad de expedirse por la inconstitucionalidad de las leyes locales que acordaban un tratamiento fiscal más beneficioso a las ventas de productos elaborados dentro de la jurisdicción por estimar ese tratamiento, entre otros, contrario a los arts. 9 y 10 de la CN (vrg. Fallos: 149:137).

6. El artículo 9 de la CN establece que “[e]n todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso”; y el 10 que “[e]n el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores”.

6.1. La CSJN, interpretando esas dos cláusulas, ha dicho:

“[q]ue el alcance de los artículos 9 y 10 de la Constitución [...] ha sido claramente determinado por esta Corte haciendo notar que el primero contiene una declaración absoluta de principios: para la Constitución no hay aduanas que no sean nacionales agregándose que esto no bastaba a los fines de la organización nacional y era menester dejar expresamente consignado que lo que se suprimía no era solo la aduana provincial, sino también la aduana interior, cualquiera que fuera el carácter provincial o na-

cional que esta tuviera. Que el artículo 10 vino a proveer esta necesidad y este propósito político y económico, prohibiendo que en la circulación de las mercaderías dentro del territorio de la República, la autoridad nacional pudiese restablecer las aduanas interiores, que formaban parte de las antiguas instituciones argentinas. Y que esa libertad de circulación territorial, no es en manera alguna, la libertad de circulación que forma la base de comercio y que tiene por fines las transacciones, actos y contratos, con el objeto de adquirir y transmitir las cosas sujetas al comercio de los hombres (Fallos, tomo 51, página 349). La circulación de los efectos de producción o fabricación nacional que el artículo 10 de la Constitución declara libre de derechos es la circulación territorial que en realidad queda también afectada gravando con un impuesto, hasta de 750 pesos la venta de cerveza elaborada fuera de la Provincia y de solo 30 \$ la de elaboración local” (cf. Fallos: 149:137).

7. En suma, ni los estados locales ni la Nación pueden válidamente gravar la circulación de los bienes dentro del territorio que conforma la Nación.

8. En ese marco, el requisito cuya validez cuestiona la parte actora para acceder a la exención en el ISIB prevista en los artículos transcriptos supra resulta violatorio de los mencionados arts. 9 y 10 de la CN.

La situación planteada resulta análoga a la tratada por la CSJN en el citado precedente. Las reglas aquí cuestionadas discriminan según el producto haya sido elaborado en una industria radicada en la Ciudad o en otra jurisdicción, sometiendo a estos últimos al pago de un tributo cuyo pago no se le requiere a las industrias locales.”

4. Lo reseñado resulta dirimente para tratar el agravio identificado como “a)”, es decir, el planteo relativo al período 2009. En concreto, la recurrente ha planteado *“la determinación de oficio aplicó para los períodos del año 2009 una alícuota del 3%, cuando la prevista para la industria radicada en la jurisdicción —que superase los \$20.000.000 de ingresos— era del 1%. Tal discriminación es constitucionalmente inválida por las mismas razones que la discriminación impugnada para los períodos anteriores. El requisito de radicación del establecimiento industrial en la jurisdicción es inconstitucional tanto cuando se lo exige para que opere una exención, como cuando se lo aplica para restringir la aplicación de una alícuota menor o justificar la aplicación de una alícuota mayor al sujeto cuya industria está radicada fuera de la Ciudad”.*

4.1. La recta interpretación de la doctrina de mi voto reseñada *in re* “Orbis Mertig”, a la luz del agravio presentado por la demandada, muestra que la Cámara mantiene una discriminación inadmisibles (“Aduana interior” en cuanto mantiene el recurso de radicación industrial local para obtener el acceso a la alícuota diferencial que prevé el art. 61 de la LET (TO 2009). Ello me lleva a hacer lugar, en este punto, al recurso de la actora.

4.2. Con respecto a los agravios relativos a la ejecutoriedad del Pacto Fiscal y la Alícuota al 0% para la actividad industrial (identificados como b) a f), *supra*), resulta aplicable la doctrina sentada en mi voto en el Expediente n° 9281/12 “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: HB FÜLLER SAIC c/ GCBA s/ impugnación actos administrativos”, Sentencia del 4 de Noviembre de 2014, por lo que corresponde rechazarlos.

4.3. En cuanto al planteo de prescripción, con posterioridad a la emisión de la sentencia impugnada, la CSJN revisó la doctrina de este Tribunal *in re* “Fornaguera Sempé”, ya citado, cf. la sentencia de la CSJN *in re* “Moonsea S.A. s/ queja por recurso extraordinario denegado en GCBA c/ Moonsea S.A. s / ej. fisc.- ing. brutos”, Expte. CSJ 1774/2018/CS1- CSJ 1433/2018/RH1, sentencia del 12 de noviembre de 2020; razón por la cual a esa solución cabe estarse, no obstante mis convicciones expuestas *in re* “Fornaguera”.

En esas condiciones, corresponde revocar en este punto la sentencia recurrida y reenviar la causa a la Cámara para que dicte un nuevo pronunciamiento a su respecto con relación a la vigencia de las facultades del fisco para determinar la obligación tributaria por las actividades no industriales.

4.4. Por último, respecto de los agravios relativos a la multa y los intereses (Agravios j) y k)), cuya causa es la omisión de ingresar el ISIB sobre las actividades no industriales, los argumentos de la parte recurrente, a su mejor luz, sólo manifiestan una discrepancia sobre lo resuelto por la Cámara, y, por lo demás, no suscitan, por infundados, cuestión constitucional o federal que incumba a este Estrado tratar, lo que impone su rechazo.

5. Sentado lo anterior, corresponde ahora abocarse al tratamiento del recurso de inconstitucionalidad del GCBA, que ha sido concedido por la Cámara. Los agravios articulados por el GCBA en su recurso de inconstitucionalidad giran sobre el modo en que la Sala se apartó de la doctrina que emana del fallo conformado por la mayoría del Tribunal Superior de Justicia en el precedente “Orbis” –ya citado– para resolver de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Bayer” (Fallos: 340:1480).

Sobre ello cabe destacar que la doctrina sentada en mi voto minoritario *in re* “Orbis” es conteste con aquella sentada por la CSJN en “Bayer” —adoptada también como *rationale* por la Cámara—, por lo que, a fuer de brevedad, remitiendo al fallo de la Corte y a mi voto, corresponde rechazar el recurso del GCBA.

6. Por ello, voto por: revocar la sentencia de Cámara; decretar la nulidad de la Resolución 752/DGR/2010 en cuanto calculó el ISIB de la parte actora por sus ingresos fruto de su actividad “industrial” al 3%; devolver las actuaciones a la Cámara para que dicten un nuevo pronunciamiento acerca del planteo de prescripción; y, rechazar el recurso de inconstitucionalidad del GCBA.

7. Las costas de esta instancia se imponen en un 90% al GCBA y en un 10% a la parte actora, siguiendo el principio de la derrota.

La jueza Marcela De Langhe dijo:

I. Los recursos de inconstitucionalidad deducidos por la actora y la demandada, en lo sustancial, han sido correctamente concedidos pues impugnan una sentencia de carácter definitivo, y el debate que proponen obliga a pronunciarse sobre el alcance de las facultades tributarias locales en materia de prescripción y regulación de exenciones consagradas en pactos interjurisdiccionales (en particular, el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento —en adelante, el PFEPC—), así como también la exigibilidad y jerarquía normativa de dichos tratados, a la luz de lo prescripto por las Constituciones de la Nación y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Por su parte, los agravios desestimados por la Cámara y que motivaron la queja del accionante, están indisolublemente ligados a aquellos planteos constitucionales que sí fueron admitidos por el *a quo* en el auto de concesión del pertinente recurso de inconstitucionalidad. Por este motivo, la queja será admitida y serán tratados conjuntamente todos los agravios articulados por la actora.

II. En virtud de que los planteos desarrollados por ambas partes se refieren al mismo pronunciamiento, por cuestiones de orden metodológico serán analizados agrupados de acuerdo a la temática, en lugar de ponderar cada recurso de inconstitucionalidad por separado.

Y en tal sentido podemos diferenciar tres grupos de agravios: (i) los referidos a la constitucionalidad de los requisitos para acceder a la exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (en adelante, ISIB) para la actividad industrial, (ii) aquellos vinculados a la prescripción de determinados anticipos del ISIB, y (iii) los que cuestionan lo resuelto en relación a los intereses, la multa y las costas.

III. Inconstitucionalidad de los requisitos para acceder a la exención o régimen de alícuota cero del ISIB correspondiente a la actividad industrial.

III.1. La normativa fiscal vigente en los períodos controvertidos en autos establecía tres requisitos que debía cumplimentar el contribuyente para acceder a la exención o régimen de alícuota cero del ISIB correspondiente a la actividad industrial: (i) que la actividad industrial se desarrolle exclusivamente en la Ciudad de Buenos Aires; (ii) que la interesada cuente con la habilitación para desarrollar dicha actividad; y (iii) a partir del año 2009, que el tope de facturación de la contribuyente no exceda los veinte millones de pesos.

La Cámara consideró, respecto de los períodos 2002 a 2008, que debía reconocerse dicho beneficio a la accionante porque los recaudos relativos a la radicación exclusiva y la debida habilitación, conforme el criterio establecido por la CSJN en el precedente “*Bayer S. A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza*” del 31/10/2017, resultaban inconstitucionales por contrariar al principio de igualdad (art. 16 CN) y provocar una alteración de la corriente natural del comercio (arts. 75, inc. 13 y 126 CN), instaurando así una suerte de “aduanas interiores” vedada por los arts. 9, 10, 11 y 12 CN.

Por el contrario, respecto del período 2009, estimó que el requisito adicional incorporado por la normativa fiscal relativo al tope de facturación no resultaba cuestionable a la luz de las pautas sustentadas por la CSJN en el precedente “*Bayer*”, y que el PFEPC —examinado a la luz de la conducta posterior de las partes signatarias— no brindaba elementos suficientes que conduzcan a la declaración de invalidez del requisito cuestionado.

III.2. La actora insiste en postular la invalidez del requisito de tope de facturación, por considerar que resultaba inconstitucional al contradecir una norma de mayor jerarquía como lo es el PFEPC, y resultar una reglamentación irrazonable, violatoria de la igualdad y obstructiva de la libre circulación de bienes.

Por su parte, el GCBA critica la declaración de inconstitucionalidad de los requisitos relativos a la radicación exclusiva y la habilitación, por estimar que dichos recaudos no establecían una discriminación arbitraria ni entorpecían el libre comercio interjurisdiccional, y su determinación implicaba la utilización por parte de la Ciudad de las potestades tributarias que le corresponden en virtud de su autonomía. Solicita se aplique la doctrina sentada por este Tribunal en el precedente “*Orbis*”, del 17/05/2017.

III.3. Con respecto a las exigencias —para acceder a la exención del ISIB— de la “radicación exclusiva” de la actividad industrial en la Ciudad de Buenos Aires, y de la “habilitación” para ejercerla, considero

que debe confirmarse la declaración de inconstitucionalidad practicada por la Cámara, por aplicación de los fundamentos desarrollados por la CSJN en el precedente “Bayer” (Fallos 340:1480), lo que justifica el apartamiento de la doctrina sentada por este Tribunal —en su anterior composición— en la causa “Orbis” antes citada.

En “Bayer”, el Máximo Tribunal de la Nación consideró que las normas que establecen alícuotas diferenciales del ISIB según el lugar de radicación de la empresa, sometiendo a los productos elaborados fuera de la provincia a un mayor impuesto que el que se exige a los fabricados dentro de su territorio, implican una discriminación lesiva del principio de igualdad (art. 16 CN), y alteran la corriente natural del comercio (arts. 75, inc. 13 y 126 CN), instaurando así una suerte de “aduana interior” vedada por la Constitución (arts. 9° a 12 CN).

Ante la claridad y contundencia del fallo reseñado, corresponde acatar lo allí resuelto y rechazar los agravios del GCBA al respecto.

III.4. En cuanto al cuestionamiento del “tope de facturación” instaurado para acceder a la exención del ISIB, cabe realizar las siguientes consideraciones.

a) En el marco de una Federación, la necesidad de afrontar en forma coordinada algunas problemáticas comunes que se repiten en todos los estados locales, y a la vez resguardar la autonomía de cada uno de ellos, da nacimiento al “federalismo de concertación”, que cuenta como una de sus principales herramientas a la suscripción de tratados interjurisdiccionales que integran lo que la doctrina y jurisprudencia ha denominado “derecho intrafederal”.

La Corte Suprema de Justicia ha analizado la naturaleza y jerarquía de los tratados interjurisdiccionales en dивesos pronunciamientos. Así, ha concluido que estos acuerdos no pertenecen al ámbito del derecho federal sino al público local (CSJN, “*Transportes Automotores Chevallier S.A. v. Provincia de Buenos Aires*”, sentencia del 20/08/1991, Fallos 314:862; y —en lo referido específicamente al PFEP— “*Centauro S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa*”, sentencia del 19/12/1995, Fallos 318:2551), pues regulan esencialmente materias reservadas a las jurisdicciones locales. Y 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 (ver, en lo referido a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, los arts 80 inc. 8 y 104 inc. 3 CCABA).

Respecto a su jerarquía formal, 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 327:1789), con la única sal-

vedad 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]). Y en cuanto a la Ciudad de Buenos Aires, su Constitución tampoco les reconoce naturaleza constitucional y/o supralegal.

Sin embargo, ello no implica que estos tratados asuman idéntica jerarquía que las leyes que los aprueban, ni que puedan ser modificados unilateralmente por cada jurisdicción. Y es que los principios de buena fe y solidaridad federal obligan a los Estados firmantes a desarrollar las acciones que tiendan al efectivo cumplimiento de los principios y reglas concertadas en estos tratados, y particularmente a evitar la sanción de normas que los frustren pues ellos constituyen la normativa especial y de ineludible cumplimiento en las temáticas allí acordadas.

En palabras del ilustre tributarista Dr. Casás, “... *sin necesidad de adentrarse en la jerarquía normativa que se asigne a los instrumentos interjurisdiccionales que resultan del despliegue del ya aludido federalismo de concertación —y sin que sea imprescindible incursionar en la prelación, o no, que consecuentemente se les atribuya frente a las disposiciones normativas locales—, las partes de dichos convenios multilaterales de coordinación y armonización no pueden por sí solas desatender las obligaciones asumidas en los acuerdos a los que han arribado. Es que, lo que entre todas las partes se pacta, en lo sustantivo, no puede ser afectado por disposiciones unilaterales de aquella que pretenda verse relevada de sus obligaciones si se tiene en cuenta que las convenciones deben cumplirse de buena fe evitando hacer jugar requisitos desnaturalizantes —más aún, cuando ellos pueden obedecer, no ya a una actitud francamente incumplidora de un contribuyente, sino a una interpretación orientada a no honrar los compromisos asumidos— ...*” (TSJ, “*GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: HB FÜLLER SAIC c/ GCBA s/ impugnación actos administrativos*”, expte.nro. 9281/2012, sentencia del 04/11/2014, voto del Dr. Casás).

En este mismo sentido se pronunció la CSJN al aludir al concepto de “*diversa jerarquía*” en el fallo —entre muchos otros— “*Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ acción declarativa*”, sentencia del 19/08/1999 (Fallos 322:1781). Allí sostuvo que los pactos interjurisdiccionales se incorporan —una vez ratificados por la legislatura— al derecho público interno de cada estado provincial aunque con la *diversa jerarquía* que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: Nación y provincias.

En conclusión y en lo que aquí interesa, los Estados firmantes de los tratados interjurisdiccionales no pueden modificarlos y/o incum-

plirlos mediante el dictado de normas locales opuestas a ellos, por más que *formalmente* tengan la misma jerarquía que las leyes que ratificaron esos pactos, pues ello atentaría contra los principios y reglas básicas del Estado Federal y la efectividad de una de las principales herramientas con que cuenta para promover la unión nacional. Y así lo ha considerado también la CSJN, al sostener que *“(L)a esencia misma del derecho intrafederal impone concluir que las leyes-convenio y los pactos que lo componen no se encuentran en una esfera de disponibilidad individual de las partes, y solo pueden ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes”* (CSJN, “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 24/11/2015, Fallos 338:1356).

Ahora bien, lo dicho hasta aquí no implica que las jurisdicciones locales —que mantienen inalteradas las potestades tributarias que la Constitución Nacional y las Constituciones locales les reconocen— no puedan emitir disposiciones de carácter reglamentario que modulen en su propio ámbito el modo de cumplimiento del acuerdo, en tanto estas disposiciones no desnaturalicen el núcleo del consenso alcanzado entre los Estados firmantes de modo de sustraer unilateralmente a una jurisdicción de la política común acordada.

En suma, a la hora de evaluar la adecuación entre las normas locales y lo dispuesto en el tratado interjurisdiccional, habrá de prestarse particular atención a los objetivos tenidos en mira a la hora de la concreción del acuerdo y al sentido que las partes otorgaron a sus disposiciones, a fin de establecer el alcance del compromiso asumido y la compatibilidad de las normas locales con la vigencia de aquél.

b) El PFEPC fue suscripto el 12/08/1993 entre la Nación y distintas provincias con el objetivo (expresado en sus considerandos) de promover el crecimiento sostenido de la actividad económica, la productividad y los niveles de ocupación mediante la adopción de políticas uniformes. A tal efecto, y entre otras medidas, en la cláusula 1ª punto 4º acordaron modificar el Impuesto a los Ingresos Brutos, disponiendo la exención de distintas actividades, entre las que se encontraba la producción de bienes (industria manufacturera), excepto los ingresos por ventas a consumidores finales.

El Pacto Federal fue incorporado al ordenamiento jurídico porteño a partir de la ratificación realizada por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el decreto 14/94 —dictado en virtud de la autorización de la Legislatura Nacional contenida en el art. 33 de la ley 24.307—, quien en aquel momento revestía el doble carácter de Jefe del Estado Nacional y de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. Y en cuanto a la exención del ISIB a la actividad industrial, fue acogida en la Ciudad de Buenos Aires mediante la sanción del decreto 92/94 del Poder Ejecutivo Nacional —en su carácter de Jefe de la Ciudad—, que la introdu-

jo en el nuevo inc. 23 del art. 92 de la Ordenanza Fiscal vigente (nº 40.731 y modificatorias), lo que luego fue replicado en los Códigos Fiscales dictados por la Legislatura porteña (a partir de su entrada en funciones).

c) La contribuyente impugna la disposición del Código Fiscal del año 2009 que sujetó el reconocimiento de la exención a la actividad manufacturera a un tope de facturación de \$ 20.000.000 anuales.

En primer lugar, cabe destacar que esta norma legal local — emanada de las facultades tributarias que la Constitución Nacional y la CCABA reconocen a la Ciudad— mantiene la exención para un significativo porcentaje de los contribuyentes, y sólo la limita respecto a aquéllos contribuyentes de mayor capacidad contributiva. En consecuencia, el criterio de distinción entre contribuyentes no aparece como contrario al principio de igualdad, ya que se aplica de manera general a todos aquéllos que se encuentran en similar situación. Por otra parte, la distinción no se funda en condiciones irrelevantes, accesorias o arbitrarias, sino en la capacidad contributiva, a efectos de gravar de manera progresiva a quienes se encuentran mejor posicionados para contribuir a las cargas públicas.

La contribuyente sostiene que la disposición cuestionada desnaturaliza el acuerdo interjurisdiccional plasmado en el PFEP. Sin embargo, más allá de las manifestaciones genéricas que realiza, no logra demostrar que la exclusión de los grandes contribuyentes de la exención total del impuesto afecte los fines perseguidos por el pacto de modo de disminuir el nivel de empleo, la producción o el crecimiento económicos del país.

Tampoco ha logrado demostrar que la disposición cuestionada se oponga al sentido que las partes otorgaron al acuerdo interjurisdiccional. En efecto, para indagar cuál es el alcance de la política a la cual las distintas jurisdicciones se comprometieron, es conducente analizar la práctica posterior de los firmantes en la materia, ya que de ella puede inferirse cuál fue el sentido que otorgaron al compromiso asumido.

Al respecto, es significativo observar que distintas provincias signatarias del pacto adoptaron medidas similares a la aquí cuestionada (ver, por ejemplo, artículo 5 de la Ley 13.850 de la Provincia de Buenos Aires; artículo 2 de la Ley 9.505 de la Provincia de Córdoba; artículo 7 de la Ley 13.286 de la Provincia de Santa Fe; punto 1 de la Planilla Analítica Anexa al artículo 3 de la Ley 8523 de la Provincia de Mendoza).

La constatación de que diversas provincias limitaron la exención a la industria manufacturera conforme el monto de facturación de los contribuyentes no implica convalidar el incumplimiento del pacto a partir de la práctica del resto de las jurisdicciones; por el contrario, constituye un dato valioso y relevante a la hora de interpretar cuál fue el alcance que los signatarios otorgaron al acuerdo, y permite concluir que los Estados firmantes no entendieron que los fines perseguidos por el Pacto

fuesen incompatibles con el mantenimiento del gravamen para los grandes contribuyentes del impuesto a los ingresos brutos.

Al mismo tiempo, el análisis de la conducta seguida por el resto de las legislaturas locales permite descartar que la norma impugnada se aparte unilateralmente de la política que de consuno establecieron los Estados signatarios del Tratado. En efecto, recuérdese que el Pacto persigue la “armonización tributaria”, o sea, que las distintas jurisdicciones ejerzan sus potestades tributarias propias en un sentido uniforme o concordante. Como ya se señaló, la existencia misma de los acuerdos interprovinciales como herramientas normativas del “federalismo de concertación” lleva a proscribir el apartamiento unilateral de una jurisdicción de lo acordado entre todas. Ahora bien, mal puede hablarse de un apartamiento unilateral de la CABA de la buscada armonización tributaria cuando la práctica coincidente de diversas jurisdicciones ha coincidido en establecer medidas de similar entidad a la impugnada.

En consecuencia, los agravios de la recurrente vinculados a la limitación de la exención a la actividad manufacturera a través del establecimiento de un tope de facturación sólo traducen su disconformidad con el modo en que la Legislatura ejerció su potestad tributaria, pero no demuestran que la norma atacada resulte incompatible con los objetivos perseguidos por el PFEPC ni con el alcance que le habrían otorgado las partes signatarias a la dispensa allí establecida.

III.5. Por último, asiste razón a la actora al solicitar que se aplique la alícuota del 1% prevista en el art. 61 inc.1.b) de la ley Tarifaria del año 2009 (nº 2998), en relación a los ingresos correspondientes a la actividad industrial que desarrollara en el año 2009, y se deje sin efecto la determinación de oficio en cuanto aplicó una alícuota mayor.

Y es que establecida la validez del requisito relativo al tope de facturación y la ilegitimidad de aquellos vinculados a la radicación exclusiva y habilitación, no cabe otra solución que considerar gravados dichos ingresos pero no con la alícuota general del 3% contemplada en el art. 56 de la Ley Tarifaria año 2009, sino con la alícuota reducida específicamente fijada para la producción industrial, pues no puede excluirse de dicho beneficio a un contribuyente en razón de la ubicación (en extraña jurisdicción) del establecimiento fabril, de conformidad con la doctrina sentada por la CSJN en la citada causa “Bayer”.

IV. Prescripción de la acción de cobro de los anticipos del ISIB correspondientes a los años 2002, 2003, 2004 y marzo de 2005, relativos a la actividad no industrial.

IV.1. La determinación de oficio cuestionada en autos por la accionante constató una deuda del ISIB atribuible no solo a los ingresos correspondientes a la actividad industrial desplegada por la actora, sino también a los relacionados con la *venta por mayor de artículos de uso*

doméstico y venta por menor de materiales y productos de limpieza, que no están exentos de dicho impuesto.

Por lo tanto, subsiste el interés de la parte actora en obtener una decisión sobre la eventual prescripción de la acción tendiente al cobro del ISIB correspondiente a estos últimos ingresos, tal como lo manifestó al desarrollar agravios en su pertinente recurso de inconstitucionalidad.

IV.2. El debate acerca de cuál es la normativa aplicable para regular la prescripción de las acciones referidas a tributos locales fue tratado por este Tribunal en la causa *“Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”*, expte. n° 11148, resolución del 23/10/2015, estableciendo una doctrina que adopté en mi voto emitido en la causa *“Deutsche Bank SA c/ Administración Gubernamental Ingresos Públicos s/ impugnación actos administrativos s/ recurso de apelación ordinario concedido y recurso de inconstitucionalidad concedido”*, expte. n° 14950/17 y su acumulado *“GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en/ Deutsche Bank S.A. c/ Administración Gubernamental Ingresos Públicos s/ impugnación actos administrativos”*, expte. n° 14903/17, sentencia del 13/11/2019.

Allí sostuvimos que resultan aplicables las normas de derecho tributario local reguladoras del instituto de la prescripción liberatoria en ese ámbito, descartando la preeminencia a su respecto de las disposiciones de derecho común —en particular, las referidas al plazo y modalidades de su cómputo contenidas en el Código Civil—, en especial luego de la sanción y entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación, pues este criterio es concordante con la interpretación que de la Constitución de la Nación realizó el Congreso Nacional al sancionar los arts. 2532 y 2560 CCyCN. También dijimos que no se trata de una aplicación retroactiva y directa de ese cuerpo normativo, sino de la convalidación de una interpretación referida a las potestades que, desde siempre, tuvieron los Gobiernos de Provincia (y ahora de la Ciudad de Buenos Aires) para reglar esa materia.

Sin embargo, con posterioridad al fallo *“Fornaguera Sempe”*, el 05/11/2019 la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció sobre la temática en la causa *“Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A c/ Provincia de Misiones-Dirección Nacional de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa”* (Fallos 342:1903), en forma contraria a la propuesta por este Tribunal. Allí afirmó que los hechos del caso no debían ser juzgados a la luz del Código Civil y Comercial de la Nación ni sobre la base del principio de la aplicación inmediata de la nueva ley sino de conformidad con la legislación anterior, pues el plazo de prescripción para reclamar el ingreso del tributo en cuestión se había iniciado y corrido durante la vigencia del antiguo Código Civil. Similar criterio aplicó el Máximo Tribunal de la Nación en la causa *“Moon-*

sea S.A. s/ queja por recurso extraordinario denegado en GCBA c/ Moonsea S.A. s / ej. fisc.-ing. brutos”, sentencia del 12/11/2020, en la que revocó una sentencia de este Tribunal —que se había basado en los lineamientos de “Fornaguera Sempe”— remitiéndose a la doctrina sentada en “Volkswagen”.

En virtud de lo expuesto, y ante la firma postura de la CSJN contraria a la aplicada por este Tribunal, por razones de economía procesal y para evitar someter a los litigantes a un dispendio jurisdiccional innecesario, considero que debe admitirse el planteo del recurrente, revocar lo resuelto por la Cámara en lo relativo a la prescripción, y disponer que el presente caso se resuelva con aplicación del derogado Código Civil, conforme la doctrina sentada por el Máximo Tribunal en “Volkswagen” (Fallos 342:1903).

V. Cuestionamientos del accionante a los intereses y multa.

Los agravios desarrollados por la actora para cuestionar lo resuelto por la Cámara en lo relativo a los intereses y la multa, no proponen el debate de un genuino caso constitucional.

En lo relativo a los intereses, la Cámara consideró que el Código Fiscal le había fijado a la Administración pautas claras para la fijación de la tasa de interés, y la recurrente no había explicado de qué manera la administración ignoró o contravino lo decidido por el legislador; y que la existencia o no de culpa del contribuyente era irrelevante para determinar la procedencia de estos accesorios. Estos argumentos no fueron adecuadamente rebatidos mediante una crítica concreta y fundada, y la formulación genérica e imprecisa del planteo impide su tratamiento en esta instancia.

En cuanto a la multa, la impugnación del recurrente contiene una mera discrepancia con lo decidido por el *a quo*, sobre cuestiones de hecho y derecho infraconstitucional (concretamente, la valoración de la conducta del contribuyente a fin de evaluar el elemento subjetivo de la sanción), lo que resulta ajeno al ámbito cognoscitivo de la presente vía recursiva extraordinaria. Sin perjuicio de ello, y tal como resolvieron las instancias de mérito, el monto de la multa deberá reducirse en proporción a las sumas que finalmente adeude el contribuyente.

VI. Imposición de costas.

En cuanto a las críticas vertidas por el accionante contra la imposición de costas (en el orden causado) de las instancias anteriores, no se advierte al respecto la configuración de un genuino caso constitucional, habida cuenta que el agravio remite a la aplicación de las normas procesales pertinentes conforme la valoración de las constancias de la causa, cuestiones que no superan el plano infraconstitucional. Por lo tanto, resulta aplicable al caso la doctrina pacífica de la CSJN, seguida

por este Tribunal, en el sentido de que la imposición de las costas en las instancias ordinarias es una cuestión fáctica y procesal, propia de los jueces de la causa y ajena, como principio, a la vía del art. 113, inc. 3 de la CCBA (cf. Fallos: 308:1076, 1917 y 311:1950, entre muchos otros).

Ello no impide que la Cámara, si lo considera pertinente y en ejercicio de las facultades que le asisten en virtud del art. 249 CCAyT, eventualmente adecúe las costas de las instancias de mérito de conformidad con el contenido del pronunciamiento que debe dictar en virtud del reenvío que aquí se propicia.

VII. En virtud de lo expuesto, voto por:

a) admitir la queja de la actora y hacer lugar parcialmente a su recurso de inconstitucionalidad; declarar que corresponde aplicar las normas del Código Civil para resolver su planteo de prescripción, disponer que se aplique la alícuota prevista en el art. 61 inc.1.b) de la ley Tarifaria del año 2009 (nº 2998) en relación a los ingresos correspondiente a la actividad industrial desarrollada en dicho período, y desestimar los demás agravios planteados;

b) rechazar el recurso de inconstitucionalidad del GCBA;

c) reenviar las actuaciones a la Cámara para que, por intermedio de jueces distintos a los que aquí intervinieron, dicte un nuevo pronunciamiento de conformidad con lo aquí decidido;

d) imponer las costas de esta instancia en el orden causado, atento la existencia de vencimientos recíprocos y la complejidad de las cuestiones debatidas (arts. 62, segundo párrafo, y 65 CCAyT).

El juez Santiago Otamendi dijo:

Adhiero al voto de la jueza Marcela De Langhe, por compartirlo en lo sustancial.

La jueza Alicia E. C. Ruiz dijo:

1. Llegan a conocimiento del Tribunal (i) el recurso de inconstitucionalidad del GCBA, que fuera concedido por la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad, (ii) el recurso de inconstitucionalidad de la actora que fuera parcialmente concedido y (iii) la queja por recurso de inconstitucionalidad denegado deducido por la accionante a fin de defender aquellos puntos en los que su recurso extraordinario local fuera denegado (lo relativo a la arbitrariedad y gravedad institucional invocadas).

2. Previo a ocuparme de los agravios ensayados en los recursos traídos a decisión del Tribunal, estimo necesario recordar brevemente los antecedentes del caso.

2.1. Como surge de los “resulta”, Valot S.A. y el señor Eduardo Alfredo Valot demandaron al GCBA a fin que se deje sin efecto la resolución n° 172/AGIIP/11 que desestimó los recursos interpuestos contra las resoluciones n° 3278/DGR/10 y 1039/DGR/10 mediante las cuales (i) se rechazaron las impugnaciones dirigidas contra los actos administrativos que rechazaron el pedido de exención de la empresa por los años 2001 a 2003 en el impuesto sobre los ingresos brutos (“ISIB”); (ii) se determinó de oficio el ISIB por ciertos anticipos mensuales de los años 2002 a 2009; y (iii) se aplicó una multa por el gravamen omitido.

La accionante señaló que:

(i) Valot nació como industria en la Ciudad de Buenos Aires en 1965 y recién en la década de 1980 incorporó las sedes de Provincia de Buenos Aires (sitas en las localidades de Campana y Bernal) y de la Provincia de San Juan, con la finalidad de ampliar su gama de productos;

(ii) antes de la entrada en vigor del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (en adelante, también el “PFEPC”), siempre tributó el ISIB con la alícuota del 1,5% correspondiente a la actividad industrial y, después de ello, fue reconocida como exenta del impuesto, o gravada a tasa cero; y

(iii) a través de la resolución n° 2459/DGR/2010 la AGIP le denegó la exención por los períodos 2001-2003 por considerar que la actividad de Valot no se realizaba exclusivamente en un establecimiento radicado en la Ciudad de Buenos Aires sino que existían establecimientos en otras jurisdicciones, y que las habilitaciones en esta Ciudad habían sido otorgadas sólo para actividades de comercialización.

Sostuvo que desarrolla actividad industrial en la CABA y que aún cuando se entendiera que no posee planta industrial en esta jurisdicción o que en esta planta no desarrolla la totalidad de su producción industrial, no se la podía excluir del beneficio con base en tales razones, porque ello resultaba contrario a los arts. 9, 10, 11, 12 y 75, inc. 13 CN y al PFEPC.

Solicitó que se declare la nulidad de la resolución n°172/AGIIP/2011 toda vez que la inspección había sido realizada íntegramente en sus instalaciones de la Provincia de San Juan, por parte de una “relevadora de información” de la Provincia de San Luis, sin que inspector alguno hubiera visitado las instalaciones ubicadas en CABA, en violación de lo dispuesto por los arts. 51, 13 inc. 3° y 104 inc. 25, de la Constitución de la Ciudad.

Pidió que se decrete la prescripción de las acciones del fisco para exigir el pago de obligaciones correspondientes a los períodos 2002, 2003, 2004 y marzo de 2005. Ello, por considerar que el plazo aplicable en esta materia debía ser el quinquenal previsto en el Código Civil y que, según aquella regulación, no habían existido suspensiones ni interrupciones del término en curso.

Valot planteó la inconstitucionalidad de las exigencias establecidas por el Código Fiscal de la Ciudad para gozar de la exención en el ISIB por ejercicio de actividad industrial, a saber, (i) que la actividad industrial se desarrollara exclusivamente en la Ciudad y (ii) en lo relativo al período 2009, que su facturación anual fuera inferior a veinte millones de pesos (\$20.000.000). Explicó que como consecuencia del PFEPC la Ciudad se comprometió a eximir del ISIB a la industria manufacturera y que las limitaciones a dicho beneficio, en función de la radicación del establecimiento y su facturación anual, violaban la CN y la CCABA, apartándose del acuerdo interjurisdiccional ratificado por leyes de cada una de las jurisdicciones.

La impugnante también objetó los intereses y la multa aplicada en la resolución nº 172/AGIP/11.

2.2. El juez de primera instancia hizo lugar parcialmente a la demanda.

El magistrado rechazó el planteo de la actora según el cual la inspección realizada por una "relevadora de información" de la Provincia de San Luis violaría el 51 de la Constitución de la Ciudad. También desestimó el planteo de prescripción formulado por la empresa.

En cuanto a la procedencia de la exención invocada por Valot, el juez afirmó que:

(i) se encontraba debidamente acreditado el carácter industrial de la actividad desarrollada;

(ii) el PFEPC, en su condición de ley convenio, poseía jerarquía superior a las leyes locales y, por lo tanto, no podía ser modificado unilateralmente por la Ciudad;

(iii) el requisito de que la actividad industrial se desarrolle exclusivamente en la Ciudad contravendría el art. 75, inc. 13 de la Constitución Nacional;

(iv) la alegada carencia de habilitación para desarrollar actividades industriales en esta jurisdicción no era óbice para el reconocimiento de la exención; y

(v) la condición del tope de facturación anual impuesto por la Ciudad para acceder a la exención para el período 2009, "*... sería contraria al espíritu de la norma intrafederal y difícilmente podría superar cualquier test de razonabilidad que se aplicara*" (fs. 594).

Por otra parte, el magistrado confirmó la multa por omisión fiscal impuesta a Valot en lo referido a los ajustes correspondientes a diferencias por las actividades de venta por mayor de artículos de uso doméstico y venta por menor de materiales y productos de limpieza. En cambio, al haber prosperado el cuestionamiento a la determinación de las obligaciones vinculadas con el rechazo de la exención, juzgó que no había existido omisión. Por lo tanto, revocó parcialmente la multa.

Por fin, el sentenciante rechazó las objeciones vinculadas a los intereses, por no hallar demostrada su inconstitucionalidad, irrazonabilidad, ni la afectación concreta de la capacidad contributiva de la actora.

2.3. Apelada la decisión por ambas partes, la Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad rechazó el recurso de la actora e hizo lugar parcialmente al de la demandada. La Cámara confirmó la sentencia de grado a excepción de lo resuelto para el período 2009. Así, dejó sin efecto la sentencia de grado en cuanto allí se había declarado que la actividad industrial de la contribuyente se encontraba exenta durante el período fiscal 2009 y en punto también a la revocación parcial de la resolución n° 172/AGIP/2011 en relación al período fiscal 2009. La Sala I dispuso que para el cálculo de la multa se debía computar, además del impuesto omitido al que se refería la sentencia de primera instancia, el relativo a la actividad industrial correspondiente al período 2009.

La vocal Díaz compartió las consideraciones del vocal Balbín y remitió a su postura en la causa “GCBA c/ Valot S.A. s/ ej. fisc. —Ingresos Brutos— convenio multilateral (reservado)”, expte. n° 1158153/2012-0, sentencia del 10 de agosto de 2018.

En primer lugar, los camaristas trataron el recurso de apelación de la actora. Confirmaron, pues, el rechazo del planteo de prescripción; la desestimación de la objeción vinculada con la intervención de la relevadora de información dependiente de la Provincia de San Luis; la imposición de la multa, y los intereses cuestionados.

Seguidamente, se ocuparon del recurso de apelación del GCBA.

Los camaristas afirmaron que teniendo en cuenta la doctrina adoptada por la CSJN en el caso “Bayer S.A. cl Santa Fe, Provincia de si acción declarativa de certeza” (Fallos: 340:1480, sentencia del 31/10/2017) y la sanción de la ley de consenso fiscal, se imponía confirmar lo resuelto en primera instancia en cuanto a la ilegitimidad del requisito relativo a la ubicación del establecimiento industrial dentro del radio de la Ciudad.

En cuanto a la ley de consenso fiscal, señalaron (fs. 741) que “... recientemente se ha aprobado la Ley de Consenso Fiscal n° 27.429 (B.O. 2/1/2018), aprobada también por la Legislatura de la Ciudad mediante la resolución 441/17.// En el capítulo III de dicho instrumento, entre los compromisos asumidos por las provincias signatarias y la Ciudad, se cuenta el de ‘[e]liminar inmediatamente tratamientos diferenciales basados en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente o el lugar de producción del bien’ (Inc. a)”.

Por lo demás, los vocales entendieron que tampoco era exigible el requisito vinculado con la habilitación del establecimiento fabril para el reconocimiento de la exención. Los jueces recordaron que según el GCBA, el requerimiento de la habilitación del predio debe tomarse como una prueba de que la actividad industrial se desarrolla en ese lu-

gar y descartaron ese argumento toda vez que, aún si la actividad se realizara en otra jurisdicción, igualmente la dispensa resultaría aplicable en función de lo dispuesto por la CSJN en “Bayer” y teniendo en cuenta la sanción de la ley de consenso fiscal.

Por fin, los sentenciantes evaluaron el tercer requisito exigido por el Código Fiscal para el período 2009, a saber, que la firma no supere el tope de facturación anual de veinte millones de pesos. Explicaron (fs. 741 vuelta) que “[e]sta condición no es pasible de las objeciones de orden constitucional que planteara la Corte Suprema en el caso ‘Bayer’. Ello es así porque el tope de facturación previsto en el ordenamiento fiscal no distingue según la jurisdicción de origen ni los lugares donde se realizan las ventas, de modo que no es posible aducir que este requisito opere como una ‘aduana interior’ o vulnere el principio de igualdad”.

Asimismo, al analizar el recaudo vinculado con el tope de facturación, los magistrados destacaron el carácter de derecho público local del PFEPC Y afirmaron (fs.744) que:

(i) “[l]a condición objetada por la contribuyente (el tope de facturación) ha sido instituida a través de una ley de la Legislatura y, como tal, goza de una presunción de validez; y

(ii) “[p]ara dejar de lado esa presunción es necesario que la contribuyente demuestre que el requisito contradice la voluntad de las partes; extremo que (...) no ha sido acreditado”.

Los camaristas concluyeron (fs. 744) que “... la letra del PFEPC —examinada a la luz de la conducta posterior de las partes signatarias— no brinda elementos suficientes que conduzcan a la declaración de invalidez del requisito cuestionado” (tope de facturación).

2.4. Contra el pronunciamiento de la Cámara, ambas partes dedujeron sendos recursos de inconstitucionalidad. Como ya se reseñó, el recurso del GCBA fue concedido. El recurso de la actora fue concedido, salvo en lo relativo a la arbitrariedad y gravedad institucional invocadas (y a ese respecto, Valot se presentó en queja ante el Tribunal).

Recurso de inconstitucionalidad del GCBA:

3. El recurso de inconstitucionalidad del Gobierno satisface las condiciones de admisibilidad previstas en la ley nº 402.

4. El recurrente manifiesta que el fallo atacado lesionó el principio de legalidad y la autonomía de la Ciudad. Expresa que:

(i) “... como bien lo expone la jurisprudencia del Tribunal Superior [en el antecedente “Orbis Mertig”] una cuestión es poner barreras y agravar la situación de un contribuyente que vive en otra jurisdicción a la cual se le agrava su situación impositiva entorpeciendo el libre comercio y complicando la libre circulación lo cual conspiraría contra la

unidad del sistema federal y su regular funcionamiento”, y “... otra muy distinta es gravar una alícuota menor porque cumple determinados requisitos exigidos por la administración...” (fs. 789);

(ii) “...la interpretación de las normas tributarias locales en cuanto a la actividad industrial debe ser efectuada en forma armoniosa con las premisas del Pacto Federal (...) pero ello no implica la resignación de las potestades tributarias de cada una de las jurisdicciones...” (fs. 792);

(iii) la normativa impugnada no establece una discriminación arbitraria entre los contribuyentes;

(iv) “[e]l gobierno local al regular los tributos hace uso de sus potestades tributarias (...) que no fueron delegadas al gobierno nacional, motivo por el cual de ninguna forma puede siquiera sugerirse que viola el artículo 75, inciso 13 de nuestra Constitución Nacional, sino hace uso de su competencia originaria” (fs. 793 vuelta);

(v) “[e]l establecimiento de alícuotas diferenciales en el impuesto sobre los ingresos brutos sobre las actividades industriales en base [a] d[ó]nde radica el establecimiento del contribuyente, con determinados beneficios para el caso que esté radicad[o] dentro de la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, configura una potestad tributaria de la cual hacen uso la mayoría de las provincias” (fs. 793 vuelta);

(vi) “... ninguna trasgresión representa el condicionamiento impuesto para acceder a la alícuota reducida respecto de la cláusula de prosperidad contenida en la Constitución Nacional [en el artículo 75 inciso 13 CN]” (fs. 798);

(vii) “[u]na alícuota menor del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a quien posee su establecimiento en la Ciudad de Buenos Aires, no puede constituir como lo dispone la sentencia impugnada una suerte de ‘aduanas interiores’” (fs. 799 vuelta);

(viii) “[e]l requisito que el establecimiento donde se desarrolla la actividad se sitúe en la Ciudad no impide de ninguna forma la libre circulación de productos provenientes de otras provincias ni se vulnera el comercio interjurisdiccional” (fs. 799 vuelta);

(ix) lo que se grava “... es la actividad que desarrolla la actora dentro de esta jurisdicción, la comercialización de los productos que fabrica, en la proporción que le compete de acuerdo a las normas que regulan la cuestión” (fs. 800);

(x) “[d]e ningún modo la condición de que la actividad se desarrolle íntegramente en un establecimiento ubicado en territorio local para gozar de un beneficio constituye un acto discriminatorio” (fs. 800);

(xi) “... no se cobra ningún impuesto que no exista por el hecho de que la producción se realice fuera de la Ciudad de Buenos Aires; lo que se hace, en definitiva, es aplicar una alícuota general (no reducida) por la actividad de comercializar un producto que se fabrica en otra jurisdicción tributaria” (fs. 801); y

(xii) “[m]al puede hablarse de ‘aduana interior’ cuando ningún impuesto, ni tasa, ni contribución se cobra por ingresar los productos fabricados en otras provincias a esta Ciudad; lo único que se hace es fijar una alícuota que supera a la fijada cuando el contribuyente elabora el producto en la Ciudad de Buenos Aires” (fs. 801).

5. Es indudable que el conflicto de autos trae a conocimiento del Tribunal una cuestión constitucional. Tal como subrayó la Cámara al conceder el recurso de inconstitucionalidad del GCBA, “la sentencia se expidió en contra de la validez de la normativa local que otorga trato diferencial en base a la ubicación del establecimiento industrial, en desmedro del derecho que la parte recurrente fundó en las cláusulas constitucionales invocadas...” (fs. 884).

En primer lugar, conviene recordar que la constitucionalidad del requisito vinculado con el lugar de radicación del establecimiento fue analizada por este Tribunal —con su anterior composición— en el antecedente “Orbis Mertig SAIC c/ GCBA y otros s/ acción meramente declarativa (art. 277 CCAYT) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, expediente nº 11853, sentencia del 17/5/17. En esa oportunidad, por mayoría, se convalidó la constitucionalidad de tal recaudo. En esa ocasión el Tribunal —por mayoría— expresó que el PFEPC integra el derecho público local y que el requisito relativo a que los establecimientos industriales estuviesen radicados en la Ciudad para gozar de la exención prevista en la normativa fiscal local no resulta discriminatorio y, por tanto, no se opone a lo establecido en los artículos 9, 10, 11 y 75 inciso 13 CN.

En este orden de ideas, en mi voto en “Orbis Mertig”, afirmé lo siguiente: “... la actora (...) debía justificar por qué las normas cuya constitucionalidad impugna realizan un distingo prohibido por la CN o la CCBA, y no lo hizo, lo que sella la suerte adversa de este orden de argumentos. Toda exención impositiva implica un tratamiento diferencial, lo que no determina necesariamente la inconstitucionalidad de las leyes que las conceden. Ello se sigue de la plena vigencia de institutos semejantes en todos los ordenamientos provinciales y en la legislación federal”. Por lo demás, igual criterio propicié al votar en “Valot SA c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, expediente 6942, sentencia del 02/05/2011.

Ahora bien: con posterioridad a la sentencia del Tribunal en “Orbis Mertig”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció sobre las alícuotas diferenciales según la ubicación del establecimiento industrial en los autos “Bayer S.A. cl Santa Fe, Provincia de si acción declarativa de certeza” (Fallos: 340:1480, sentencia del 31/10/2017), antecedente que fue tenido en cuenta por la Cámara al dictar la decisión recurrida en estas actuaciones. En “Bayer”, la CSJN señaló lo siguiente:

“No se advierte razón suficiente para que la actora tribute de un modo más gravoso que las empresas radicadas en el territorio de la Provincia de Santa Fe, desde que la discriminación establecida en función del domicilio no constituye una pauta razonable que autorice a ubicarla en un grupo distinto que permita la fijación de alícuotas diferenciales a los efectos impositivos y, por tanto, no supera el control de razonabilidad”.

“[L]a exigencia de la ley impositiva general de la Provincia de Santa Fe, al disponer alícuotas diferenciales según el lugar de radicación de la empresa que comercializa el producto, genera una suerte de barrera aduanera, o de medidas proteccionistas, que alteran el concepto orgánico de comercio previsto en la Constitución Nacional”.

Por las razones que a continuación desarrollo, no coincido con la hermenéutica adoptada por la CSJN en “Bayer”.

En primer lugar, no está demostrado en autos que la normativa impugnada por Valot impida, dificulte, o torne más gravosa la libre circulación de bienes. No se trata de un impuesto que grave la entrada, permanencia o salida de productos por el territorio de la Ciudad. No se ve, pues, de qué modo el requisito del lugar de desarrollo de la actividad industrial para gozar de la exención podría obstaculizar el libre tránsito de bienes entre las diferentes jurisdicciones.

En segundo término, el establecimiento de alícuotas reducidas en función de la ubicación de la fábrica en la que se desarrolla la actividad industrial no resulta una distinción arbitraria entre los contribuyentes. Se trata de un beneficio fiscal que se otorga siempre que se respeten determinados requisitos objetivos fijados en el Código Fiscal. No hay, entonces, violación alguna del principio de igualdad.

Por lo demás, gravar una actividad con una alícuota menor por ser desarrollada en la propia jurisdicción no viola cláusula constitucional alguna sino que importa la concesión de un beneficio fiscal en el marco de legítimas atribuciones de la Legislatura local.

En suma, el recurrente logra fundar con éxito un caso constitucional vinculado con la lesión del principio de legalidad y de la autonomía de la Ciudad. En efecto, el *a quo* dejó de aplicar las normas contenidas en el Código Fiscal y las Leyes tarifarias locales, en desmedro de la potestad tributaria de la Ciudad, pese a no estar en presencia de un supuesto de afectación de la cláusula del progreso prevista en el artículo 75 inciso 13 de la Constitución Nacional ni tampoco ante el establecimiento de una “aduana interior”.

Por lo expuesto, corresponde hacer lugar al recurso de inconstitucionalidad del GCBA, revocar parcialmente el pronunciamiento recurrido en cuanto declaró la ilegitimidad del requisito de la ubicación del establecimiento industrial en el radio de la Ciudad para acceder a la exención, y remitir las actuaciones a la Cámara para que, por intermedio de jueces distintos de los ya intervinientes, se dicte una nueva sentencia.

Recurso de inconstitucionalidad parcialmente concedido de Valot S.A. y queja por recurso de inconstitucionalidad (parcialmente) denegado de Valot S.A.:

6. En primer lugar, deseo subrayar que, como lo expresé al votar en “Valente Maria del Carmen y otros c/ GCBA s/ empleo público (no cesantía ni exoneración) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, expediente n° 4872/06, pronunciamiento del 14/02/2007, “(...) a los efectos de resolver el recurso de inconstitucionalidad concedido en forma parcial por la Cámara, la invocada arbitrariedad de la sentencia impugnada aparece inescindiblemente unida a aquellos agravios constitucionales por los que se admitió la apelación y, en consecuencia, integra el ámbito de revisión que el recurso propone a este Tribunal”.

Por lo tanto, corresponde declarar formalmente admisible la queja presentada por Valot a fin de sostener el recurso de inconstitucionalidad que fuera parcialmente denegado en cuanto a la invocación de la doctrina de la arbitrariedad y gravedad institucional, y analizar todos los agravios articulados en el recurso de inconstitucionalidad de la empresa.

7. El recurso de inconstitucionalidad de la contribuyente fue interpuesto en tiempo y forma contra la sentencia definitiva del tribunal superior de la causa, por lo que cumple con las condiciones de admisibilidad previstas en la ley n° 402.

8. Valot se agravia del rechazo de la demanda respecto de los períodos fiscales del año 2009. También objeta que la Cámara dispusiera incluir para el cálculo de la multa el impuesto omitido relativo a la actividad industrial correspondiente al período 2009. Por último, cuestiona la imposición de costas y la confirmación de los intereses reclamados por la Ciudad en los actos administrativos atacados.

8.1. La recurrente entiende que la Cámara incurrió en una contradicción en punto a los períodos fiscales del año 2009 y por tal motivo califica la sentencia recurrida como arbitraria. Sostiene que “... también existe allí un tratamiento diferencial, que no proviene de la aplicación del tope de ingresos como erróneamente considera el tribunal a quo, sino que se materializa en las alícuotas aplicadas en la determinación de oficio que la sentencia confirma” (fs. 1086). Señala que “... la determinación de oficio aplicó para los períodos del año 2009 una alícuota del 3%, cuando la prevista para la industria radicada en la jurisdicción —que superase los \$20.000.000 de ingresos— era del 1% (fs. 1086).

Valot aduce que la Sala interviniente erró al considerar parte del derecho público local al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y

el Crecimiento y al haber analizado desde esa perspectiva el requisito en cuanto al monto de facturación anual para acceder a la exención en el impuesto. La contribuyente sostiene que el Pacto tiene jerarquía normativa superior al derecho local y entiende que las normas que establecieron requisitos para acceder a la exención para la actividad industrial en función del lugar de radicación y del tope de facturación son contrarias al Pacto, por lo que resultan a su criterio inconstitucionales. Cita jurisprudencia de la CSJN en apoyo de su postura, en especial el fallo dictado el 24/11/2015 en “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” (Fallos: 338:1356).

Como lo señalé más arriba, la jerarquía normativa asignada al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento ya ha sido examinada en varias oportunidades por este Tribunal, concluyéndose que integra el derecho público local. Así, en “Valot SA c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” (expediente 6942, sentencia del 02/05/2011), afirmé que “...el Pacto Federal II forma parte del derecho público local...”. Expliqué 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”.

En la misma línea, en “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘HB FÜLLER SAIC c/ GCBA s/ impugnación actos administrativos’” destacué 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 (...) 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” (expediente nº 9281/12, sentencia del 04/11/2014).

Por lo demás, el fallo dictado por la CSJN en “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” (Fallos: 338:1356) —que la recurrente invoca para fundar la jerarquía superior que ella atribuye al Pacto Federal— no resulta aplicable al conflicto de autos. Tal como lo destacara la Cámara y el Fiscal General Adjunto en su dictamen, en aquel expediente (i) estaba en juego el régimen de coparticipación federal, (ii) el conflicto era entre dos de las partes signatarias del acuerdo interjurisdiccional (la Provincia de Santa Fe y el Estado Nacional), y (iii) una de las partes firmantes invocaba un perjuicio. Ninguna de esas tres circunstancias se presenta en estas actuaciones.

Llegados a este punto, pues, el Pacto Fiscal no tiene una jerarquía superior a las leyes, con lo cual no estamos en presencia de un conflicto normativo.

Por lo demás, la contribuyente no logra demostrar que el tope de facturación establecido en la normativa local signifique una reglamentación irrazonable para acceder a la exención. Se trata, pues, de un requisito válidamente fijado por la Legislatura que está relacionado con la capacidad contributiva de quienes pretenden acceder al beneficio fiscal. La Ciudad, pues, no eliminó la dispensa para la actividad industrial sino que la sujetó a ciertos recaudos cuya irrazonabilidad no ha sido acreditada.

Asimismo, el tope de facturación anual tampoco constituye un criterio discriminatorio, ni mucho menos se presenta como una obstrucción a la libre circulación de bienes entre las distintas jurisdicciones.

Por fin, Valot no consigue demostrar que la Sala interviniente haya incurrido en una contradicción al analizar la normativa local en punto al lugar de radicación del establecimiento fabril y al tope de facturación anual. El hecho de que el *a quo* adoptara la interpretación de la CSJN en cuanto al requisito vinculado con la ubicación del establecimiento industrial no obligaba a la Cámara a declarar la ilegitimidad también del recaudo del tope de facturación.

Por lo expuesto, los agravios ensayados por la recurrente acerca de los períodos fiscales del año 2009 deben ser rechazados.

8.2. La empresa sostiene que no corresponde el pago de la multa por omisión por el período 2009. Sin embargo, los planteos que Valot propone sobre el referido tópico no pasan de ser una discrepancia con el análisis realizado por la Cámara de los hechos, la prueba, y la normativa infraconstitucional aplicable, que no se presenta como irrazonable ni arbitrario.

8.3. La actora cuestiona el rechazo de su planteo de prescripción respecto de la parte de la pretensión fiscal que prosperó. Insiste en que la prescripción de las acciones del Fisco para reclamar el cobro de tributos no se rige por normativa local sino por la regulación nacional.

Los señalamientos de la recurrente no alcanzan para desvirtuar la postura fijada por el Tribunal en “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. n° 11148/14, sentencia del 23/10/2015 en cuanto a las facultades de la Ciudad para regular todo lo relativo a la prescripción de las acciones del Fisco para reclamar el cobro de tributos locales (incluyendo el plazo y las modalidades para su cómputo).

8.4. La contribuyente critica la distribución de costas dispuesta en las instancias previas, por considerarla arbitraria.

Las manifestaciones ensayadas por Valot en cuanto a la imposición de costas sólo revelan su discrepancia con la interpretación de la normativa infraconstitucional aplicable adoptada por la Cámara a la luz de los hechos y del trámite de la causa. Sin embargo, la recurrente no demuestra que la valoración de los vencimientos en el pleito efectuada por la Sala I sea irrazonable, arbitraria, o lesiva de precepto constitucional alguno.

8.5. La accionante también objeta la confirmación de los intereses reclamados por el Fisco. Este agravio debe entenderse limitado a la porción de la pretensión fiscal que prosperó, es decir, al período 2009.

La empresa aduce que existe una delegación del Poder Legislativo en la Secretaría de Hacienda que se encuentra prohibida por los artículos 4, 17, 19, 76 de la Constitución Nacional, y 10 y 51 de la Constitución de la Ciudad.

Sin embargo, los artículos 61 y 62 del Código Fiscal no delegaron la fijación de intereses resarcitorios y punitorios sin límite alguno sino que establecieron concretamente las bases dentro de las cuales la Secretaría de Hacienda podía fijar las tasas.

Así, pues, en el artículo 61 referido a los intereses resarcitorios, se expresa que el interés mensual que establezca el Ministerio de Hacienda no podrá exceder del doble de la mayor tasa vigente que perciba en sus operaciones el Banco de la Ciudad de Buenos Aires. Por su parte, en el artículo 62 se señala que el interés punitorio que fije el Ministerio de Hacienda no podrá ser superior a la mitad de la tasa de interés que se aplique conforme las previsiones del artículo 61.

En otras palabras: no se trata de una delegación prohibida por la Constitución.

En suma, la recurrente no consigue demostrar la inconstitucionalidad de los intereses impugnados, lo que sella la suerte adversa de su planteo.

9. En virtud de lo expuesto, voto por: (i) admitir formalmente la queja de Valot S.A. y rechazar su recurso de inconstitucionalidad, con costas a la vencida (ii) hacer lugar al recurso de inconstitucionalidad del GCBA, con costas a la vencida, (iii) revocar parcialmente el pronunciamiento recurrido en cuanto declaró la ilegitimidad del requisito de la ubicación del establecimiento industrial en el radio de la Ciudad para acceder a la exención, y (iv) remitir las actuaciones a la Cámara para que, por intermedio de jueces distintos de los ya intervinientes, se dicte una nueva sentencia.

Por ello y oído al el Fiscal General Adjunto, por mayoría,

el Tribunal Superior de Justicia

resuelve:

1. Admitir la queja de la actora y **hacer lugar** parcialmente a su recurso de inconstitucionalidad, **declarar** que corresponde aplicar las normas del Código Civil para resolver su planteo de prescripción, **disponer** que se aplique la alícuota prevista en el art. 61 inc.1.b) de la ley Tarifaria del año 2009 (nº 2998) en relación a los ingresos correspondiente a la actividad industrial desarrollada en dicho período, y **desestimar** los demás agravios planteados.

2. Rechazar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

3. Dejar sin efecto la sentencia de la Sala I CAyT de fecha 10 de agosto de 2018 y **reenviar** las actuaciones a la Cámara de Apelaciones para que, por intermedio de jueces distintos a los que aquí intervinieron, dicte un nuevo pronunciamiento de conformidad con lo aquí decidido.

4. Imponer las costas de esta instancia en el orden causado.

5. Mandar que se registre, se notifique y, oportunamente, se remitan a la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, Tributario y de Relaciones de Consumo.

La sentencia se dicta en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.



TRIBUNAL SUPERIOR
DE **JUSTICIA**
CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES
