

PODER JUDICIAL DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES  
TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

EXPEDIENTE N° 1869/ PJCABA/ TSJ/ 03

EXPTE. N° 1869/02 - “CÁMARA ARGENTINA DE SUPERMERCADOS S / QUEJA POR RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD DENEGADO” EN: “CÁMARA ARGENTINA DE SUPERMERCADOS C / GCBA S / AMPARO (ART. 14 CCABA)”- PEDIDO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LA LEY TARIFARIA N° 746 INC. 52, PTO.15

Buenos Aires, 27/05/2003

Visto: el expediente indicado en el epígrafe,  
resulta:

La Cámara Argentina de Supermercados inició acción de amparo para que se declare la inconstitucionalidad del art. 52, punto 15, de la ley n° 746 (Ley Tarifaria para el año 2002), en cuanto establece una tasa de Impuesto sobre los Ingresos Brutos superior a la fijada para actividades desarrolladas por otros vendedores minoristas en el mismo ramo de actividad. Sostiene que esta diferencia constituye una discriminación ilegítima y arbitraria, que afecta el principio de igualdad ante la ley y ante las cargas públicas, y que altera las características del tributo transformándolo en un tributo progresivo sobre el monto de ventas, circunstancia vedada a la autoridad tributaria local (fs. 1/8, autos principales).

El juez de primera instancia rechazó el amparo (fs. 68/73), decisión que fue apelada por la actora (fs. 76/79, autos principales).

La Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario rechazó el recurso de apelación interpuesto y confirmó la sentencia de primera instancia (fs. 93/95, autos principales). Para así decidir consideró que:

a) si bien el impuesto sobre los ingresos brutos es un tributo de naturaleza indirecta, este hecho trasunta un fenómeno económico que no puede llevar a afirmar que la capacidad contributiva que se grava es la de los consumidores de los bienes o servicios comercializados por el contribuyente de iure;

b) el contribuyente no es el consumidor, sino el sujeto que realiza un ejercicio habitual de la actividad onerosa dentro de la jurisdicción, y la manifestación de riqueza tenida en cuenta por el legislador como base para la medición de la capacidad contributiva del sujeto obligado no es el consumo de los productos o servicios adquiridos por terceros al contribuyente, sino los ingresos brutos totales de este último;

c) la diferencia de trato que establece el art. 48 de la Ley Tarifaria no parece irrazonable, ni puede considerarse teñida de ilegalidad o arbitrariedad manifiesta (art. 42, CN y art. 14, CCBA);

d) el criterio normativo tiene en cuenta diversas manifestaciones objetivas de riqueza y ha tratado de diferente manera a sujetos que se encuentran en distintas circunstancias, pues existen disparidades evidentes de capacidad contributiva entre un pequeño comerciante que explota un almacén y un hipermercado cuya superficie habilitada supera los mil quinientos metros cuadrados.

Contra esa decisión, la actora interpuso recurso de inconstitucionalidad (fs. 100/117, autos principales), en el cual, en síntesis, adujo que:

a) la sentencia de la Cámara se equivoca, ya que el impuesto sobre los ingresos brutos es un tributo general al consumo. Asimismo, desconoce la categoría de “destinatario legal del tributo” que es a quién, en su concepto, el legislador pretende alcanzar con la carga del impuesto en tanto el contribuyente de iure no es más que un medio técnico de recaudación;

b) la sentencia desconoce, también, el fundamento económico sobre el cual se estructura la ley, e ignora que a ella propicia la traslación del impuesto al destinatario legal tributario. La interpretación

de la Cámara lleva a considerarlo como un impuesto directo, lo cual le estaría vedado al Fisco local por imperio de la Ley de Coparticipación Federal;

c) la Cámara rechaza dogmáticamente su argumentación, en cuanto sostuvo que la ley es irrazonable por utilizar una tasa progresiva en un impuesto de tasa proporcional, con fundamento en la sola circunstancia de tomar en cuenta el tamaño de los establecimientos;

d) la tasa diferencial superior a la que quedan sometidas las ventas de los supermercados afecta el principio de igualdad ante la ley y las cargas públicas (art. 16, CN y 51, CCABA). La mayor alícuota se sostiene en la voluntad del legislador que seleccionó un parámetro diferencial insustancial y arbitrario para sostener sobre él la mayor tributación de ciertos supermercados;

e) la ley n° 746 contiene un componente de “irrazonabilidad selectiva” en cuanto asigna como elemento diferenciador de la superior alícuota del tributo al tamaño del comercio, cuando dicho parámetro no modifica en ningún sentido los elementos sustanciales del hecho imponible, en especial el referido a la capacidad contributiva que el impuesto pretende captar;

f) existe un diferente trato a sujetos que realizan el mismo hecho imponible en razón de su tamaño o volumen de ventas, con finalidad exclusivamente recaudatoria (fs. 113).

Contestado el traslado por el Gobierno de la Ciudad (fs. 122/130), la Cámara denegó el recurso de inconstitucionalidad interpuesto, por considerar que no se logró exponer un caso constitucional en los términos del art. 27 de la ley n° 402 (fs. 132, autos principales).

Frente a este rechazo, la actora plantea una queja ante el Tribunal (fs. 20/24).

7. El Fiscal General Adjunto, en su dictamen, se pronunció a favor del rechazo del recurso de hecho intentado (fs. 33/36).

Fundamentos:

El juez José Osvaldo Casás dijo:

1. La queja fue incoada en tiempo y forma (art. 33, ley n° 402) y debe ser admitida, en tanto el accionante ha planteado adecuadamente el caso constitucional en la instancia debida y, ante el Tribunal, refuta los fundamentos en que se basa la resolución que denegó la concesión del recurso planteado.

No obstante, el recurso de inconstitucionalidad, cuya consideración se habilita, debe ser rechazado.

2. Valga introducir puntualizando que en el recurso de inconstitucionalidad se utiliza la expresión “destinatario legal tributario” como equivalente a sujeto económicamente incidido por el tributo, cuando, en realidad, la doctrina jurídica de nuestro medio, se vale en general de tal expresión para referirse al contribuyente, al que define como “el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo”, añadiéndose: “como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio” (v. Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 8ª edición, Astrea, 2002, p. 228).

3. A su vez, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de acuerdo con lo establecido en el art. 119, del Código Fiscal grava, en lo que aquí interesa, “el ejercicio habitual y a título oneroso (...) del comercio (...) cualquiera sea el resultado obtenido”. A partir de la conceptualización que efectúa el derecho positivo, se puede obtener el hecho imponible y los elementos que estructuran la obligación tributaria sustancial, incluso en su faz subjetiva.

El sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria sustancial, o contribuyente, es, como se dijo, quien realiza el hecho imponible, o sea quien efectivamente ejerce, bajo ciertas circunstancias - habitualidad y título oneroso- la actividad de que se trata.

4. Ahora bien, el fundamento ético-jurídico del deber de contribuir, el baremo para establecer el cuántum de la prestación patrimonial coactiva y el límite de la exigencia fiscal más allá del cual el tributo subvierte por regla general su condición para convertirse en despojo, es la capacidad contributiva, como tempranamente reconociera la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Don Eugenio Díaz Vélez contra la Provincia de Buenos Aires, sobre inconstitucionalidad de impuesto” (Fallos: 151:359), sentencia del 20 de junio de 1928, donde se convalidara la imposición inmobiliaria progresiva con sustento en el deber de solidaridad social sin que a ello fuera óbice la predicada proporcionalidad de las contribuciones, a la aludida por la Constitución, la que no debe

entenderse necesariamente referida a la población, el territorio y la base de cálculo, sino en forma indefinida a la riqueza.

En igual sentido, el Alto Tribunal Federal, in re: “Don Gregorio Morán contra la Provincia de Entre Ríos sobre inconstitucionalidad de impuesto territorial y devolución de pesos” (Fallos: 171:390), sentencia del 30 de noviembre de 1934, brindó respaldo a un impuesto progresivo para los predios rurales con una alícuota creciente que alcanzaba el máximo del diez por mil para aquellos cuya superficie excediera las veinte mil hectáreas, señalando al respecto: “Se ve claro el propósito de la Legislatura de Entre Ríos al sancionar la ley n° 2.581, de combatir el latifundio, desde el momento que no solamente se tiene en cuenta el valor de la propiedad sino también su superficie al fijar el monto del impuesto. Pero siendo éste igual y uniforme para todos los propietarios que tienen igual superficie, la progresión establecida no es contraria al principio de igualdad del precepto constitucional contenido en el art. 16”.

La solución a la que se arribó fue análoga a la recogida en otros países como Italia, frente al art. 25 del Estatuto Albertino de 1848 que también aludía a la proporcionalidad, ya que, como lo indica el profesor Victor Uckmar: “La discusión, que inicialmente se suscitó sobre la legitimidad constitucional de los impuestos con alícuotas progresivas en aquellos Estados cuyas constituciones proclamaban la igualdad y la uniformidad de la imposición, aparece hoy fuera de contexto” (cfr. Uckmar, Victor: Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario, Temis, Bogotá, 2002, Capítulo II: “Principio de igualdad”, parágrafo 5: “Constitucionalidad de los impuestos con alícuota progresiva”, p. 69).

Recuerda el autor citado en el párrafo anterior que la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos de América en dos tempranas sentencias “Magoun c. Illinois Trust and Saving Bank” (1898), 170 U.S. 283, y “Knowlton c. Moore” (1900), 178 U.S. 41, resolvió en sentido afirmativo sobre la constitucionalidad del impuesto progresivo. En ambas la controversia se centraba en la ilegitimidad de la forma de imposición por ser contraria a la regla constitucional de la uniformity. La primera se ocupaba del impuesto sucesorio. La Corte declaró que el derecho a heredar en sustancia es un privilegio; el Estado, confiriéndolo, tiene también el poder de someterlo a la imposición que crea oportuna. En el segundo pronunciamiento, también sobre el impuesto a la herencia, el Alto Tribunal declaró que la uniformity va entendida exclusivamente en sentido geográfico y la alícuota, además, debe diversificarse según la relación de parentesco con el causante, y puede ser graduada progresivamente (cfr. ob. cit., p. 93).

5. Más allá de que la “progresividad”, en términos generales, es una modalidad de utilización más frecuente en impuestos personales a la renta, patrimonio neto, sucesiones, etc., no es totalmente ajena a la imposición indirecta, y particularmente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos local. Así, la consideración subjetiva del contribuyente cobra relevancia en determinados supuestos, siendo del caso señalar aquí tan sólo dos ejemplos que lo demuestran, haciendo que la carga fiscal inexistente beneficie, como una suerte de bonificación, en definitiva, al no trasladarse el impuesto, al consumidor final. En tal sentido, el Código Fiscal (ley n° 541), por su art. 126 que se ocupa de las exenciones, inc. 9°, exonera “Los ingresos obtenidos por el ejercicio de profesiones liberales no universitarias, no organizadas en forma de empresa”, mientras que el inc. 10, hace otro tanto respecto de “Los ingresos correspondientes al propietario por el alquiler de hasta dos unidades de vivienda y siempre que no se supere el importe que fije la Ley Tarifaria”. Los ejemplos brindados abonan el temperamento conforme al cual el componente subjetivo del presupuesto de hecho no resulta irrelevante en los denominados impuestos al consumo, lo que también valida su cómputo a fin de establecer alícuotas diferenciales según las características del sujeto contribuyente.

6. En este aspecto la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene decidido hace casi cien años en la causa: “Don Adolfo R. Iglesias contra la Provincia de Buenos Aires, sobre inconstitucionalidad de la ley de impuestos a la producción y devolución de dinero” (Fallos: 105:273), sentencia del 10 de noviembre de 1906: “Que la creación de impuestos, elección de objetos imposables y formalidades de percepción, son del resorte exclusivo de las provincias, cuyas facultades sobre este particular, dentro de sus respectivas jurisdicciones, tienen la propia amplitud que su poder legislativo, ya se trate de personas, propiedades, posesiones, franquicias, privilegios, profesiones o derechos; siendo

indudable en la doctrina, que ellas pueden exceptuar de gravar a determinada clase de bienes, o a hacer que este recaiga de diversa manera sobre los distintos ramos del comercio, ocupaciones y profesiones; determinar el monto de dicho gravamen por el valor de la propiedad, su uso o poder de producción, y adoptar el valor nominal o real de los papeles comerciales para los mismos fines, así como otros sistemas tributarios razonables y conforme a los usos generales; sin que los Tribunales de la Nación puedan declararlos ineficaces a título de ser opresivos, injustos o inconvenientes, si no son contrarios a la Constitución General” (el destacado en bastardilla ha sido agregado).

También la Corte en la causa: “S.A. Indunor C.I.F.I. y F. v. Provincia del Chaco” (Fallos: 286:311), sentencia del 13 de diciembre de 1973, en la que se controvertía la procedencia del Impuesto a las Actividades Lucrativas devengado por una empresa que adquiría e industrializaba mercaderías en su territorio para comercializarlas fuera de él, destacó que las provincias pueden establecer libremente impuestos sobre todas las materias no reservadas a la Nación por la Constitución Nacional, determinando los medios de distribuirlos sin otras limitaciones que las que resultan del texto constitucional, ya que dentro de esos límites sus facultades son amplias y discrecionales, y el criterio, oportunidad o acierto que las ejerzan son irrevisables por cualquier otro poder, salvo inconstitucionalidad.

7. En cuanto a la infracción a la regla de la igualdad, el Alto Tribunal ha sostenido en distintas familias jurisprudenciales que: a) la garantía del art. 16 de la Constitución Nacional entrega a la prudencia y sabiduría del Poder Legislativo una amplia libertad para ordenar y agrupar, distinguiendo y clasificando los objetos de la legislación; empero, la validez constitucional de esas catalogaciones se halla subordinada a que emanen de causas objetivas o razones sustanciales, a efectos de que resulte excluida toda disparidad o asimilación injustas, a las que conducirían criterios arbitrarios, de indebido favor o desfavor, privilegio o inferioridad personal o de clase, o de ilegítima persecución; b) el sometimiento a una imposición diferencial por vía de adicionales o recargos a los contribuyentes no residentes en el país, no es irrazonable ni contraviene el principio de igualdad contenido en el art. 16 de la Constitución Nacional; c) el sistema de impuesto progresivo puro, que resulta de aplicar la tasa mayor según el mayor valor de la estimación del bien gravado, no es violatorio del principio de igualdad establecido en la Constitución Nacional; d) no es violatorio de la garantía de igualdad la aplicación a las sociedades anónimas de un impuesto que no se cobra a las personas físicas; e) la diferencia entre las situaciones anteriores o posteriores a un nuevo régimen legal no configura un agravio a la garantía de la igualdad, porque de lo contrario toda modificación legislativa importaría desconocerla; f) la garantía constitucional de la igualdad no se puede considerar vulnerada porque en otras jurisdicciones territoriales los contribuyentes no soporten imposición general o particular de intensidad igual o semejante. La diversidad de tributación y sus cuantías son consecuencia de la pluralidad de poderes impositivos conforme al régimen federal de gobierno; y g) no sustenta el agravio a la regla de la igualdad el impuesto que grava más onerosamente a las sociedades extranjeras o a las primas de seguros de compañías cuya dirección y capital inscripto no estén radicados en el país.

A partir de las premisas antecedentes, y tomando como punto de partida los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictados en las causas: “Ana Masotti de Busso y otros v. Provincia de Buenos Aires” (Fallos: 207:270), sentencia del 7 de abril de 1947, y “Mario B. Gaviña v. Provincia de Buenos Aires” (Fallos: 209:431), sentencia del 4 de diciembre del mismo año, se ha sentado como principio señero en materia tributaria que “la igualdad importa el tratamiento igual a iguales, en iguales circunstancias de capacidad contributiva” (v. Dino Jarach: “Curso Superior de Derecho Tributario”, 2ª edición, Tomo I: “Introducción”, Capítulo III: “Límites constitucionales al ejercicio del poder fiscal”, parágrafo 2: “Principio de igualdad”, ps. 115 y ss., en particular ps. 128 y ss., Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969). Ello así, más allá de que la capacidad contributiva tomada en cuenta por el legislador en la imposición indirecta sea aquella que pueda presumirse del comprador o adquirente del bien o demandante del servicio (v. Gabriel Casado Ollero: “El principio de capacidad contributiva y el control de constitucionalidad de la imposición indirecta” y “El principio de capacidad contributiva y el control de constitucionalidad de la imposición indirecta II.

El contenido constitucional de la capacidad económica”, en “Civitas”, Revista Española de Derecho Financiero N° 32, ps. 541 y ss., y N° 34, ps. 185 y ss., Madrid, 1981 y 1982).

8. Centrando la cuestión en los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la diversidad de tratamiento que resulta de la Ley Tarifaria para el año 2000, que ha establecido para la venta minorista de ciertos alimentos tres categorías de obligados, no resulta irrazonable. Así, el precepto diferencia entre: a) la venta minorista de productos tales como carne, leche, pescado, aves, huevos, frutas y verduras frescas, queso, pan, facturas, fideos, golosinas, artículos comestibles de venta habitual en los almacenes, etc., realizada por sujetos con ingresos brutos anuales de hasta ciento cuarenta y cuatro mil pesos (\$144.000), quienes abonan con una alícuota privilegiada del uno y medio por ciento (1,5 %) ley n° 746, art. 52, inc. 6°, primer párrafo; b) la venta minorista de los productos indicados precedentemente por sujetos con ingresos brutos anuales superiores a ciento cuarenta y cuatro mil pesos (\$144.000), quienes atienden el tributo con la alícuota general del tres por ciento (3 %) ley cit., art. 52, inc. 6°, segundo párrafo; y c) la comercialización minorista de supermercados e hipermercados y/o prestación de obras y servicios llevadas a cabo por dichas empresas, que cuenten por lo menos con una boca de expendio, cuya superficie habilitada supere los mil quinientos metros cuadrados, los que afrontarán el impuesto con una alícuota diferencial del tres coma siete por ciento (3,7%) ley cit., art. 52, inc. 15.

Es que no parece dudoso que en la construcción de esta categoría el legislador ha tenido en cuenta no sólo la capacidad contributiva del consumidor final sino también la del contribuyente expresada por la infraestructura edilicia afectada a la actividad con independencia del fenómeno económico financiero de la traslación, que, igualmente, también podrá producirse en este último caso en la medida en que no se trate de productos con precio oficial de venta, con lo cual cabe descartar la aplicación en el caso de la doctrina que surge de los precedentes del Alto Tribunal Federal in re: “Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado v. Provincia de Buenos Aires” (Fallos: 308:2153), sentencia del 13 de noviembre de 1986; y “Cooperativa de Trabajo Transportes Automotores de Cuyo T.A.C. Limitada v. Provincia de Mendoza” (Fallos: 321:2501), sentencia del 8 de septiembre de 1998. Estas razones descartan por completo que se infrinja en la especie el principio liminar del derecho intrafederal de la coparticipación tributaria materializado hoy en la ley n° 23.548, y en particular en su art. 9, inc. b), referente a la prohibición de analogía y consiguiente doble imposición vertical.

Así entonces, la mayor alícuota puede fundarse en la intención de equiparar a los distintos operadores económicos frente al mercado, evitando que los supermercados e hipermercados a través de su alto poder de compra, economía de escala y eliminación de presión fiscal por compra directa al fabricante y supresión de etapas gravadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos puedan verse favorecidos desplazando de la competencia a otros sujetos minoristas y acentuando el proceso de concentración económica, lo que obliga a no perder de vista lo señalado por la Corte Suprema de Justicia respecto a la utilización extrafiscal de los tributos en tanto afirmara in re: “Lorenzo Larralde y otros”, (Fallos: 243:98), sentencia del 2 de marzo de 1959, que si bien el poder impositivo tiende ante todo a proveer recursos al tesoro público, constituye, además, un valioso instrumento de regulación económica, como consecuencia de lo que ha dado en llamarse función de fomento y de asistencia social del impuesto, lo que permite afirmar que a veces linda con el poder de policía y sirve a la política económica del Estado, en la medida en que se responda a las exigencias del “bien general”, cuya satisfacción ha sido prevista por la Ley Fundamental como uno de los objetivos del poder impositivo. Por lo tanto, las provincias, porque conservan todas las facultades no delegadas en la Nación, pueden libremente establecer impuestos sobre las cosas que forman parte de su riqueza general y determinar los medios de distribuirlos, sin otras limitaciones que las que resulten de la Constitución Nacional. Sus facultades, dentro de estos límites, son amplias y discrecionales y el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder.

9. La igualdad en el caso de uso extrafiscal del impuesto puede tomar en consideración otros conceptos además de la capacidad contributiva, o combinar en el caso de los impuestos indirectos la aptitud económica de pago del sujeto incidido junto con la que exteriorice también el contribuyente de iure.

Téngase presente que la consideración de los hipermercados y supermercados con cierta superficie habilitada, y en forma diferencial de los demás comerciantes minoristas que venden idénticos productos, no parece irracional ni lesiva a las pautas de proporcionalidad o igualdad en la ley, al conformarse grupos o categorías de contribuyentes en función de la envergadura económica de los sujetos obligados, sometiéndolos a una imposición diferencial que puede intentar igualar horizontalmente a operadores económicos de un mismo mercado.

A este respecto es bueno resaltar que para la consideración de la “igualdad tributaria en la ley”, como lo ha señalado el destacado jurista Juan Francisco Linares (v. “Razonabilidad de las leyes. El ‘debido proceso’ como garantía innominada en la Constitución Argentina”, 2ª edición actualizada, Capítulo XII: “Los poderes contributivos y la igualdad ante la ley”, ps. 167 y ss., Editorial Astrea, Buenos Aires, 1989), juega un papel significativo el “principio de razonabilidad en la selección”, en aquellos casos en que las herramientas tributarias procuran la consecución de “objetivos extrafiscales” relevantes desde el punto de vista constitucional, tales como paliar la concentración en el sector, concentración que es reconocida por el propio recurrente cuando afirma que los supermercados acaparan entre el 50 y el 65% de la venta de productos alimenticios, y así preservar el “principio de la libre concurrencia” (art. 42 de la CN, sobre derecho a la defensa de la competencia contra toda forma de distorsión de los mercados).

10. A partir de las premisas precedentes se puede sostener que la conformación de categorías de contribuyentes por el legislador puede no fundarse exclusivamente en parámetros económicos, y son válidas aquéllas que se asientan correlativamente en razones de conveniencia, justicia social o de bien común, ajenas a la simple medida de la capacidad económica de los obligados (sujetos de iure o de facto del tributo). Más aún, los objetivos parafiscales no siempre son expresos, y en verdad, son difícilmente perceptibles a tenor de los debates parlamentarios, pues es bien sabida la inconveniencia de buscar en la opinión de algunos representantes parlamentarios la que se pretenda pueda ser “la intención del legislador” cuando no todos se expresan y, aún muchas veces, quienes lo hacen se manifiestan de forma inorgánica o contradictoria.

Tampoco parece dudoso que la conformación de la categoría a la cual se aplica como alícuota el 3,7%, cuente con respaldo solvente desde el ángulo de la política tributaria al combinar dos elementos relevantes indiciarios de aptitud económica: uno, general, que es la actividad comercial de venta minorista por debajo o encima de una cota de ingresos brutos anuales; el otro, particular, consistente en la infraestructura edilicia dedicada a la actividad. Por lo demás, la diferencia en el tipo impositivo del tres por ciento (3%) al tres coma siete por ciento (3,7%), con que se grava a los sujetos que aquí importa, no se muestra prima facie como una alícuota abusiva, desproporcionada o exorbitante, en tanto representa un incremento del 23,33 % sobre la tasa general del gravamen, en contribuyentes que compensan, probablemente, tal presión fiscal por la supresión de etapas intermedias en el proceso de comercialización en un tributo en polifase acumulativa.

La combinación de parámetros, en la especie, no es arbitraria ni irrazonable, ni lesiona el principio de igualdad en la ley, pues computa datos fácticos económicamente relevantes que distinguen a ciertos contribuyentes, que se presume cuentan con una estructura comercial de gran envergadura, de otros que se infiere, también por datos objetivos, no la tienen.

11. Es bueno señalar que la Ley Tarifaria para el año 2003 ley n° 1.011, a diferencia de la del año anterior, establece en el art. 54 la alícuota del 2% para el comercio por menor de alimentos siempre que se trate de contribuyentes con ingresos brutos anuales superiores a pesos ciento cuarenta y cuatro mil (\$ 144.000,00) art. 57, inc. 6°, 2° párrafo, con lo cual ha dejado de lado la ponderación del baremo de la superficie habilitada superior a los mil quinientos metros cuadrados. La norma ha consagrado, en fin, la majestuosa igualdad ante la ley, puramente formal, que con ácido sentido crítico describiera Anatole France, como prohibiendo tanto al rico cuanto al pobre dormir debajo de los puentes de París (cfr. Lawrence H. Tribe: American Constitutional Law, Mineola, Nueva York, The Foundation Press Inc., 1978, p. 993).

12. Las costas se imponen por su orden en los términos del art. 14, 4° párrafo de la CCABA. El juez Julio B. J. Maier dijo:

1. Interpuesto en tiempo y forma, el recurso de queja es atendible, pues el de inconstitucionalidad rechazado por la Cámara, se funda, como expresa el recurrente, en reglas constitucionales específicas (CN, 16; CCBA, 51, II) que, según él, inhiben la aplicación de las reglas comunes que motivan jurídicamente la sentencia de mérito definitiva de la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario. La lesión al principio de igualdad del impuesto, sostenido tanto por la Constitución nacional como por la Constitución de la Ciudad, es el núcleo del recurso interpuesto: la ley común y local fija diferentes alícuotas de contribución para el impuesto a los ingresos brutos, según la magnitud de la actividad del responsable que recurre, con base en presunciones acerca de parámetros relativos al nivel de sus ventas y al tamaño de su establecimiento comercial, determinación que el recurre considera repugnante a la Constitución.

2. Sin embargo, como lo ha explicado con lujo de detalles en su voto el Sr. juez de trámite del caso a cuyas explicaciones y referencias me adhiero, las alícuotas diferentes de contribución para responsables que, según parámetros objetivos, se hallan en distinta posición económica o comercial, a más de ser conocidas para diversas clases de tributos directos e indirectos, sin haber afectado su legitimidad constitucional, son un producto de los diferentes criterios políticos para conducir la actividad económica y, en definitiva, para intentar dar a cada uno lo suyo, en el sentido de distribuir equitativamente la carga social (gravar más el patrimonio de quienes más pueden o, en el caso, afectar más a quienes pueden responder de mejor manera a la incidencia del tributo sobre su actividad). Si los parámetros sobre la base de los cuales se determinan las distintas alícuotas no resultan irracionales, ni se ha demostrado que ellas sean en sí mismas confiscatorias, no existe motivo alguno para dejar de aplicar esas alícuotas por contrarias a los estatutos fundamentales.

3. Por lo tanto, propongo la apertura del recurso de inconstitucionalidad, por triunfo de la queja, pero su rechazo al tratar la cuestión de constitucionalidad planteada en él.

4. También me adhiero a la solución de las costas que posee el voto del Sr. juez de trámite, adecuada al derecho vigente.

La jueza Ana María Conde dijo:

Adhiero al fundado voto del Dr. Casás, en los puntos 1 a 10 y 12, puesto que considero que, con notable erudición, ha agotado las cuestiones planteadas en la causa, por lo que nada cabe agregar.

El juez Guillermo A. Muñoz dijo:

Adhiero al voto del Dr. Casás.

La jueza Alicia E. C. Ruiz dijo:

1. El recurso de queja fue deducido en tiempo y reúne los requisitos exigidos por el art. 33 de la LPT para su tratamiento. En efecto, el escrito presentado por la Cámara Argentina de Supermercados a fs. 20/24 vta. está debidamente fundado, es autosuficiente, y realiza con éxito una crítica del auto denegatorio del recurso de inconstitucionalidad.

Por su parte, el recurso de inconstitucionalidad cumple con los recaudos legales del art. 27 de la LPT que hacen a su admisibilidad: se recurre una sentencia definitiva, emanada del tribunal superior de la causa, que decide sobre la validez constitucional del art. 52, inc. 15, de la Ley 746 (Ley Tarifaria para el Año 2002) en atención a que no se encuentran afectados, como afirma la recurrente, los principios constitucionales de igualdad, capacidad contributiva y razonabilidad.

Sin embargo, el recurso de inconstitucionalidad de fs. 9/12 vta. debe ser rechazado.

2. La alegada lesión al principio de igualdad en materia tributaria, garantizado en las Constituciones nacional y local (art. 16, CN, y arts. 11 y 51, CCBA), aparece como el núcleo argumental del recurso. Sin embargo, en el caso, la igualdad debe considerarse en concordancia con otras disposiciones constitucionales.

En el orden nacional la Ley Fundamental establece que “las autoridades proveerán (...) a la defensa de la competencia contra toda forma de distorsión de los mercados, al control de los monopolios naturales y legales” (art. 42, segundo párrafo, CN).

En el ámbito local de acuerdo al texto constitucional “[e]l sistema tributario y las cargas públicas se basan en los principios de legalidad, irretroactividad, igualdad, no confiscatoriedad, equidad, generalidad, solidaridad, capacidad contributiva y certeza” (art. 51, segundo párrafo, CCBA). Por otra parte, la Ciudad declara como política de Estado “que la actividad económica sirva al desarrollo

de la persona y se sustente en la justicia social”, promueve “la iniciativa pública y la privada en la actividad económica en el marco de un sistema que asegura el bienestar social y el desarrollo sostenible” y, finalmente, indica que las autoridades locales deben proveer “a la defensa de la competencia contra toda actividad destinada a distorsionarla y al control de los monopolios naturales y legales y de la calidad y eficiencia de los servicios públicos” (art. 48, CCBA).

Son estas especificaciones constitucionales las que permiten ubicar la cuestión de la igualdad en materia tributaria.

3. La Ley Tarifaria para el Año 2002 (Ley 746), establece un tratamiento diferencial para los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Por un lado, fija una alícuota especial del 1,5% para la venta minorista de ciertos productos tales como carne, leche, pescado, aves, huevos, frutas y verduras frescas, queso, pan, factura, fideos, golosinas, artículos comestibles de venta habitual en los almacenes, cuando la misma es realizada por sujetos con ingresos brutos anuales de hasta \$144.000 (art. 52, inc. 6, primer párrafo). A su vez, estipula una alícuota del 3 % respecto de la venta minorista de los productos indicados precedentemente siempre que sea efectuada por sujetos con ingresos brutos anuales superiores a ese monto (art. 52, inc. 6, segundo párrafo). Por fin, establece una alícuota del 3,7% para la comercialización minorista de supermercados e hipermercados que cuenten por lo menos con una boca de expendio y una superficie habilitada superior a los mil quinientos metros cuadrados (art. 52, inc. 15).

4. Como acertadamente argumenta el juez José Osvaldo Casás en su voto, “la mayor alícuota puede fundarse en la intención de equiparar a los distintos operadores económicos frente al mercado, evitando que los supermercados e hipermercados a través de su alto poder de compra, economía de escala y eliminación de presión fiscal por compra directa al fabricante y supresión de etapas gravadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos puedan verse favorecidos desplazando de la competencia a otros sujetos minoristas y acentuando el proceso de concentración económica”. Intención que en el caso de la Ciudad es un mandato constitucional en los términos del art. 48 de la CCBA, al que se hiciera referencia en el apartado 2 de este voto.

Tampoco parece dudoso, como afirma en su voto el colega citado, “que la conformación de la categoría a la cual se aplica como alícuota el 3,7%, cuente con respaldo solvente desde el ángulo de la política tributaria al combinar dos elementos relevantes indiciarios de aptitud económica: uno, general, que es la actividad comercial de venta minorista por debajo o encima de una cota de ingresos brutos anuales; el otro, particular, consistente en la infraestructura edilicia dedicada a la actividad. Por lo demás, la diferencia en el tipo impositivo del tres por ciento (3%) al tres coma siete por ciento (3,7%), con que se grava a los sujetos que aquí importa, no se muestra prima facie como una alícuota abusiva, desproporcionada o exorbitante, en tanto representa un incremento del 23,33% sobre la tasa general del gravamen, en contribuyentes que compensan, probablemente, tal presión fiscal por la supresión de etapas intermedias en el proceso de comercialización en un tributo en polifase acumulativa.”

Coincido también con el análisis del Dr. Casás cuando dice: “La combinación de parámetros, en la especie, no es arbitraria ni irrazonable, ni lesiona el principio de igualdad en la ley, pues computa datos fácticos económicamente relevantes que distinguen a ciertos contribuyentes, que se presume cuentan con una estructura comercial de gran envergadura, de otros que se infiere, también por datos objetivos, no la tienen.”

Desigual sería el tratamiento fiscal que no tuviera en consideración esas distintas situaciones económicas. Para que el tributo no resulte violatorio del principio constitucional de la igualdad es preciso atender a las diferencias relevantes entre los sujetos legalmente obligados a tributar de modo que tributen diferente de acuerdo con la capacidad contributiva de cada uno.

Este es el sentido que, a mi entender, expresa la decisión recurrida.

5. Las costas se imponen por su orden en los términos del art. 14, párrafo 4, de la CCABA.

Por los argumentos expuestos, adhiero a la solución propuesta por el Dr. Casás.

Por lo hasta aquí expuesto y los argumentos concordantes contenidos en el dictamen del Señor Fiscal General Adjunto,  
el Tribunal Superior de Justicia

resuelve:

1°) Hacer lugar al recurso de queja.

2°) Rechazar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la Cámara Argentina de Supermercados, con costas por su orden.

3°) Mandar que se registre, se notifique y, oportunamente, se devuelva el principal con la presente queja.

Sin relaciones definidas