

Expte. n° 3136/04, “**Asociación de la Banca Especializada, Asociación Civil c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad**”, sentencia del 16/3/2005.

Voces: Acción declarativa de inconstitucionalidad. Admisibilidad. Control abstracto de constitucionalidad. Impuesto sobre los ingresos brutos. Base imponible. Convenio Multilateral. Acuerdo interjurisdiccional. Potestad tributaria nacional y provincial. Atribuciones de la Legislatura de la Ciudad de Buenos Aires. Regresividad. Política fiscal. Entidades financieras. Actividad de intermediación. Confiscatoriedad. Impuesto trasladable. Principio de igualdad. Razonabilidad.

Expte. n° 3136/04 “Asociación de la Banca Especializada, Asociación Civil c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”

Buenos Aires, 16 de marzo de 2005

Vistos: los autos indicados en el epígrafe,

resulta:

1. La Asociación de la Banca Especializada (ABE), representada por los abogados Elena Irene Buz y Juan Carlos Fröhlich, promueve acción directa de inconstitucionalidad en los términos de los arts. 113, inc. 2º, CCBA y 17 y siguientes de la ley n° 402. La demanda persigue la declaración de inconstitucionalidad del art. 1º, apartado 11, del Anexo I, de la ley n° 1.192 de la Ciudad, que modifica el art. 158 del Código Fiscal (t.o. en 2003), en cuanto establece un nuevo criterio para la fijación de la base imponible para el impuesto sobre los ingresos brutos en las operaciones realizadas por las

entidades financieras comprendidas en la ley nacional n° 21.526 (“Ley de Entidades Financieras” o “Ley de Bancos”, del 14 de febrero de 1977). De acuerdo con la modificación aprobada por la Legislatura local, la base imponible de dicho gravamen estará “constituida por el total de la suma del haber de las cuentas de resultado, no admitiéndose deducciones de ningún tipo”. La actora considera que la disposición legal es contraria a los arts. 31, 16, 17 y 28 de la Constitución Nacional y a los arts. 7, 10, 11, 12 inciso 5º y 51 de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires (fs. 31).

2. La Procuración General del GCBA defiende la constitucionalidad de la norma atacada. En esencia, ella intenta mostrar la inaplicabilidad de aquellas normas de derecho intrafederal que la actora, con fundamento en el art. 31 de la CN, interpreta contrariadas por la disposición en crisis, la improcedencia del agravio referido a la supuesta confiscatoriedad del impuesto y, también, la imposibilidad jurídica de aplicar la analogía en la interpretación del hecho imponible, como argumento para que las entidades financieras rijan su contribución como está previsto en el caso de los intermediarios.

3. El Sr. Fiscal General de la Ciudad, en oportunidad de emitir su dictamen en la causa, propuso al Tribunal no hacer lugar a la acción de inconstitucionalidad interpuesta (fs. 97 vta./100). Primero, él consideró que, en la demanda, la actora no aportó argumento válido alguno que sustentara el supuesto “deber”, por parte del legislativo local, de respetar el principio de “determinación sobre la base de las diferencias” —esto es, el cálculo de la base imponible del impuesto en cuestión sobre la base de la diferencia entre intereses activos y pasivos de las entidades financieras (fs. 98 y 98 vuelta)—. En segundo lugar, la Fiscalía entendió que la acción era infundada y sugirió, sobre la base de jurisprudencia que cita, que no debería haberse declarado admisible por el TSJ (fs. 98 vuelta). Tercero, el Fiscal no considera que las disposiciones de derecho intrafederal que invoca la actora, específicamente aquellas contenidas en el Acta de Concertación de 1976, aún tengan vigencia normativa, puesto que tal dispositivo legal tuvo por objeto instrumentar una política fiscal para el siguiente ejercicio que permitiera superar, como enuncia la propia norma, un estado de emergencia nacional entonces imperante y

actualmente superado (fs. 98 vta./99). Por lo demás, el Fiscal General explica “que el Convenio Multilateral no es una ley federal, ni un tratado internacional [y] quien pretende incluir dicho Convenio en el art. 31 CN debe justificar dicha incorporación” (fs. 99). Finalmente, en cuanto a las observaciones de la actora referidas a la afectación a la capacidad contributiva de las entidades que representa, así como al carácter confiscatorio del gravamen, el Sr. Fiscal General rechaza ambas tachas por considerar que “no se ve por qué razón ... el aligeramiento de la presión tributaria sobre los bancos ha de estar necesariamente vinculado al descuento de los intereses pasivos” (fs. 99 vuelta).

Fundamentos:

El juez Julio B. J. Maier dijo:

1. Al expresar su primer agravio, la actora señala que la norma impugnada lesiona el rango de prioridad normativa establecido en el art. 31 de la CN, al ser contraria al *Acta de Concertación* del 3 de diciembre de 1975 y al *Convenio Multilateral* del 18 de agosto de 1977 (fs. 31/31 vuelta). La demandante interpreta que ambos acuerdos son de acatamiento obligatorio por la autoridad local en virtud de lo dispuesto por el art. 31 de la CN, y por el art. 9, inc. d) de la ley de coparticipación federal de impuestos n° 23.548. Dicha norma establece que: “*La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: (...) d) Que continuarán aplicando las normas del convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 sin perjuicio de ulteriores modificaciones o sustituciones de éste, adoptadas por unanimidad de los fiscos adheridos*”. La parte también sostiene que la reforma afecta el art. 7 de la CCBA, en tanto importa por el Gobierno local el desconocimiento de obligaciones legítimas de la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, que la Ciudad Autónoma asumió como propias en su carácter de sucesor de aquella (fs. 31 vuelta).

El argumento carece de sentido ya desde el punto de vista meramente jurídico-positivo. El Convenio Multilateral de 1977 no establece ni define base imponible alguna para el impuesto a los ingresos brutos, ni podría hacerlo, por la sencilla razón de que ello afectaría la distribución de los poderes impositivos

entre la Nación y las provincias, e, incluso, internamente en cada una de las constituciones provinciales.

El Convenio Multilateral, no dispone acerca de la proporción del tributo que cada jurisdicción fija ni sobre la base de su liquidación, a condición, naturalmente, de que la definida no exceda la que el convenio le reserva a la jurisdicción involucrada. El Convenio Multilateral y el código fiscal, en el segmento impugnado, regulan situaciones distintas, por tanto, la modificación de una base imponible dispuesta por ley local no puede generar conflicto normativo como el invocado por la parte actora.

Tiene razón entonces el Sr. Fiscal General cuando no advierte agravio alguno al art. 31 de la CN, porque interpreta que el Convenio Multilateral no establece una base uniforme sino que impide la doble o múltiple imposición y sólo significa un mecanismo interestadual de distribución del poder impositivo. La "tendencia al federalismo de concertación" no significa identidad de legislaciones locales. El Sr. Fiscal General reafirmó su criterio en la audiencia al sostener que "[N]o [se desprende] del convenio multilateral la necesidad de una única base, ni tampoco exenciones".

Por otra parte, las afirmaciones de la demanda no parecen enteramente compatibles con una importante concesión inicial por parte de la accionante, cuando admite que *"ninguna persona tiene un derecho irrevocablemente adquirido a la intangibilidad de los regímenes jurídicos que regulan su actividad"*, y que ello constituye un principio reiteradamente sostenido por la jurisprudencia (fs. 31 vuelta).

Por consiguiente, entre el Convenio Multilateral y el Acta de Concertación, por un lado, y la norma local, por otro, no existe colisión que requiera determinar cuestiones de supremacía.

2. Bastaría la circunstancia anteriormente apuntada para rechazar la demanda en este punto. Pero tampoco parece correcto entender, sin más, ya desde la perspectiva única de la competencia jurídica para establecer la base imponible de impuestos locales, que el Convenio Multilateral revista el carácter de una norma de derecho federal, pues, si así sucediera, él podría sustituir la distribución de poderes tributarios establecida por la propia Constitución nacional. Según se ha dicho en el punto anterior, ello no ha ocurrido con el

Convenio Multilateral invocado, pues él se ha limitado a un acuerdo entre los fiscos locales para distribuir los ingresos brutos provenientes de hechos imponible ocurridos en dos o más jurisdicciones.

Así parece comprenderlo la misma actora pues, al reputar que la reforma introducida por la Ciudad de Buenos Aires en su jurisdicción *ha implicado ya* que ella, voluntariamente, ha salido del Convenio a través de su denuncia indirecta, y recomendar que, en ese caso, la Ciudad lo denuncie explícitamente, en lugar de hacerlo en forma indirecta, afirma claramente el poder tributario de la Ciudad de Buenos Aires en su propia jurisdicción. No es necesario interpretar la regla en crisis tal como lo hizo la actora en la audiencia (denuncia indirecta del Convenio Multilateral), pero tal interpretación demuestra hasta qué punto la demanda resulta inconsistente. En efecto, resulta autocontradictorio sostener la posibilidad jurídica de denuncia del Convenio y, simultáneamente, expresar que una regla local transgrede ese Convenio hasta el punto de significar su denuncia indirecta. La demanda queda, así, vacía de contenido argumental.

3. Seguidamente, la actora considera que la norma impugnada carece de razonabilidad y equidad (arts. 4, 16, 28 y concordantes de la CN, y arts. 12, inc. 5 y 51, CCBA). Sustenta el pretendido agravio en que los criterios para el cálculo de la base imponible no toman en cuenta la *capacidad contributiva* de la entidad financiera (cfr. art. 17, CN, y arts. 12, inc. 5 y 51, CCBA). Ello, puesto que, a criterio de la actora, la prohibición de deducir los intereses pasivos del total de la suma del haber de las cuentas de resultado, configura o conduce a una incidencia del tributo que lo convierte en regresivo, además de confiscatorio, por absorber una parte sustancial de la renta (fs. 37 y 37 vuelta).

En punto a la regresividad del gravamen —más allá de la definición de esta caracterización—, sólo debe destacarse que la política fiscal y tributaria, dentro de los límites de la legalidad, no es criticable con argumentos constitucionales (así, por ejemplo, los fallos de la CSJN que se citan en el punto nº 4). La actora no ha criticado desde el punto de vista constitucional la característica que ella denomina “regresividad del impuesto”, de modo tal que la mera crítica política, más allá de su corrección o incorrección, no autoriza a descalificar la decisión legislativa.

A más de ello, cabe también advertir que no son precisamente las

entidades financieras las que, dicho de manera genérica, resultan afectadas por “impuestos regresivos”. En todo caso la decisión legislativa dirigida a incentivar o no determinadas actividades corresponde a una legítima opción política acorde con la distribución de poder prevista en la Constitución local.

En cuanto a la idea de que la disminución exorbitante de la propiedad, que generaría el pago del impuesto, lo vuelva confiscatorio, el argumento más contundente se basa en el cotejo de la pauta establecida por la doctrina judicial en orden a la confiscatoriedad, y los guarismos que vuelca la accionante a fs. 33 de su demanda.

Sin embargo, la pretendida confiscatoriedad nunca podría verificarse en relación con el impuesto sobre los ingresos brutos que reviste carácter indirecto, proporcional, y esencialmente trasladable. Más específicamente, la norma impugnada no lesiona el derecho de propiedad tutelado en el art. 17, CN, y arts. 12 inc. 5 y 51 de la CCBA, puesto que no resulta afectada la capacidad contributiva de las entidades financieras alcanzadas por la norma. Tampoco se ha indicado que peligre el desarrollo de la actividad.

Por su parte, los guarismos evidencian que la incidencia del gravamen no excede el límite del 33% fijado por la CSJN para considerarlo de naturaleza confiscatoria. Así, la CSJN tiene dicho que: “[A] los efectos de demostrar que la obligación tributaria que el Estado impone mediante el régimen del llamado empréstito forzoso es inválida constitucionalmente, el contribuyente deberá probar su carácter confiscatorio en forma concreta y circunstanciada conforme a la pauta de (...) fijar un 33% como tope de la presión fiscal ..., tope más allá del cual estará comprometida la garantía del art. 17 de la Constitución Nacional” (“Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ordinario (repetición)”, 4/05/95; Fallos 318:676). Por su parte, en “Indo S.A. c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ repetición (ley 11.683)”, el Supremo Tribunal expuso que “[L]a confiscatoriedad es una cuestión de hecho que (...) configura ... un exceso al tope del 33% tradicionalmente admitido en la presión fiscal” (4/05/95; Fallos 318:676).

Específicamente en punto a las condiciones que deben confluir para tener por acreditada la confiscatoriedad, la Corte ha explicitado en el conocido precedente “López López, Luis y otro c/ Santiago del Estero, Provincia de s/ eximición de inversiones”: “Para que la confiscatoriedad exista debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el

capital” (15/10/91, Fallos 314:1293). En el mismo pronunciamiento, la Corte estableció que “La existencia de confiscatoriedad exige *una prueba concluyente a cargo del actor*” (el énfasis es propio). Asimismo, resolvió que “Si bien la inconstitucionalidad de los impuestos por su monto procederá *cuando aniquilasen la propiedad o su renta en su sustancia* (énfasis suplementado), el control de constitucionalidad en el punto, aunque debe preservar el derecho de propiedad en sentido lato, encuentra fundamento en la relación en que tal derecho se halla con la medida de la obligación de contribuir a las necesidades comunes que puede imponerse a sus titulares por el hecho de serlo”.

En segundo término, la demandada demuestra que la accionante ha efectuado el cálculo de la base imponible sobre los ingresos netos —no sobre los ingresos brutos—, es decir, sobre la renta o las ganancias y no sobre la materia imponible que, lógicamente, está dada por el total de los ingresos. “De ahí que resulte absurdo hablar de confiscatoriedad cuando sobre un ingreso de 1064 millones se debe abonar tan sólo 42 millones de gravamen” (fs. 91 vuelta).

Tercero, le asiste razón a la demandada cuando aduce el carácter viciado de los datos que, a través de la presentación de cuadros y guarismos, ofrece la actora para demostrar la confiscatoriedad del gravamen. A mero título ejemplificativo, la demanda elimina de los cuadros las cifras correspondientes al Banco Hipotecario por entender, unilateralmente, que éstas producen distorsiones en la presentación del reporte; o: que los cuadros son confeccionados sobre la base de una alícuota que no es la que corresponde aplicar a las entidades financieras hasta el año 2003 inclusive (fs. 91).

Finalmente, tal como responde la demandada: “Los guarismos señalados en el texto no surgen con claridad de los cuadros aportados, y carecen de consistencia técnica, toda vez que no es posible verificar la documentación que los respalde, para lo cual sería necesario examinar en autos los balances de la totalidad de entidades financieras y de información complementaria del Ministerio de Economía. Ello excede el marco de la acción de inconstitucionalidad interpuesta” (fs. 91).

4. Asimismo, la demandante cuestiona la norma por considerar que lesiona el principio de igualdad ante la ley (arts. 16, CN y 11, CCBA), dado que no extiende a las entidades financieras el criterio que rige la determinación de la

base imponible del impuesto a los ingresos brutos en las actividades de intermediación, criterio cuya base es la diferencia entre ingresos y egresos (fs. 31 vta., 34/35). El reconocimiento de la intermediación “como eje de la actividad financiera”, insiste la actora, es efectuado por la Legislatura y también resulta “unánime en la jurisprudencia de los diversos fueros” (fs. 35).

La queja bajo examen se sustenta en una confusión por parte de la actora, referida a la actividad realizada por las entidades financieras y conducente al tratamiento de una cuestión insustancial para resolver el objeto de esta demanda. Aunque la actora considere y sostenga múltiplemente que la caracterización adecuada de dicha actividad es “esencialmente” de intermediación (fs. 34/35, 36/36 vta. y 43 vta./45), lo cierto es que no lo es a los fines tributarios. En tal sentido, cabe tomar el acertado juicio, presente en el dictamen del Sr. Fiscal General, que aporta la detección de una instancia de homonimia del término “intermediación”. En efecto, en tanto la Asociación de la Banca Especializada utiliza el vocablo en el sentido general de intermediación económica, con lo que puede caberle a la totalidad de agentes económicos que participan alternativamente en la demanda y oferta de mercancías para obtener así una renta con la diferencia de precios (específicamente, los comisionistas), no es éste el sentido al que alude el art. 168 del CF (t.o. en 2004), que resulta prístino y específico a los efectos de tipificar uno de los supuestos al que corresponderá un régimen especial en materia de base imponible (cf. fs. 99/99 vuelta).

Tampoco se comprueba lesión alguna al principio de igualdad tributaria. Ello, a su vez, puesto que corresponde interpretar que *la intermediación debe entenderse como una mención genérica sólo aplicable a aquellas actividades para las que no se contempla otro tratamiento específico.*

Estas primeras consideraciones se robustecen si se hace foco en el propio Código Fiscal y su organización de “supuestos especiales” en el caso del impuesto a los ingresos brutos. En efecto, el Capítulo V del Código Fiscal (t.o. en 2004) regula los supuestos especiales de base imponible, previendo no sólo un tratamiento autónomo, sino soluciones significativamente distintas, respecto de las entidades financieras (art. 161) y los intermediarios (art. 168). De acuerdo con el art. 168 del CF, t.o. en 2004, referido a los Intermediarios: “Para los comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores y representantes, o

cualquier otro tipo de intermediarios en operaciones de naturaleza análoga ...”. La firmeza argumental es mayor si se hace intervenir en este punto a la doctrina —enraizada en el principio de la división de poderes—, que atribuye al legítimo arbitrio del legislativo local la potestad de establecer el tratamiento impositivo que habrá de darse a una determinada actividad, o, si se prefiere en el caso, a actividades diferentes. Por empezar, el supuesto aquí llamado residual de intermediación y los supuestos especiales se desarrollan en mercados diversos cuyos movimientos no tienen impacto recíproco. En otras palabras, las consecuencias que las normas fiscales puedan generar en uno no afectan al otro. Desde otro ángulo, las entidades financieras intermedian en el uso del dinero involucrándose en relaciones jurídicas con depositantes, por un lado, y prestatarios, por otro, mientras que los intermediarios a que apunta el art. 165 CF (t.o dec. 319/03), como principio, ponen en contacto a dos o más partes que traban relaciones jurídicas de modo directo. Esta circunstancia se verá reflejada en su facturación; situación que puede tomar en cuenta el legislador para elegir determinada política fiscal..

Por lo demás, la Procuración General ha advertido, con razón, que la actora calla el hecho de que, con la modificación de la base imponible, también se modificó la alícuota de la contribución, que fue reducida, argumento que indica claramente el tratamiento impositivo particular que el legislador ha pretendido darle a las entidades financieras.

En tal contexto, y de acuerdo con un principio destacado por la CSJN en incontables pronunciamientos, “[E]sta Corte tiene dicho que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales”; y “La injusticia o la inconveniencia política de las leyes impositivas del estado no constituyen una objeción a su validez constitucional” (cfr., *inter alia*, Fallos 242:73; 314:1293).

Sobre igualdad en materia tributaria, la jurisprudencia de la CSJN, que sintetizo en el conocido y ya citado precedente “López López, Luis y otro c/ Santiago del Estero, Provincia de s/ eximición de inversiones”, es profusa: “La garantía de la igualdad en las cargas públicas no impide que la legislación considere de manera diferente situaciones que estima diversas, de modo tal que, de no mediar discriminaciones arbitrarias, se creen categorías de

contribuyentes sujetos a tasas diferentes”.

Finalmente, tal como recuerda la representación de la demandada, en el impuesto a los ingresos brutos, la base imponible está integrada por la movilización total de riquezas provenientes de la actividad que constituye el hecho imponible. Así entonces no hay desigualdad, según ya fue dicho, con el intermediario residual, pero tampoco con los demás contribuyentes que por regla sólo pueden realizar deducciones previstas por el legislador.

De más está decir que no corresponde a la competencia del Tribunal la interpretación de la regla impugnada en consideración a un caso concreto, no sólo por la naturaleza de la acción intentada, regulada en principio por el art. 113, inc. 2, de la CCBA, sino porque, además, no se trata de un tribunal de mérito, que aplica los dispositivos legales comunes o de rango normativo inferior a la Constitución; por lo contrario sólo le corresponde al Tribunal interpretar si la norma impugnada, conforme a una interpretación racional, contraría algún principio o regla constitucionales.

Por las razones expuestas, y de conformidad con el señor Fiscal General, voto por rechazar la demanda.

Los jueces Alicia E. C. Ruiz y Luis F. Lozano dijeron:

Adherimos al voto del juez Julio B. J. Maier.

El juez José Osvaldo Casás dijo:

1. En mi criterio, ninguna de las tachas de inconstitucionalidad que se han articulado en la presente acción declarativa (art. 113, inc. 2, CCABA) pueden tener acogida favorable. Asumo, de tal modo, el criterio que propone en su voto el señor juez de trámite, doctor Julio B. J. Maier, el cual comparto, en tanto propicia rechazar la demanda.

2. Respecto de la aducida violación del “rango de prioridad normativa previsto en el art. 31 de la CN” (sic) por la adopción en la jurisdicción local de una nueva base imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicable a

las entidades financieras regidas por la ley nacional nº 21.526, el planteo formulado se exhibe manifiesta y palmariamente inconsistente, a partir de las reflexiones que seguidamente se realizan.

a) Efectivamente existen obligaciones de *derecho intrafederal* —con el alcance que a esta expresión le ha dado la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la evolución que se advierte en su jurisprudencia desde la causa: “*Transportes Automotores Chevallier S.A. v. Provincia de Buenos Aires*” (Fallos: 314:862), sentencia del 20 de agosto de 1991¹, al pronunciamiento recaído *in re*: “*El Cóndor Empresa de Transportes S.A. v. Provincia de Buenos Aires*” (Fallos: 324:4226), sentencia del 7 de diciembre de 2001²— que se proyectan sobre el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Ello así, en función de dos circunstancias. La primera, por regir respecto de las herramientas tributarias locales criterios de armonización desde el año 1979, por la reforma a la ley de coparticipación nº 20.221 mediante la ley nº 22.006 (art. 9, inc. b, numeral 1, de tal ordenamiento), hoy reproducidos en la ley nº 23.548 vigente (con regulaciones equivalentes receptadas en idéntico artículo, inciso y numeral); a

¹ Allí en lo pertinente quedó consignado: “En el presente caso, la actora alega la violación de una ley-convenio, esto es, de una norma de derecho intrafederal, sin efectuar impugnaciones concretas de carácter constitucional. // Como es sabido, las leyes-convenio hacen parte también —aunque con diversa jerarquía— del derecho local. Esa condición asume en el campo del derecho público provincial la ley de coparticipación por lo que su alegada violación no habilita la instancia originaria, lo que no es óbice para que, oportunamente, se someta el caso al conocimiento del Tribunal por las vías pertinentes”.

² Como puntos salientes de la doctrina del pronunciamiento puede señalarse: “A partir de la reforma de 1994, la Constitución Nacional regula tanto los aspectos sustanciales como los instrumentales de la coparticipación federal de impuestos, a la vez que delega en el Congreso de la Nación la determinación de las pautas para su distribución. // El nuevo rango asignado a la coparticipación federal de impuestos por la Convención Constituyente de 1994 y el amplio tratamiento que la Ley Fundamental le dedica después de la reforma, conduce a la conclusión de que la afectación del sistema así establecido involucra, en principio, una cuestión constitucional. // Constituye una cuestión constitucional la eventual violación, por parte de una provincia, del compromiso de abstenerse de ejercer la función legislativa en facultades impositivas propias, aunque esa transgresión pueda también exteriorizarse como un conflicto entre dos leyes locales. // Su gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenio celebrados entre las provincias y el gobierno nacional con un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes. // Corresponde a la competencia originaria de la Corte Suprema el conflicto planteado entre normas locales —la que crea el tributo y la que adhirió al régimen de coparticipación federal—, pues la cuestión confronta con el complejo normativo constitucional, en tanto supone la violación del compromiso provincial de abstenerse de legislar en materia impositiva local que ha sido incluida en el convenio de coparticipación federal”.

los que cabe añadir, igualmente, los resultantes del “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento” del 12 de agosto de 1993, acto declarativo primero, inc. 4 —conf. causa: “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) v. Provincia de Buenos Aires y Otro” (Fallos: 322:1781), sentencia del 19 de agosto de 1999³—. Segundo, como consecuencia de que el art. 9 inc. d) del actual régimen de coparticipación federal, dispone como obligación de las jurisdicciones locales el continuar *aplicando las normas del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977 sin perjuicio de ulteriores modificaciones o sustituciones de éste, adoptadas por unanimidad por los Fiscos adheridos*.

b) A ello se suma el temperamento asumido por el Alto Tribunal en la causa “Argencard S. A. c/ Provincia de Salta s/ sumarísimo – acción declarativa, medida precautoria” (Registro del Alto Tribunal: A.2601, Libro XXXVIII), sentencia del 27 de mayo de 2004, donde, por remisión al dictamen del señor Procurador General, luego de poner de resalto el *nuevo rango asignado a la coparticipación federal de impuestos por la Reforma Constitucional de 1994*, y que su afectación involucra, en principio, una *cuestión constitucional*, con cita del precedente de Fallos: 324:4226, puso especial énfasis en que: “*Como necesaria consecuencia de este criterio, asume tal calidad la eventual violación —por parte de una provincia— del compromiso de continuar aplicando las normas del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977, así como sus modificaciones o sustituciones, adoptadas por unanimidad de los fiscos adheridos (cfr. art. 9º, inc. d, ley 23.548), aunque esa trasgresión pueda también exteriorizarse como un conflicto entre dos normas o actos locales... (cfr. cons. 6º)*” —el destacado en la transcripción ha sido añadido—.

c) De todos modos, la invocada *Acta de Concertación sobre*

³ Se dejó sentado en el pronunciamiento de referencia: “Ese pacto, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configura el derecho intrafederal (Fallos: 314:862) y se incorpora una vez ratificado 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. Esa gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenio celebrados entre las provincias y el gobierno nacional con un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes (Horacio Zorraquín Becú: *El Federalismo Argentino*, Edit. Perrot, 1958, pág. 194)” —del considerando 4º—.

Lineamientos de la Política Fiscal para el Ejercicio 1976, estuvo concebida —lo que sugestivamente se omite en el planteo del accionante—, como criterio informador de la política fiscal para el ejercicio 1976, justamente en un período altamente dinámico para las finanzas locales en razón de la derogación, a partir del 1º de enero de 1975, del Impuesto a las Actividades Lucrativas, con la correlativa entrada en vigencia en el orden nacional del Impuesto al Valor Agregado instituido por la ley nº 20.631, que había sido concebido para sustituir el Impuesto a las Ventas en el orden nacional y el mentado Impuesto a las Actividades Lucrativas en el orden provincial.

Recuérdese, que el Impuesto a las Actividades Lucrativas, diseñado por el profesor Dino Jarach a consuno con la redacción del Código Fiscal para la Provincia de Buenos Aires, que entrara en vigor en el año 1948 con el dictado de la ley nº 5.246 de dicha jurisdicción, recaló en la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires como consecuencia de la ley nº 13.487, sancionada el 30 de septiembre de 1948 por el Congreso como legislatura local de la Capital, norma por la que se sustituía, desde el punto de vista rentístico, el inc. 3º del art. 1º de la ley nº 12.704 entonces vigente.

d) Además, debe tenerse en cuenta que el intento de concertación de que da noticia el acta a que se arribara entre los poderes ejecutivos respectivos, fue para definir la política fiscal de un ejercicio y que, por circunstancias que no es del caso ponderar en esta sentencia, no tuvo concreción legislativa —ámbito natural por el multiseccular principio de reserva de ley para el ejercicio de la potestad tributaria normativa—, ya que no se tradujo en norma alguna sancionada por el Congreso como legislatura local, ni en la Ordenanza Fiscal nº 19.987 para el ejercicio 1976.

e) Así las cosas, la pretendida ultraactividad de un anexo de proyecto de ley que los poderes ejecutivos de las respectivas jurisdicciones se comprometieron a elevar a sus Legislaturas o en su caso al Ministerio del Interior, del que se dio cuenta en el punto 1.1.2.j. de la apuntada “Acta de Concertación”, vio frustrada su materialización concreta en el campo del derecho positivo de la Ciudad de Buenos Aires. Es por ello que no tiene gravitación alguna con relación a lo que aquí se controvierte. Por lo demás, tampoco se vio reflejada, como no podía ser de otra manera por no ser afín a su objeto en el Convenio Multilateral para evitar la doble imposición en el Impuesto

sobre los Ingresos Brutos de 1977, ni en la armonización tributaria específica introducida por las reformas a la ley de coparticipación en el año 1979 que se incorporaron por la ley n° 22.006, donde sí pudo haber sido receptada. En consecuencia, el Acta que invoca la accionante no ha tenido vigencia normativa, no constituye derecho intrafederal y, mucho menos, condiciona la potestad tributaria normativa de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Lo que se pretende, entonces, es dotar de ultraactividad a un acuerdo de la rama ejecutiva sobre lineamientos de política fiscal para un ejercicio que, valga reiterarlo, no se coronó a través de la pertinente sanción legislativa —único ámbito habilitado constitucionalmente para crear o modificar tributos—, lo cual desde el punto de vista jurídico carece de toda consistencia para dar respaldo a la acción declarativa de inconstitucionalidad incoada ante este estrado.

f) Nada se advierte para mejorar la posición de la actora, como no podría ser de otro modo, en el Convenio Multilateral para evitar la doble imposición del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de 1977, a la fecha vigente, pues en su art. 8° que instituye un régimen especial para la actividad financiera sólo se lee: *En los casos de contribuyentes comprendidos en el régimen de la ley de Entidades Financieras, cada fisco podrá gravar la parte de ingresos que le corresponda en proporción a la sumatoria de los ingresos, intereses pasivos y actualizaciones pasivas de cada jurisdicción en la que la entidad tuviere casas o filiales habilitados por la autoridad de aplicación, respecto de iguales conceptos de todo el país. Se excluirán los ingresos correspondientes a operaciones realizadas en jurisdicciones en las que las entidades no tuvieren casas o filiales habilitadas, los que serán atribuidos en su totalidad a la jurisdicción en la que la operación hubiere tenido lugar.* Esto es, no hay referencias aquí sobre las bases imponibles que definirán en cada caso los fiscos locales y, menos aún, que las mismas deban venir dadas por la diferencia entre los intereses que perciban y paguen (*spread*), a pesar de que se aluda, a fin de fijar la “proporción” de cada jurisdicción, a la sumatoria de los ingresos —que obviamente comprende a los intereses activos— junto con los intereses pasivos y actualizaciones pasivas de cada jurisdicción. Ello así, pues, más allá de la opacidad del precepto, valga reiterarlo y enfatizarlo, sólo debiera servir para, por confrontación, establecer la proporción jurisdiccional, lo que se infiere contextualmente de los restantes regímenes especiales contemplados en el

mentado Convenio (arts. 6 a 13), ya que no es materia propia de éste definir hechos imponible, consagrar exenciones, establecer alícuotas y tarifas o regular bases imponible, materias todas éstas reservadas a la potestad tributaria normativa de cada una de las jurisdicciones locales. Adviértase que en el propio régimen general también se toman en cuenta los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción y los gastos efectivamente soportados en cada una de ellas (conf. art. 2º) sin que nadie haya sugerido, hasta ahora, como hipótesis, que corresponda detraer de los ingresos los gastos, pues lo único que se intenta es distribuir base imponible: el cincuenta por ciento por cada uno de estos dos baremos.

Lo expresado hasta aquí no importa desconocer el mérito, en términos de simplificación de cálculo determinativo y armonización tributaria, de la adopción de criterios uniformes por todos los estados subnacionales en beneficio de los contribuyentes que despliegan actividad interjurisdiccional.

Téngase en cuenta, por lo demás, que la Comisión Arbitral del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por resolución nº 5/85, en el tercero de sus considerandos, dejó expresado puntualmente sobre el régimen especial que nos ocupa: “Que en el caso específico de las entidades financieras, el artículo 8 de dicho cuerpo normativo establece con absoluta precisión *las reglas para distribuir entre las distintas jurisdicciones la base imponible atribuible a este tipo de entidades*” (el destacado en bastardilla ha sido añadido), cosa distinta a fijar centralizada y unitariamente las bases imponible de cada provincia y de la hoy Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Aquí es bueno recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado en la causa: “*Sala Fidel (sus herederos) contra la Provincia de Santa Fe sobre inconstitucionalidad de un impuesto a las herencias transversales*” (Fallos: 100:51), sentencia del 2 de agosto de 1904: “Que si la Constitución nacional, en su art. 5, no ha hecho de la moderación de los impuestos ... una de las condiciones de la garantía al goce y ejercicio de las instituciones provinciales ..., no es admisible que se haya querido dejar a discreción del Poder Judicial de la misma Nación, la facultad de declarar sin valor, en casos concretos, la legislación provincial relativa a impuestos ..., porque este último poder es el menos adecuado, por su naturaleza, funciones y reglas de procedimiento, para decidir sobre la necesidad y equidad de las

contribuciones y para apreciar los resultados económicos de ellas, según su monto o la manera de cobrarlos, en lo que, como se ha observado con exactitud, no puede haber cuestión de constitucionalidad o inconstitucionalidad, ya se trate de sumas fijas, ya de graduadas o proporcionales a los valores sobre que recaen ...”. A su vez, agregó, *in re*: “*Gutiérrez Manuel v. Provincia de San Juan s. repetición*” (*Fallos*: 183:319), sentencia del 26 de abril de 1939, que no es misión puesta a cargo de los tribunales judiciales decidir acerca de la justicia, conveniencia económica de los impuestos o falta de política de las leyes del Estado, aspectos que no sustentan, necesariamente, una objeción a su validez constitucional.

La accionante, a su vez, para reforzar su interpretación en el sentido que correspondería gravar sólo el *spread* de las entidades financieras —ya que en su concepto constituiría la verdadera retribución de tales sujetos—, cita en su apoyo, de modo profuso, la opinión del profesor Enrique G. Bulit Goñi, vertida en este caso en el año 1992 en su obra: *Convenio Multilateral. Distribución de Ingresos Brutos*. De todos modos, omite algunas de las consideraciones también contenidas en ese ensayo cuando el autor se ocupa del art. 8º de tal plexo, y consigna el mecanismo de proporcionar y adjudicar las bases jurisdiccionalmente, mediante los parámetros activos y pasivos cuya sumatoria daría la resultante local, respecto de los parámetros activos y pasivos totales cuya sumatoria arrojaría la resultante país, comentando: “La muy particular situación de las entidades financieras, en cuanto están sometidas a complejas y cambiantes regulaciones operativas por parte del Banco Central, hizo necesario que la Comisión Arbitral dictara sucesivas resoluciones generales interpretativas destinadas a clarificar u ordenar la situación del sector frente al Convenio Multilateral. // Modificaciones posteriores introducidas en su normativa por la Capital Federal, mientras las demás jurisdicciones continuaron con su regulación uniforme, obligó a efectuar un doble cálculo, uno para dicha jurisdicción, y otro para las demás. // Esta anomalía ha ido desapareciendo a medida que las demás jurisdicciones fueron adoptando una regulación semejante a la referida” (cfr. ob. cit., capítulo VII: “Regímenes especiales”, párrafo 5: “Entidades financieras”, ps. 110 y ss., en particular ps. 112 y 113).

Las transcripciones efectuadas en el párrafo precedente demuestran que las asimetrías que puede presentar el Impuesto, de jurisdicción en jurisdicción,

no son nuevas, y que si bien ello puede resultar desaconsejable, como ya se apuntara, en términos de armonización y simplificación —el autor las refiere como anomalías—, representan una consecuencia de la forma federal de gobierno, con estados subnacionales dotados de autonomía para el ejercicio de la potestad tributaria normativa. Es que, como lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en numerosos precedentes, 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, ya que la diversidad de tributación y sus cuantías son consecuencia de la pluralidad de poderes impositivos conforme al régimen federal de gobierno (*in re*: “*S. A. Bodegas y Viñedos Saint Remy*” —Fallos: 262:367—, sentencia del 6 de agosto de 1965).

Por lo demás, en este aspecto, la impugnante no se hace cargo, fuera de sus alegaciones sobre la confiscatoriedad del tributo, de que al modificarse la base imponible para la actividad, correlativamente, se produjo una reducción de la alícuota con la que se grava a tales entidades, ni los efectos concretos a que se arriba, ponderando la acción concurrente de ambas circunstancias.

3. En segundo término, la accionante señala que la ley nº 1.192 al reformar el art. 158 del Código Fiscal local incurre en “violación del artículo 16 de la Constitución Nacional y el artículo 11 de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires, al desconocer la garantía de igualdad ante la ley” (v. fs. 32 vta.). Sustenta su afirmación en considerar que la principal actividad desarrollada por las entidades financieras no es otra que la intermediación y que, si para los demás sujetos “intermediarios” la base imponible se determina a partir de la diferencia entre ingresos y egresos, el no utilizar el mismo criterio con relación a los sujetos regidos en la ley nº 21.526, afecta el principio constitucional de igualdad.

Al respecto, es del caso recalcar, como bien lo señala el señor Fiscal General en su dictamen, “el calificativo de intermediario, en el sentido general de intermediación económica con que lo utiliza la Asociación de la Banca Especializada, puede caberle a todos los agentes económicos que participan alternativamente en la demanda y oferta de mercancías para obtener así una renta con diferencia de precios” y no solamente a los sujetos comprendidos en

el art. 168 del Código Fiscal a los cuales la accionante pretende asimilarse para quedar al abrigo del régimen especial de determinación de base imponible previsto por la norma.

Cabe dejar consignado aquí que el legislador local al establecer un régimen especial, es decir un tratamiento diferente para este tipo de entidades en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no hizo más que reconocer el grado de complejidad particular que conlleva su actividad y que viene dado, en buena medida, por los controles estatales a los que se encuentra sometida, complejidad que acarrearía, asimismo, serias dificultades en el momento de establecer con precisión cuál es la base imponible del tributo. Por lo tanto, no se ve cómo la regulación del art. 158 del Código Fiscal local puede infringir la garantía de igualdad, más si se tiene en cuenta que el Alto Tribunal ha sostenido “que no existe violación a la garantía de igualdad cuando el legislador trata de manera distinta situaciones que se estiman diferentes, y no media hostilidad contra determinadas personas o grupos de personas o indebido privilegio personal o de grupo” (*in re: “S.A. Cía. Frigorífica Swift de La Plata v. Nación Argentina”, Fallos: 277:357, sentencia del 19 de agosto de 1970*) y que en realidad coloca a todas las entidades financieras en un pie de igualdad, diferenciándolas, eso sí, de los demás sujetos que realizan actividad de intermediación.

Así las cosas, y a mayor abundamiento, recordemos que distintas familias jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación han sentado la siguiente doctrina con respecto al principio de igualdad: 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; y f) 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 los criterios 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), premisa que no ha sido violada con la modificación introducida por la ley nº 1.192 al Código Fiscal local.

4. También alega la actora que la norma impugnada carece de razonabilidad y equidad (arts. 4, 16, 28 y concordantes de la CN, y arts. 12, inc. 5 y 51, CCBA), en tanto existiría afectación al principio de capacidad contributiva ya que de la modificación introducida al art. 158 del Código Fiscal (inclusión de los intereses pasivos en la base imponible) resultaría que los contribuyentes (entidades financieras) verían reducido el monto de dinero con el que contaban para hacer frente a sus obligación de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Al respecto, bien se ha dicho que la capacidad contributiva “es una apreciación de la riqueza de los contribuyentes y de su aptitud para contribuir a los recursos del Estado. Este concepto implica dos elementos constitutivos: la

existencia de una riqueza o una manifestación de riqueza, en el aspecto objetivo, y una evaluación de los gobernantes en el ejercicio del poder fiscal, de la correspondiente idoneidad para contribuir al público erario” (cfr. Jarach, Dino: “En torno al principio de capacidad contributiva en la economía financiera y en el derecho tributario”, La Información, tomo LVI, ps. 884 y ss., en particular p. 885) pero, tal como lo señala el señor Fiscal General, no exige de ningún modo que los tributos se vean afectados por el nivel de rentabilidad del contribuyente, por lo que lo argumentado por la demandante carece de sustento.

Téngase en cuenta que nuestro más alto Tribunal ha dicho que para determinar la razonabilidad del tributo se debe considerar no sólo su monto, sino también las circunstancias que rodean su imposición y, entre ellas, también incluye ciertas características de los sujetos “como demostrativa ya sea de su interés, ya de su capacidad económica, de modo de hacer razonable su elección” (*Fallos*: 314:595), cosa que sin duda ha realizado el legislador local al prever un régimen especial para las entidades de la ley nº 21.526.

Por otra parte, en punto a la calificación de un tributo como inequitativo, considero oportuno recordar que un apreciable número de pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha determinado que la falta de equidad —entendida ésta como la existencia de necesidad del tributo o ponderación de los resultados económicos que produce en los contribuyentes—, no es revisable judicialmente, a menos que ello implique producir efectos confiscatorios (conf. “*Banco Ítalo-Argentino de San Juan v. Provincia de San Juan*”, *Fallos*: 188:105, sentencia del 14 de octubre de 1940), lo cual, no ocurre en el caso conforme lo desarrollo en el punto siguiente de este voto.

5. La accionante también considera que existiría violación al principio de no confiscatoriedad en materia tributaria —valladar a la intensidad de la carga tributaria erigido pretorianamente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir de *in re*: “*Doña Rosa Melo de Cané, su testamentaría, sobre inconstitucionalidad de impuesto a las sucesiones en la Provincia de Buenos Aires*” (*Fallos*: 115:111), sentencia del 16 de diciembre de 1911—, y por tanto se afectaría la propiedad (art. 17 Constitución Nacional), puesto que, según afirma, luego de la reforma del tributo que aquí se cuestiona, éste terminaría apropiándose de una parte sustancial de la renta, al recaer “no sólo sobre los

ingresos derivados de la actividad” sino también sobre el “reintegro de los capitales prestados” (fs. 47).

Cabe recordar aquí que “si bien la inconstitucionalidad de los impuestos por su monto procedería cuando aniquilasen la propiedad o su renta en su sustancia, el control de constitucionalidad en el punto, aunque debe preservar el derecho de propiedad en sentido lato, encuentra fundamento en la relación en que tal derecho —cuya función social se ha de tener presente— se halla con la medida de la obligación de contribuir a las necesidades comunes que pueden imponerse a sus titulares por el hecho de serlo. El límite admisible de la carga fiscal no es absoluto sino variable en el tiempo y en las circunstancias y sólo encuentra óbice en los que una tradicional jurisprudencia del Tribunal ha fijado” —*in re: “Luis López López y otro v. Provincia de Santiago del Estero”* (Fallos: 314:1292), sentencia del 15 de octubre de 1991—.

Así, 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 imponible 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).

6. Además de lo consignado en el punto precedente, debe tenerse en

cuenta que la tacha de confiscatoriedad difícilmente pueda articularse por vía de control concentrado de constitucionalidad, cuando lo que se trata es de un gravamen que pesa sobre una explotación, salvo una marcada desmesura de sus alícuotas o tarifas, lo que no ocurre en la especie. Ello es así, ya que en la mayoría de los casos en que el tributo ha sido cuestionado con agravios constitucionales de tal naturaleza en relación a actividades económicas o explotaciones, ha sido menester la producción y ponderación de abundante prueba que solamente es posible llevar a cabo en supuestos concretos y en contenciosos singulares donde se ejercita el control difuso de constitucionalidad, como lo corrobora la vasta familia de sentencias en que fueron controvertidos diversos impuestos inmobiliarios rurales, donde, para confrontar la carga fiscal concreta de cada explotación con su potencialidad de renta fue imprescindible la realización de exhaustivas pericias agronómicas y contables —v. entre otras, las causas: *“Felicitas Guerrero de Mihanovich v. Provincia de Córdoba”* (Fallos: 200:128), sentencia del 23 de octubre de 1944; *“Rosa Jardón Perissé v. Provincia de Córdoba”* (Fallos: 209:200), sentencia del 31 de octubre de 1947; *“Raúl Giménez Fauvety y otros”* (Fallos: 239:157), sentencia del 30 de octubre de 1957; la ya citada *“Luis López López”*, y *“Martín Bosco Gómez Álzaga v. Provincia de Buenos Aires y otros”* (Fallos: 322:3255), sentencia del 21 de diciembre de 1999—. Y esto es así ya que no es dable concebir el dictado de una sentencia que decrete la invalidez de la norma impositiva con alcance general ejerciendo el Tribunal su cometido propio del legislador negativo, en los términos del art. 113 inc. 2 de la CCABA, cuando el tributo arrojara efectos confiscatorios sólo para algún contribuyente de los alcanzados por el criterio de sujeción pasiva al que adscriba la hipótesis de incidencia tributaria definida por la norma.

7. Igualmente, es del caso señalar que en punto a la tacha de inconstitucionalidad de impuestos indirectos, nuestro Máximo Tribunal, a poco de su instalación, ha sostenido *in re*: *“Don Domingo Mendoza y hermano, contra la Provincia de San Luis, sobre derechos de exportación”* (Fallos: 3:131), sentencia del 5 de diciembre de 1865, “Que aún cuando la casa de Domingo Mendoza y hermano, que ejercía el negocio de compra de frutos del país en la Provincia de San Luis, sea quien haya pagado los derechos sobre los productos

exportados por ella; sin embargo, son los productores en realidad sobre quienes ha recaído el impuesto, porque los compradores han debido deducir su valor del precio del producto, disminuyéndolo proporcionalmente al importe de los derechos que tenía que satisfacer. Que así la cantidad de dinero cuya restitución solicitan los demandantes, viene a ser la misma que se supone que ellos pagaron de menos al productor o dueño primitivo de los frutos; presentándose en consecuencia esta reclamación ante la Corte destituida de todas las consideraciones de equidad que pudieran recomendarla”. Con un alcance más específico y con vinculación directa a la impugnación por inconstitucionalidad, en la causa: *“Fisco Nacional contra la Sociedad Anónima Robert Bosch, por defraudación de impuestos internos”* (Fallos: 170:180), sentencia del 23 de febrero de 1934, nuestra más alta instancia judicial pudo precisar: “Es indudable que por el espíritu y letra de la... disposición, el impuesto ha sido creado sobre la venta o comercio de esta clase de mercadería, que si bien puede ser de un valor pequeño, se ha considerado que puede soportar el fuerte gravamen exigido por las circunstancias extraordinarias de apremio en que se encontraba el país y de que se ha hecho mérito..., por ser de aquellos que no responden a la satisfacción de necesidades imprescindibles de la vida y porque su circulación implica una competencia activa al fósforo que soporta, por análogos motivos, un pesado impuesto. // En este caso, como el de los naipes, cigarros, perfumes, alcohol, licores finos, etc., considerados como de consumo superfluo o suntuario, *la ley ha querido hacer gravitar el impuesto sin contemplación al valor que pueda tener en sí la mercadería, a base de que el consumidor, y no el comerciante, es quien, en último término, lo paga*, y que quien hace tales consumos se encuentra en buenas condiciones para sufragar las cargas exigidas por los apremios del Tesoro público. // *Bajo este punto de vista, no puede llegarse a la conclusión de que el gravamen de que se trata sea confiscatorio y por este motivo inconstitucional, dada su modalidad especial.* Aunque desproporcionado al valor de la mercadería, el impuesto, que es uniforme para todos los consumidores y que representa un insensible aumento en los gastos cotidianos y personales del contribuyente, fácilmente se adiciona a aquél y la mercadería no deja de ser requerida o de suscitar interés” —el destacado en bastardillas me pertenece—.

Más allá de la relatividad con que pueden sentarse premisas generales

en materia de efectos económicos de los impuestos, tales consecuencias adquieren peculiar relevancia jurídica en muy diversos aspectos —v. *“Compañía General de Combustibles S.A.”* (Fallos: 316:1533), 16 de junio de 1993— y, particularmente, para incoar la tacha de confiscatoriedad. Ello así corresponde, sentar la premisa de que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos desde el punto de vista de su matriz técnica ha sido concebido como un tributo indirecto —conf. doctrina de las causas: *“Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado v. Provincia de Buenos Aires”* (Fallos: 308:2153), sentencia del 13 de noviembre de 1986; *“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, *“Vía Bariloche S.R.L. c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”*, (Registro del Alto Tribunal Letra V 549, Libro XXXVI) 16 de noviembre de 2004—. Admitida tal proposición debe recordarse, tal cual se ha visto, que por regla general el contribuyente percutido que traslada la carga no está habilitado para impugnarla, al menos con base en el agravio de confiscatoriedad. El apuntado criterio, que surge nítido de nuestro derecho judicial, fue recogido de modo implícito en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Buenos Aires en 1989. En dicha ocasión, al abordarse el tema I: “Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente”, en la introducción al punto 5º de las recomendaciones se dejó consagrado: “Reconocer como integrantes potenciales de un concurso fiscal excesivo, en principio, tanto los impuestos directos, como las otras cargas fiscales que efectivamente inciden en el sujeto contribuyente. *Descartar* asimismo *el cómputo de los impuestos trasladados*, o de los que persiguen expresamente finalidades prohibitivas...” —el destacado ha sido añadido— (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario: *“Estatutos – Resoluciones de las Jornadas”*, ps. 103 y ss., en particular p. 105, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2004).

8. Por las razones hasta aquí brindadas y las concordantemente vertidas en su dictamen por el señor Fiscal General, propicio rechazar la acción de inconstitucionalidad interpuesta.

Así lo voto.

La Jueza Ana María Conde dijo:

Adhiero al meditado voto del Dr. Casás, con las siguientes especificaciones:

1. En cuanto al planteo sobre la presunta **violación del rango de prioridad normativa**, hay que analizar por separado los dos documentos mencionados por la actora.

a) Como bien ha expuesto el Dr. Casás —a cuyas consideraciones me remito—, el *“Acta de Concertación sobre lineamientos de la política fiscal para el ejercicio de 1976”* no tiene vigencia normativa, ya que fue elaborada para ser aplicada únicamente durante el ejercicio 1976, como se desprende claramente de su propia denominación.

b) Respecto del *Convenio Multilateral*, constituye un acuerdo celebrado entre jurisdicciones locales con poderes tributarios propios, que tiene por objeto armonizar o coordinar aspectos referidos al impuesto a los ingresos brutos —gravamen que todos esos fiscos han sancionado— aplicable a actividades realizadas en más de una jurisdicción.

Este acuerdo interjurisdiccional pasa a ser derecho local a partir de su ratificación por cada Legislatura local, y *sólo puede ser derogado o modificado por unanimidad de sus integrantes*. Es de acatamiento obligatorio para cada jurisdicción.

Cabe agregar que la Corte Suprema en el reciente fallo “Argencard” (CSJN, 27/05/2004, “Argencard S.A. c/ Provincia de Salta s/ sumarísimo – acción declarativa – medida precautoria”), consideró al CM como integrante del derecho intrafederal, toda vez que las provincias asumieron en el art. 9 inc.d) de la ley de coparticipación federal —norma de indudable carácter intrafederal, como lo afirmó la CSJN, con fecha 07/12/2001, en autos “El Condor Empresa de Transportes S.A. c. Provincia de Buenos Aires”, publicado en La Ley 2002-C, 503— la obligación de continuar aplicando las normas del CM sin perjuicio de ulteriores modificaciones o sustituciones de éste, adoptadas por unanimidad de los fiscos adheridos.

El principal objetivo del CM es *evitar la doble imposición* que puede producirse cuando la actividad gravada por el impuesto a los ingresos brutos es ejercida en un proceso único económicamente inseparable cumplido en más de una jurisdicción, pero también se propone *armonizar y coordinar el ejercicio de las potestades tributarias locales*.

Ahora bien, para cumplir su misión de evitar la doble imposición el CM distribuye la base imponible común entre las jurisdicciones adheridas, es decir los ingresos brutos totales originados en las actividades ejercidas en más de una jurisdicción de manera inescindible. Para ello prevé un régimen general (arts. 2 a 5 CM), y un conjunto de regímenes especiales para determinados supuestos de hecho que por sus peculiaridades requieren tratamiento diferenciado (arts. 6 a 13).

Uno de los regímenes especiales es el previsto para las entidades financieras, en el art. 8 CM. Dicha disposición establece las reglas para distribuir entre las distintas jurisdicciones la base imponible atribuible a ese tipo de entidades, pero no brinda ninguna pauta obligatoria sobre cómo se debe conformar la base imponible en cada Estado local.

En otras palabras, lo que establece es qué parte de los ingresos brutos puede gravar cada jurisdicción tributaria, a los efectos de evitar la doble imposición, pero en la parte que le corresponda a cada jurisdicción el fisco local tiene plena libertad para regular los distintos elementos estructurantes del tributo de la manera que estime conveniente —entre los que se encuentra la determinación de la base imponible con sus respectivas deducciones, si las hubiere—, en ejercicio de la autonomía que le compete.

Así lo ha entendido también la Comisión Arbitral del CM, cuando en la resolución general n° 11 —dictada en 1981— precisó el significado de los términos contemplados en el art. 8 CM, aclarando que la sumatoria de ingresos, intereses pasivos y actualizaciones pasivas ha sido consagrada “a los solos fines de la obtención de las proporciones atribuibles a los fiscos” (art. 1, ap. 2, primer párrafo res.gral.n° 11). *Contrario sensu*, si ese es el único fin, esta disposición no se aplica al momento en que cada jurisdicción debe determinar la base imponible.

2. La alegación sobre afectación del principio de igualdad también es improcedente.

Como atinadamente han expuesto los Dres. Maier y Casás, la igualdad jurídica implica que *la ley debe ser igual para todos los iguales que estén en las mismas circunstancias, y que no se deben establecer excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias* (Fallos 199:268).

La regla de igualdad no es absoluta, ya que el legislador puede tener en cuenta la diversidad de circunstancias, condiciones o diferencias que pueden presentarse a consideración, y emitir regulaciones diferenciadas; lo que aquella regla consagra es la obligación de igualar a todas las personas afectadas por una medida, dentro de la categoría, grupo o clasificación que les corresponda, *evitando distinciones arbitrarias u hostiles* (Fallos 247:185; 249:596).

Para evaluar si una discriminación es compatible con el principio de igualdad, debe utilizarse la regla de *razonabilidad*: el legislador puede crear categorías, grupos o clasificaciones que irroguen trato diferente entre los habitantes, siempre y cuando el criterio empleado para discriminar sea “razonable”, fundado en pautas objetivas, aun cuando su fundamento sea opinable (CSJN, julio 29-1963, “López Villanueva, Manuel”, ED 6-561).

En conclusión, *las únicas desigualdades inconstitucionales son las arbitrarias*, entendiendo por ello las que carecen de toda razonabilidad, las persecutorias, las hostiles, las que deparan indebidos favores o privilegios respecto de personas o grupos de personas.

Pues bien, al momento de determinar la integración de la base imponible del ISIB, el legislador local decidió regular diferenciadamente la actividad de las entidades financieras (actual art. 161 CF) y la de los intermediarios (actual art. 168 CF). En este último caso, la base imponible está dada por la diferencia entre los ingresos y los importes que corresponde transferir a los comitentes por las operaciones realizadas en el período fiscal.

Como hemos dicho, esta distinción sólo puede ser atacable desde el punto de vista constitucional si se demuestra la irrazonabilidad o fines persecutorios de la misma. De lo contrario, más allá del acuerdo o desacuerdo respecto del criterio elegido, ello forma parte del ámbito discrecional del Poder Legislativo, y no corresponde a los jueces emitir opinión sobre la oportunidad, mérito o conveniencia de una norma.

Pero no puede apreciarse un motivo fundado para invalidar dicha distinción. Las actividades que realizan las entidades financieras, si bien —entre otras tareas— intermedian entre oferta y demanda de recursos financieros, presentan una complejidad y especificidad que tornan razonable una regulación autónoma, y que no pueden asimilarse completamente a las actividades que realizan los intermediarios que menciona el art. 168 CF: “*comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores y representantes, o cualquier otro tipo de intermediarios en operaciones de naturaleza análoga.*”

3. La tercera línea argumental expuesta por la parte actora se fundamenta en que el art. 161 CF, al no permitir la deducción de intereses pasivos, torna regresivo al ISIB y en consecuencia **vulnera el principio de capacidad contributiva**, puesto que el impuesto es proporcionalmente mayor cuando menor sea el margen de intermediación (spread). Ello **carece de razonabilidad y equidad, y transforma al impuesto en confiscatorio**.

a) Acerca de la presunta *vulneración del principio de razonabilidad* (alegada a fs. 35/37), la actora no brinda ningún argumento concreto para fundamentar tal afirmación, limitándose a realizar citas doctrinarias genéricas, lo

cual resta todo valor a este planteo.

b) Sobre la *afectación del principio de capacidad contributiva*, cabe destacar que el efecto regresivo de un impuesto no es *per se* inconstitucional, más allá de compartir o no tal política tributaria, como acertadamente lo destaca el Dr. Maier en el punto 3, párrafo 2º de su voto —a cuyas consideraciones me remito—. Solo se torna ilegítimo cuando resulta confiscatorio, lo cual analizaremos a continuación.

c) Y por último, el contribuyente no puede alegar la *confiscatoriedad* de los impuestos indirectos, que por su propia naturaleza son esencialmente trasladables, ya que si recupera los importes abonados al fisco por vía del precio, su patrimonio no resulta afectado económicamente (5ª recomendación de las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, citada en Spisso, Rodolfo R., “Derecho Constitucional Tributario”, pág. 424/425, Ed. Depalma, Bs.As., 2000).

Es decir, la confiscatoriedad debe implicar un perjuicio concreto, probado por quien lo alega. Si por el fenómeno económico de la traslación ese perjuicio no lo sufre el contribuyente —sino que recae sobre el consumidor—, está inhabilitado para alegarlo (CSJN, 23/2/1934, “Fisco Nacional c/ Roberto Bosch S.A.”, Fallos 170:180).

Sin embargo, también hay que tener en cuenta que no siempre los impuestos indirectos son trasladables, ya que la traslación depende de otros factores de orden económico que pueden dificultarla —excesiva elasticidad de la demanda del producto pertinente, feroz competencia con otras empresas del mismo rubro, etc.—

Por ello, podemos afirmar que en el caso de impuestos indirectos no corresponde desechar automáticamente la alegación de confiscatoriedad por parte del contribuyente, pero para que la misma sea procedente deben acreditarse dos requisitos:

- que el contribuyente no haya podido trasladar totalmente el gravamen al precio de venta, debiendo absorber parte de la renta; o que la incidencia del impuesto en el precio de venta haya disminuido la demanda;
- que el perjuicio sufrido de una u otra manera por el contribuyente sea excesivo, al absorber una parte sustancial de la renta, lo cual —según reiterada jurisprudencia de la Corte Suprema— respecto de ciertos tributos ocurre cuando la incidencia del gravamen supera el tope del 33%.

Ahora bien, El ISIB es un impuesto indirecto, ya que grava una exteriorización mediata de capacidad contributiva: el ejercicio habitual de una actividad lucrativa constituye un indicio para el legislador de aptitud para

contribuir a los gastos estatales.

Por ende, para fundar la pretendida confiscatoriedad la parte actora debe acreditar los dos requisitos expuestos precedentemente. Pero nos enfrentamos con un problema: para ello debemos merituar el caso particular de cada entidad financiera, y analizar hechos y prueba de cada uno.

Es decir, la presunta confiscatoriedad no surge patentemente de la norma impugnada, es necesario un debate fáctico más profundo. Y evidentemente la acción declarativa de inconstitucionalidad, por su carácter general y abstracto, no es la vía adecuada para realizar ese debate, que debería sustanciarse por otro tipo de procesos individuales.

4. Por todo ello, voto para que se rechace la acción declarativa de inconstitucionalidad impetrada.

el Tribunal Superior de Justicia

Resuelve:

1°. **Rechazar** la demanda de inconstitucionalidad interpuesta por la Asociación de la Banca Especializada del art. 1°, apartado 11, del Anexo I, de la ley n° 1.192, que modifica el art. 158 del Código Fiscal (t.o. en 2003).

2°. **Mandar** se registre, se notifique a la actora y al Fiscal General y, oportunamente, archive.