

Expte. n° QTS 16338/2019-0
“SIPHON SA C/ GCBA S/
ACCIÓN MERAMENTE
DECLARATIVA (ART. 227
CCAYT) S/ RECURSO DE
INCONSTITUCIONALIDAD
CONCEDIDO Y SU
ACUMULADO EXPTE. N°
16264/19 “GCBA S/ QUEJA
POR RECURSO DE
INCONSTITUCIONALIDAD
DENEGADO EN: SIPHON SA
C/ GCBA S/ ACCIÓN
MERAMENTE DECLARATIVA
(ART. 227 CCAYT)”

Vistos: los autos indicados en el epígrafe.

Resulta:

1. Llega a consideración del Tribunal el recurso de inconstitucionalidad parcialmente concedido y la queja respecto de los puntos que fueron rechazados por la Alzada, ambos interpuestos por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante también, GCBA).

2. Las actuaciones se originaron con la acción declarativa de certeza (arts. 277 y cc. CCAYT) promovida por Syphon SA con el objeto de hacer cesar el estado de incertidumbre en cuanto a su relación jurídica con la Ciudad de Buenos Aires respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB), y de que se declarara improcedente la pretensión fiscal de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP), en tanto consideraba que la exención o tasa cero amparaba sólo a los importes de los bienes materiales fabricados en la Ciudad, y no así a la base imponible total atribuida a ésta (fs. 1/16 vuelta).

Relató que tiene su sede social en la Ciudad de Buenos Aires y dos plantas industriales, independientes, que producen y venden cosas distintas en lugares y jurisdicciones distintas: una ubicada en la Ciudad, y otra más grande en la Provincia de Buenos Aires (Parque Industrial Pilar); y que se encuentra encuadrada en el Convenio Multilateral (CM). Afirmó que no vende en la Ciudad bienes fabricados en Provincia ni viceversa, y que hay una rigurosa separación de operatorias, unidas sólo por la unicidad de la propiedad y administración. Explicó que, al tener la sede social —conjunta de ambas fábricas— en la Ciudad, ésta irroga gastos significativos por tareas que se cumplen a favor de las dos fábricas, y siendo mayores los ingresos que se originan por las ventas de la fábrica de Provincia, la aplicación del coeficiente unificado

de ingresos y gastos arroja para la Ciudad una base imponible superior a los ingresos que estrictamente provienen de las ventas de los bienes que en ella se fabrican. Continuó relatando que en la Ciudad se encuentra exenta del IIBB, más precisamente está gravada a tasa cero, por ser industrial su actividad, tener fábrica en la Ciudad y provenir sus ingresos brutos de la venta de bienes producidos en la Ciudad (art. 60, inc. b) Ley tarifaria 2008 n° 2568, decreto n° 2123/07). No obstante ello, expuso que la AGIP la estaba inspeccionando, en el entendimiento de que la exención amparaba sólo a los importes de los bienes materiales fabricados en la Ciudad, y no a la base imponible total atribuida a ésta. Por tanto, consideró que el proceder del fisco se apartaba de las pautas del CM, importando ello una conducta inconstitucional. Agregó que la actitud del fisco fue variando con el tiempo, y que la pretensión de que exista una base imponible local propia de la Ciudad —a la que no se gravaba—, y otra base imponible también de la Ciudad resultante de aplicar el coeficiente unificado del CM sobre los ingresos de Provincia —a la que sí se gravaba— resultaba directamente inadmisibile.

Solicitó además que se declarara la prescripción del ejercicio fiscal 2003; y la inconstitucionalidad del art. 60, inc. b) de la Ley tarifaria 2008 n° 2568, decreto n° 2123/07 y sus equivalentes anteriores —en tanto en lugar de eximir del IIBB a la industria manufacturera, a secas, que fue el compromiso asumido en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, establecieron y establecen restricciones y cortapisas incompatibles con el acuerdo celebrado, y que fuera ratificado por ley nacional y ley de cada una de las jurisdicciones—, y del art. 135.21 b) del Código Fiscal —en tanto exime los ingresos de las actividades industriales desarrolladas exclusivamente en establecimientos radicados en territorio de la Ciudad de Buenos Aires, y únicamente respecto de los ingresos provenientes de la venta de bienes obtenidos en los procesos productivos desarrollados en dichos establecimientos, de manera que si la base imponible atribuida a la Ciudad por aplicación del CM fuera superior a los ingresos provenientes de ventas de bienes fabricados en ella, la diferencia queda fuera del beneficio—.

3. Contestada la demanda (fs. 229/257 vuelta), y declarada la cuestión como de puro derecho (conf. acta de audiencia de fs. 267/267 vuelta), el juez de primera instancia le hizo lugar parcialmente, rechazando los planteos de prescripción del ejercicio fiscal 2003 y de inconstitucionalidad (fs. 334/344). En consecuencia, declaró que el accionar de la AGIP era arbitrario e ilegítimo, en tanto pretendía liquidar el IIBB con relación a los períodos fiscales 2003, 2004, 2005, 2006 y 2007, aplicando el coeficiente unificado correspondiente a su

jurisdicción, resultante de aplicar las reglas del CM, sobre el monto de la facturación de la planta industrial de la actora ubicada en la Ciudad, para considerar que la suma resultante era la única alcanzada por la exención contemplada en el art. 135, inc. 21, apartado b) del CF t. o. 2003 y normas posteriores concordantes.

4. Ambas partes interpusieron recursos de apelación y expresaron sus agravios (fs. 347 y fs. 361/386 la actora; y fs. 350 y fs. 396/411 la demandada). La Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario —por mayoría— hizo lugar parcialmente al recurso de la accionante, revocó la sentencia de grado y declaró la improcedencia de la pretensión fiscal; y rechazó el recurso del GCBA (fs. 446/459).

5. El demandado articuló un recurso de inconstitucionalidad (fs. 464/492) que —contestado por la parte actora (fs. 494/523 vuelta)— fue parcialmente concedido por la Sala I (fs. 525/528 vuelta). La denegatoria parcial motivó la queja articulada por el GCBA (fs. 663/677 vuelta), conforme se refiere en el punto 1 de este relato.

6. Requerido su dictamen, el Fiscal General Adjunto propició hacer lugar a la queja y al recurso de inconstitucionalidad; y rechazar la demanda (fs. 684/687).

Fundamentos:

El juez Luis Francisco Lozano dijo:

1. La Cámara, por mayoría, hizo lugar a la demanda declarando, para los períodos 2003 a 2007, ilegítima la pretensión del fisco de gravar el fruto de la actividad industrial de la actora en la Municipalidad de Pilar, Provincia de Bs. As. a una alícuota mayor que la que le habría correspondido por la misma actividad en CABA. Sostuvo que la Ciudad no puede válidamente discriminar el tratamiento fiscal de una actividad según su asentamiento, por lo que viola la CN al eximir, para el período 2003, y gravar a una alícuota 0 para los períodos 2004 a 2007, la actividad industrial realizada en establecimientos ubicados en la Ciudad, mientras grava a una alícuota del 3% los ingresos por venta de productos manufacturados en otras jurisdicciones. Citó en apoyo a su decisión, entre otros, el precedente de la CSJN “Bayer”, publicado en Fallos: 340:1480.

2. Los autos pasaron al acuerdo para resolver el recurso de inconstitucionalidad parcialmente concedido (cf. fs. 528vuelta) y una queja por recurso de inconstitucionalidad denegado (cf. fs. 663/677vuelta).

3. En la queja, la parte mantiene, principalmente, los planteos dirigidos a cuestionar la vía procesal por la que tramitó la acción, declarativa de certeza (cf. el art. 277 del CCAyT). Sostiene que las mismas relaciones jurídicas cuyos alcances y/o existencia se discuten aquí son materia de debate en un proceso impugnativo, lo que, en su visión, tornaría "...inviabile la presente acción..." (cf. fs. 640vuelta). Dice: "La incertidumbre alegada por la actora desapareció al momento que iniciara el expediente de impugnación del acto administrativo que tramita por ante el mismo Juzgado y Secretarla, donde se resolverá en definitiva sobre la determinación del impuesto sobre los ingresos brutos sobre los mismos períodos por los que aquí, se alega estado de incertidumbre" (cf. fs. 640).

4. Ese planteo, tal como ha sido formulado, remite a la interpretación de normas procesales, ajena, como principio, a la competencia revisora de este Tribunal, pues no hace al resultado del pleito, sino, exclusivamente, a las reglas a las que quedó sujeto su trámite. Ello no implica que el planteo del recurrente no sea acertado. Las controversias en materia tributaria están estrictamente regladas, según se recuerda en ["Herrero, María Cristina c/ GCBA s/ amparo \(art. 14 CCABA\) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido"](#), Expte. nº 9904/13, sentencia del 22 de diciembre de 2014 entre muchas otras. A lo que cabe agregar que el *a quo* ha soslayado un requisito básico de la acción del art. 277, a saber, que por esa vía no se sustituya otra acción. Puesto en otros términos, el GCBA muestra acabadamente que esta acción no cumple los recaudos del art. 277 por existir "...otro medio legal..." para trabar la presente contienda (cf. el art. 277 del CCAyT). En el caso no se discute que uno de esos medios era la acción impugnativa a la que se refiere el recurrente. Conforme lo he dicho en varias oportunidades. La acción declarativa de certeza requiere para su admisibilidad demostrar la inexistencia o ineficacia de "otros medios legales" para trabar la contienda que se pretende llevar a conocimiento del Poder Judicial —cf. mi voto *in re* "Herrero...", ya citado. Esa, a su vez, ha sido la interpretación que la CSJN ha hecho respecto de la ley nacional, el art. 322 del CPCCN (cuyo texto no difiere del de el art. 277 del CCAyT) conforme, entre otras, la sentencia *in re* "Carlos E. Enriquez S.A. y otros U.T.E. c/ AFIP – DGI s/ acción meramente declarativa", expte. C.211.XLVIII.ROR (también reseñada en mi voto en las mencionadas actuaciones "Herrero..."). No obstante

ello, lo cierto es que la competencia que a este Tribunal acuerda el recurso intentado es, siempre que estén dados los demás requisitos para su procedencia, la de revisar la sentencia definitiva. Carece de competencia para revisar la admisibilidad de la acción intentada, si ésta no ha impactado en el resultado del pleito, es decir, en la sentencia definitiva; situación que no se ha invocado en el *sub lite*. Acudo a un ejemplo. En el precedente “Herrero...” me pronuncié acerca de la procedencia de la vía, porque la acción admitida por los jueces había posibilitado que la parte discutiera en abstracto, esto es, fuera de un “caso”, la validez de un régimen legal. El trámite del proceso había impactado en el resultado, posibilitando el dictado de una sentencia cuyo contenido era más propio del de una ADI que el de la resolución de una causa (cf. el art. 106). Aquí la situación es distinta. Existe una causa, es decir, se ha identificado nítidamente una relación jurídica acerca de cuyos alcances las partes debaten. Tanto es así que el propio recurrente admite que en esta acción se ventila la misma relación jurídica que en la acción impugnativa instada con posterioridad.

Pero, aun así no se ve gravamen para el GCBA pues la norma tributaria cuya aplicación se vería afectada carece manifiestamente de validez a la luz de las reglas de circulación contenidas en la CN. En suma, el recurso no muestra que, despejada la cuestión procesal, permanezca un perjuicio de fondo a sus potestades y derechos.

5. El GCBA en la queja también insiste en sostener que resulta válido eximir o gravar a tasa 0 aquellos contribuyentes que tengan su establecimiento fabril en la CABA y gravar con arreglo al régimen general a quienes lo tengan ubicado en otras jurisdicciones. Por ese mismo agravio fue parcialmente concedido el recurso de inconstitucionalidad a estudio (cf. fs. 631vuelta, 633 y 633vuelta).

En esas condiciones, en este punto y en el siguiente analizaré la procedencia del recurso de inconstitucionalidad concedido.

El GCBA dice que “...una cuestión es poner barreras y agravar la situación de un contribuyente que vive en otra jurisdicción a la cual se le agrava su situación impositiva entorpeciendo el libre comercio y complicando la libre circulación lo cual conspiraría contra la unidad del sistema federal y su regular funcionamiento.// Y otra muy distinta es gravar [a] una alícuota menor porque cumple determinados requisitos exigidos por la administración que esta considera beneficioso para el contribuyente y el fisco” (cf. fs. 671).

6. Un planteo análogo al reseñado fue abordado por el Tribunal *in re* [“Orbis Mertig SAIC c/ GCBA y otros s/ acción meramente declarativa \(art. 277 CCAYT\) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”](#),

expte. n° 11853/15, sentencia del 17 de mayo de 2017. En esa oportunidad me pronuncié, en disidencia, en contra de la validez de la discriminación que el GCBA defiende: discriminar en razón del origen de las mercaderías (cf. mi voto *in re* “Orbis...”, al que me remito).

Unos meses después, el 31 de octubre de 2017, la CSJN se pronunció en la causa “Bayer...” (publicada en Fallos: 340:1480), donde analizó la validez de una discriminación similar a la que defiende acá el GCBA y dijo, recordando precedentes anteriores, “Que si para proteger su propio comercio local un Estado provincial tuviera el derecho de gravar con un impuesto las mercaderías distribuidas en su territorio, es evidente que el monto del tributo quedaría librado a la discreción de aquel y en ejercicio de tal facultad podría elevarla en una proporción tal que sería fácil excluir la producción de tales artículos y hacer por ese medio imposible la competencia con los productos o artículos ya incorporados a su propio comercio. Y no es necesario demostrar que fue cabalmente para impedir consecuencias de ese orden que los autores de la Constitución dieron al Congreso el poder de regular el comercio y a los habitantes de la República la libre circulación en toda ella de los efectos de producción o fabricación nacional o extranjera 149:137)”.

Las razones dadas por la CSJN en el mencionado precedente y/o en mi voto *in re* “Orbis...” no vienen discutidas por el GCBA de un modo que obligue a revisarlas, razón por la cual corresponde rechazar el recurso de inconstitucionalidad.

7. Finalmente, el GCBA en la queja insiste en que resulta arbitrario que le hubieran sido impuestas las costas del proceso a su parte, pues esa solución no se desprendería de las fundamentos que la anteceden (cf. fs. 675/676).

Este planteo, por procesal, resulta ajeno a la competencia revisora de este Tribunal.

Por ello, voto por: rechazar la queja a estudio y rechazar el recurso de inconstitucionalidad. Las costas del recurso se imponen por su orden, atento que el modo en el Tribunal resolvió, por mayoría, la causa “Orbis...” pudo válidamente haberlo llevado a la convicción de tener en razón en su postura.

La juez Inés M. Weinberg dijo:

1. El recurso de queja ha sido interpuesto por el GCBA en tiempo y forma de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la ley 402.

Si bien el escrito resulta confuso en su objeto, de la lectura de la sentencia de Cámara de fs.630/633 vta. se desprenden los dos aspectos motivo de la queja por recurso de inconstitucionalidad denegado parcialmente:

a. Por un lado, el GCBA insiste en que la vía procesal utilizada por la actora no es procedente (punto IV.d. fs. 669vta./670). Al respecto señala que, en el caso, existen dos acciones por idénticas cuestiones y que ello viola su derecho de defensa (conf. 670).

b. Por el otro, cuestiona que la denegatoria del recurso de inconstitucionalidad omitió el planteo relacionado con la imposición de costas (punto V del escrito, fs. 675/675 vta). Sobre el punto refiere, con cita en las partes pertinentes de la sentencia de la Sala I, que existe una contradicción entre los argumentos de la decisión y la parte dispositiva, por lo que correspondía considerarla arbitraria.

A su vez, cabe referir que el recurso de queja reitera argumentos que expone luego en el recurso de inconstitucionalidad interpuesto, y sobre los cuales, en los términos de la sentencia de cámara dicha apelación fue concedida.

1. a. Con respecto al planteo vinculado a la procedencia de la vía procesal, considero que la queja no puede prosperar. El GCBA no logra exponer en este punto un caso constitucional que lleve a considerar que el recurso de inconstitucionalidad ha sido mal denegado. No se vislumbra en su escrito argumento alguno dirigido a refutar la razón de la Cámara para tener por firme la decisión del *a quo* sobre la viabilidad de la acción meramente declarativa seguida por la actora.

1. b. En igual sentido, considero que el cuestionamiento sobre la imposición de costas es de carácter infraconstitucional y, en consecuencia, ajeno al análisis en el ámbito del recurso en cuestión.

2. A su vez, tal como refiere en el relato de los hechos, el demandado interpuso recurso de inconstitucionalidad, el que fue concedido parcialmente.

El demandado considera que la actividad industrial de la contribuyente no se encuentra exenta del pago del impuesto a los ingresos brutos.

La actora, por su parte, plantea que resulta inconstitucional limitar la exención solo a la actividad industrial desarrollada en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires.

En ese contexto, se encuentra bajo debate el alcance de la exención prevista en el artículo 135, inc. 21, apartado b) del Código Fiscal (t.o 2003) que condiciona su otorgamiento a la concurrencia de

los siguientes requisitos: a) que la actividad industrial se desarrollara exclusivamente en los establecimientos radicados en el territorio de la Ciudad de Buenos Aires; y b) que el local contara con la debida habilitación, a la vez que expresamente disponía que la exención solo recaería sobre aquellos ingresos provenientes de la venta de bienes obtenidos en los procesos productivos de la Ciudad.

3. La Sala 1, por mayoría, señaló que la cuestión debía ser analizada a la luz de la reciente resolución de la Corte Suprema en los autos "Bayer S.A. c/ Provincia de Santa Fe sobre acción declarativa de certeza", del 31 de octubre de 2017 (Fallos 340:1480). En ese caso, el Máximo Tribunal analizó la legitimidad de una ley provincial que fijaba una alícuota para el impuesto sobre los ingresos brutos más baja si la planta industrial se encontraba radicada en esa jurisdicción. Señaló que "... la norma no puede constreñir en definitiva al afectado, a fin de beneficiarse con una menor alícuota impositiva, a radicarse en el territorio provincial para ejercer la función para la que se encuentra expresa y legalmente habilitada. La conclusión contraria llevaría a lesionar seriamente su libertad de elección para establecer la sede de sus negocios, y la igualdad frente a las cargas públicas..... (consid. 14)" (conf. fs. 623 vta.).

Apelada la decisión el GCBA puso de relieve la doctrina de este tribunal, por mayoría desarrolló en la causa "[Orbis Mertig SAIC c/ GCBA y otros s/ acción meramente declarativa \(art. 277 CCAYT\) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido](#)" (expte 11853, sentencia del 17/05/2017) y negó que la norma en cuestión viole el principio de igualdad, sea contraria a la cláusula comercial o al Pacto para el empleo, la producción y el crecimiento. Destacó que la decisión de la Sala, afecta la división de poderes, la renta pública y las facultades de tributación de la Ciudad de Buenos Aires.

4. Al fallar en la causa "Orbis Mertig SAIC" señalé: "En lo concerniente al agravio vinculado a la afectación del principio de igualdad de trato impuesta por el art. 75, inc. 13 de la CN, no se advierte que el requisito de radicación configure un trato discriminatorio, dirigido a hostilizar o favorecer a unos respecto de otros, tal como así definió la Corte Suprema de Justicia la Nación en Fallos: 138:313: "(...) la igualdad preconizada por el art. 16 de la Constitución, importa, en lo relativo a impuestos, establecer, que en condiciones análogas deberán imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes".

Destaqué que "distintas jurisdicciones, haciendo uso de su facultad reglamentaria e interpretativa en materia tributaria, se han

considerado con atribución suficiente para introducir un requisito que el Pacto Fiscal omite mencionar de forma expresa”.

En tal línea referí que “a partir de los llamados “fines extrafiscales de la tributación”, orientados generalmente a una finalidad de bienestar y desarrollo, casi la totalidad de los gobiernos provinciales se han arrogado facultades (conf. arts. 5, 121 y 123 de la CN) para eximir el cobro de gravámenes locales a los sujetos que ejercieran actividad industrial dentro de sus respectivos territorios...”.

Finalmente concluí que al momento de resolver no existía un pronunciamiento concreto por parte de la Corte Suprema de la Nación, en su rol de intérprete final, sobre el particular.

5. Con fecha 31 de octubre la Corte trató la cuestión aquí analizada en la causa "Bayer S.A. c/ Santa Fe, Provincia de sobre acción declarativa de certeza" (Fallos 340:1480 y en los autos "Harriet y Donnelly S.A. c/ Provincia del Chaco en Fallos: 337:1464, y "Kiskali S.A. c/ Córdoba, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", sentencia del 24/2/2022). Tal como señalaron los jueces de la Sala 1, la Corte Suprema de la Nación sentó el criterio por el cual una ley impositiva que disponga alícuotas diferenciales según el lugar de radicación de la empresa que comercializa el producto, genera una suerte de barrera aduanera, o de medidas proteccionistas, que alteran el concepto orgánico de comercio previsto en la Constitución Nacional.

En esa línea y luego de un extenso desarrollo sobre la cuestión, concluyó: “a la luz de los preceptos constitucionales examinados y de los criterios fijados por esta Corte a su respecto, en el sub examine queda en evidencia la discriminación que genera la legislación provincial en función del lugar de radicación del contribuyente, en tanto lesiona el principio de igualdad (Constitución Nacional, arto 16), y altera la corriente natural del comercio (Constitución Nacional, arts. 75, inc. 13 y 126), instaurando así una suerte de "aduanas interiores" vedada por la Constitución (Constitución Nacional, arts. 9° a 12), para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio, extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada”.

6. En orden a lo expuesto, y sin perjuicio de la opinión versada al fallar en la causa “Orbis Mertig” sobre las potestades de la Ciudad sobre el punto en cuestión, cabe conformar mi decisión a las sentencias reseñadas (“Bayer S.A”, “Harriet y Donnelley S.A” y “Kiskali”), con sustento en los principios de celeridad y economía procesal en tanto los argumentos que sustentaron el decisorio de Cámara, se encuentran en línea con la doctrina sentada por los fallos

del máximo Tribunal Nacional (Fallos: 25:364; 212:51 y 160; 256:208; 311:1644; 320:1660; 323:555 y sus citas).

7. Por ello voto por rechazar el recurso de queja y el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la demandada, con costas en esta instancia en el orden causado por las particularidades del caso relativas a la jurisprudencia de este tribunal existente sobre la cuestión.

El juez Santiago Otamendi dijo:

Coincido con los jueces Luis Francisco Lozano e Inés M. Weinberg en que el recurso de inconstitucionalidad del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires –en cuanto fue parcialmente concedido– debe ser rechazado, por los fundamentos desarrollados en los considerandos 5º y 6º del voto de la jueza Weinberg y, concordemente, 6º del voto del juez Lozano, que comparto en lo sustancial.

Por otra parte, concuerdo con mis colegas en que la queja del GCBA debe ser rechazada respecto de la imposición de las costas de primera y segunda instancia, por los argumentos expresados en los considerandos 1.b del voto de la jueza Weinberg y 7º del voto del juez Lozano, a los que adhiero.

En cuanto a la procedencia de la acción declarativa de certeza, la queja también debe ser rechazada, porque el recurso de inconstitucionalidad que pretende sostener ante este Tribunal no critica todas y cada una de las razones dadas por los jueces de mérito para resolver como lo hicieron.

Costas de esta instancia en el orden causado, en la medida en que el GCBA pudo considerarse con derecho a recurrir fundado en la jurisprudencia mayoritaria de este Tribunal –en su integración anterior– *in re* [“Orbis Mertig San Luis S.A.I.C.”](#); expte. nº 11.853, sentencia del 17 de mayo de 2017.

La jueza Alicia E. C. Ruiz dijo:

1. El recurso de queja deducido por el GCBA cumple los requisitos de tiempo y forma previstos en el art. 32 de la ley nº 402, y contiene una crítica suficiente de la resolución que denegó parcialmente su recurso de inconstitucionalidad.

A través de este último, el demandado logró acreditar la verificación de un caso constitucional (art. 113, inc. 3º CCABA), fundado en la afectación al debido proceso, su derecho de defensa en

juicio y el principio de legalidad. Allí manifestó que la sentencia era arbitraria “... desprovista de todo apoyo legal, habilitando la vía de una acción inadecuada generando el doble tratamiento de una misma cuestión ocasionando dispendio jurisdiccional al no atender a la economía al impartir justicia” (fs. 464).

2. En su decisión de fs. 446/459, la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario resolvió —por mayoría—: i) hacer lugar parcialmente al recurso de la accionante —lo rechazó en lo relativo al agravio referido a la prescripción del ejercicio fiscal 2003, en el entendimiento de que correspondía aplicar la normativa local prevista en el CF y no el Código de fondo como pretendía la actora—; ii) revocar la sentencia de grado y declarar la improcedencia de la pretensión fiscal; y iii) rechazar el recurso del GCBA (fs. 446/459).

Respecto del agravio del GCBA referido a que la actora se había acogido a un plan de facilidades de pago por los períodos fiscales respecto de los cuales versaba la incertidumbre alegada, y que por tanto, ello importaba un allanamiento a su pretensión fiscal, la Cámara —conforme el voto de la mayoría— consideró que “... la admisibilidad de la presente acción ya fue decidida por el *a quo* (...) decisión que se encuentra firme atento el desistimiento del recurso de apelación efectuado a fs. 222” (fs. 450 vuelta), razón por la cual “... la cuestión que gira respecto de la falta de incertidumbre ha precluido” (fs. 450 vuelta).

Luego, abordó el alcance de la exención prevista en el art. 135, inc. 21, apartado b) del CF (t. o. 2003), que condicionaba el otorgamiento de la exención a la actividad industrial a la concurrencia de los siguientes requisitos: a) que la actividad industrial se desarrollara exclusivamente en establecimientos radicados en el territorio de la Ciudad de Buenos Aires; y b) que el local contara con la debida habilitación, a la vez que expresamente disponía que la exención solo recaería sobre aquellos ingresos provenientes de la venta de bienes obtenidos en los procesos productivos de la Ciudad.

Así, entendió que: i) “... tomar el domicilio del contribuyente como único criterio de categorización para acceder a la exención contemplada en la norma, no constituye una pauta razonable que permita justificar un tratamiento impositivo distinto” (fs. 451 vuelta), con apoyo de la jurisprudencia de la CSJN, en particular, la causa “Bayer SA c/ Santa Fe, provincia de s/ acción declarativa de certeza”, sentencia del 31 de octubre de 2017; ii) “... los principios del art. 12 y la noción orgánica asignada a la recordada ‘cláusula del comercio’ de los arts. 75, inc. 13 y 126 de la Constitución Nacional, previenen a las legislaturas provinciales de dictar leyes que discriminen el comercio

interior en función de su origen o que beneficien a un Estado provincial respecto de otro, o que se grave su desenvolvimiento al extremo de dificultarlo o impedirlo (Fallos: 335:1794, causa 'Pescargen S.A.', considerando 12)" (fs. 452); iii) tanto las provincias como la Ciudad Autónoma de Buenos Aires habían asumido, al suscribir el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento "... el compromiso de eximir —sin condicionamientos— del pago del impuesto a los ingresos brutos a la 'e) Producción de bienes (industria manufacturera) excepto los ingresos por ventas a consumidores finales que tendrán el mismo tratamiento que el sector minorista'" (fs. 452), siendo la referida ley convenio parte del derecho local, aunque con diversa jerarquía —con cita de la jurisprudencia de la CSJN que refiere a que los pactos fiscales como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configuran el derecho intrafederal y se incorporan, una vez ratificados por las legislaturas, al derecho público interno de cada estado provincial—; y iv) lo precedentemente expuesto se encontraba reforzado por la reciente suscripción del Consenso Fiscal (2017) en el que los órganos superiores de nuestra organización constitucional "... se comprometieron a través de un nuevo pacto federal, a eliminar inmediatamente **tratamientos diferenciales basados en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente o el lugar de producción de bienes** (punto III, inciso a.)" (fs. 453).

Finalmente concluyó que la limitación efectuada en la normativa local no era válida.

3. El GCBA manifiesta en sus agravios —y lo ha sostenido en todas sus presentaciones— que "[l]a incertidumbre alegada por la actora desapareció al momento que iniciara el expediente de impugnación del acto administrativo que tramita por ante el mismo Juzgado y Secretaría, donde se resolverá en definitiva sobre la determinación del impuesto sobre los ingresos brutos sobre los mismos períodos por los que aquí, se alega el estado de incertidumbre" (fs. 470/470 vuelta). Señala que no se tuvieron en cuenta los fundamentos del TSJ en la causa "[Orbis Mertig](#)", para seguir la doctrina sentada por la CSJN ("Bayer"), violentando así la autonomía de la Ciudad y sus facultades tributarias. También afirma que no se vulneró la cláusula comercial (art. 75, inc. 13 CN) pues "... una cuestión es poner barreras y agravar la situación de un contribuyente que vive en otra jurisdicción a la cual se le agrava su situación impositiva entorpeciendo el libre comercio y complicando la libre circulación lo cual conspira contra la unidad del sistema federal y su regular funcionamiento (...) otra muy distinta es gravar una alícuota menor porque cumple determinados requisitos exigidos por la administración que ésta considera beneficioso

para el contribuyente y el fisco” (fs. 471 vuelta). Insistió en sostener que tampoco se había establecido una aduana interior en tanto “No hay gravamen a la introducción de bienes sino el requerimiento de que se tribute de acuerdo a la actividad que se desarrolla en la Ciudad” (fs. 490).

4. En el caso, la discusión de fondo pasa por decidir si es correcto que la exención o tasa cero se aplique sólo a los importes de los bienes materiales fabricados en la Ciudad, y no a la base imponible total atribuida a la Ciudad (conf. demanda, fs. 2 vuelta).

4.1. Ahora bien, de las constancias obrantes en la causa se advierte que:

I) con posterioridad a la promoción de la presente acción declarativa (12/03/2009), que se entabló con motivo del proceso de inspección al que se encontraba sujeta la empresa contribuyente (conf. demanda, fs. 2/2 vuelta y fs. 7 vuelta/8), se dejó sin efecto la resolución n° 203-DGR-2009 —inicio del procedimiento de DO por los períodos fiscales 2003, 2004, 2005, 2006 y 2007—, mediante la resolución n° 3628-DGR-2009 (fs. 179/182) dictada luego de promoverse la acción (25/09/2009);

II) dicha resolución n° 3628 también impugnó las liquidaciones efectuadas por la actora por los períodos fiscales 2003, 2004, 2005, 2006 y 2007, y **a raíz de ello se está tramitando una acción impugnativa** a efectos de resolver la DO del IIBB respecto de los mismos períodos fiscales por los que aquí se alega el estado de incertidumbre, en la que se estarían discutiendo, además de lo señalado, los efectos del acogimiento por parte de la actora a un plan de facilidades de pago; y

III) la cuestión fue declarada como de puro derecho (fs. 267/267 vuelta).

4.2. No puede perderse de vista que la pretensión de la accionante consiste en que se esclarezca el estado de incertidumbre que dice tener respecto de la aplicación a su situación particular, del coeficiente unificado de ingresos y gastos que, a su vez se está discutiendo en el marco de una acción impugnativa por los mismos períodos fiscales, y respecto de los cuales habría un acogimiento a un plan de facilidades de pago —cuyos efectos están siendo allí valorados— acción que, eventualmente, podría llegar a conocimiento del Tribunal.

Ello no ha sido desconocido por la actora. Por el contrario, en la contestación del traslado del memorial de agravios del GCBA, señaló que la Resolución n° 422/AGP/2014 (que rechazó su recurso

jerárquico) "... fue objeto de una demanda impugnativa que mi mandante presentó en tiempo y forma (9/12/2014), que tramita bajo el número de expediente C45659/2014 y que está radicado, justamente, ante el mismo juzgado y secretaría que estas actuaciones" (fs. 420/420 vuelta).

Por lo tanto, el uso que la accionante pretende darle a la acción declarativa en el contexto precedentemente descripto, va en contra de su carácter residual o subsidiario, conforme lo indica el texto mismo del art. 277 CCAYT al expresar que el actor "no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente" al perjuicio o lesión actual que pudiera ocasionarle la falta de certeza.

Y, en el caso, como se vio, **ni el perjuicio es actual ni la actora carece de otro medio para ponerle fin.**

Por lo expuesto, corresponde admitir la queja, hacer lugar al recurso de inconstitucionalidad del GCBA, revocar la sentencia de la Sala I de fs. 446/459, y rechazar la demanda. Costas a la vencida (art. 62, CCAYT).

La jueza Marcela De Langhe dijo:

1. La queja deducida por el GCBA cumple los requisitos formales exigidos por la ley 402, y debe ser admitida pues logra rebatir los fundamentos del auto denegatorio de su recurso de inconstitucionalidad, al desarrollar un genuino caso constitucional centrado en la violación de su derecho de defensa.

Por este motivo y en virtud de la concesión parcial del recurso extraordinario local interpuesto por el GCBA, corresponde analizar todos los agravios allí introducidos.

2. En primer lugar, debemos ponderar las objeciones del GCBA respecto de la admisibilidad de la presente acción declarativa de certeza. A tal efecto, resulta conveniente realizar un relato de distintas circunstancias relevantes ocurridas en la causa.

2.1. Syphon promovió una acción declarativa de certeza a fin de que el pronunciamiento judicial buscado haga cesar el estado de incertidumbre que pesaba sobre ella en cuanto a su relación jurídica con la Ciudad de Buenos Aires por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y declare improcedente la pretensión fiscal de la Administración General de Ingresos Públicos de la Ciudad de Buenos Aires, exteriorizada en la inspección a la que estaba sujeto (fs. 1/17).

2.2. El GCBA opuso excepción de inhabilitación de la instancia, por considerar que la acción declarativa de certeza no resultaba la vía judicial más idónea y que no existía falta de certeza respecto de la relación jurídica que unía a las partes (fs. 183/193 vta.).

Afirmó que oportunamente inició el procedimiento de determinación de oficio, que concluyó con el dictado de la resolución N° 3628-DGR-2009, que determinó la deuda de ingresos brutos correspondiente a los períodos fiscales 2003 (1° a 12° ant. mens.), 2004 (1° a 12° ant. mens.), 2005 (1° a 3° y 5° ant. mens.), 2006 (1° a 12° ant. mens.) y 2007 (1° a 5° ant. mens.). Por lo que el estado de incertidumbre no sería tal, atento que ya existe una resolución determinativa y la actora debía agotar la vía administrativa planteando los recursos pertinentes; y una vez que se agote la vía recursiva el contribuyente debía articular una acción impugnativa, que sería la vía procesal idónea en lugar de la acción declarativa de certeza articulada.

2.3. Al contestar dicha excepción y solicitar su rechazo (fs. 199/206), entre otras afirmaciones la actora sostuvo que *“la importancia para Syphon de despejar la incertidumbre no sólo está vinculada con los períodos ajustados por la inspección llevada adelante por la Ciudad de Buenos Aires, sino también respecto de períodos futuros, evitando así que se genere una deuda enorme, de imposible cumplimiento para el momento en que la Ciudad agote la instancia administrativa mediante el rechazo de los recursos que propone la demandada en su escrito”* (fs. 200 vta.).

2.4. El Sr. Juez de primera instancia rechazó la excepción (fs. 212/215 vta.). Sostuvo que *“el dictado del acto administrativo de determinación de oficio fue posterior al inicio de la demanda, es decir que la excedencia del objeto de la pretensión declarativa, en tanto importa de alguna manera el cuestionamiento de lo decidido en ese acto, fue sobreviniente y ajena a la voluntad de la actora. Asimismo, dado que los fundamentos del cuestionamiento esgrimido tienen fundamento en la inconstitucionalidad de normas legales fundantes del comportamiento del fisco, puede entenderse que el agotamiento de la vía administrativa constituiría un ritualismo inútil. Ello permite considerar que la instancia judicial se encuentra habilitada y por ende corresponde el rechazo de la defensa opuesta por el GCBA. // Sólo resta señalar que, una vez agotada la vía administrativa con relación a la determinación de oficio recurrida en sede administrativa, la actora podría eventualmente iniciar el proceso ordinario pertinente, el que resultaría como mínimo conexo con las presentes actuaciones, e incluso solicitar una medida cautelar suspensiva del acto impugnado”* (fs. 215).

El GCBA apeló dicha resolución (fs. 219), pero luego desistió del recurso (fs. 222).

2.5. En su sentencia definitiva (fs. 334/344), el Sr. Juez de primera instancia hizo lugar parcialmente a la demanda declarando que el accionar de la AGIP era arbitrario e ilegítimo, en cuanto a la forma en que pretendía liquidar el ISIB con relación a la actora por los períodos fiscales 2003, 2004, 2005, 2006 y 2007 (esto es, aplicando el coeficiente unificado correspondiente a su jurisdicción, resultante de aplicar las reglas de Convenio Multilateral, sobre el monto de la facturación de la planta industrial de Syphon S.A. ubicada en la Ciudad, para considerar que la suma resultante era la única alcanzada por la exención contemplada en el artículo 135 inc. 21 ap. b) del Código Fiscal t.o. 2003 y normas posteriores concordantes).

2.6. En el trámite de la apelación contra la sentencia de primera instancia, ambas partes incorporaron nuevas circunstancias al debate.

Al apelar y expresar agravios (fs. 396/411), y conforme la documentación que acompañó a fs. 390/391, el GCBA adujo que la actora el 21/08/2014 se había acogido al plan de facilidades de pago previsto en la resolución nº 910/2014 para regularizar las diferencias en el pago del ISIB por los períodos 01-2003 a 05-2007, es decir los mismos conceptos alcanzados por la sentencia recurrida, lo que tornaría inviable la acción declarativa atento el allanamiento a las pretensiones del fisco. Y sostuvo que *“la conclusión del proceso determinativo y suscripción de un Plan de Facilidades no sólo despeja cualquier incertidumbre que pudiera haber existido, también fija límites a los alcances de la sentencia, toda vez que aquello que había dado motivos a la actora para promover su demanda, esto es la incertidumbre, ya no existe”* (fs. 404).

En su contestación de agravios (fs. 413/431), la actora afirmó que *“la acción declarativa y el estado de incertidumbre no se agota en la actuación administrativa que culminó en esa sede con el dictado de la res. 422/AGIP/2014, pues el estado de incertidumbre se extiende a todos los períodos posteriores que no tuvieron cambios normativos, ni fácticos, lo que extiende no solamente la incertidumbre, sino también el interés jurídico de mi parte a los períodos posteriores, actuales e incluso futuros, y justifica la viabilidad de la acción intentada”* (fs. 416 vta.). Dijo que la resolución nº 422/AGIP/2014 fue objeto de una demanda impugnativa que presentó en tiempo y forma el 09/12/2014, que tramita bajo el nº de expediente C45659/2014 y que está radicado ante el mismo juzgado y secretaría que estas actuaciones (fs. 420); y reconoció que se acogió al plan de facilidades de pago reglamentado por la resolución nº 910-MHGC-2014, pero consideró que ello no

importaba allanamiento a la pretensión fiscal ni impedía seguir discutiéndola en las instancias pertinentes y solicitar la repetición de las sumas que se vayan abonando, pues no se aplicarían los arts. 10 y 11 de la resolución n° 2722-SHyF-2004, que constituye un régimen diferente (fs. 420 vta./421).

2.7. La Cámara dictó sentencia rechazando el recurso de apelación del GCBA, admitiendo la apelación de la actora, revocando en consecuencia la sentencia de grado y declarando la improcedencia de la pretensión fiscal de la AGIP (fs. 446/459).

En cuanto a la admisibilidad de la acción meramente declarativa, la Dra. Schafrik —con la adhesión del Dr. Balbín— sostuvo que *“la admisibilidad de la presente acción ya fue decidida por el a quo —ver resolución de fs. 212/215 vta.— decisión que se encuentra firme atento el desistimiento del recurso de apelación efectuado a fs. 222. // Motivo por el cual la cuestión que gira respecto de la falta de incertidumbre ha precluido”* (fs. 450 vta.).

En disidencia, la Dra. Díaz manifestó que *“... sin perjuicio de encontrarse reunidos, oportunamente, los requisitos de admisibilidad de la acción, que llevaron a que se declarara habilitada la instancia con fecha 1/11/10 —resolución que se encuentra firme—, lo cierto es que frente a las circunstancias actuales de autos, una decisión en tomo al objeto planteado, deviene improcedente. // Es que, teniendo en consideración que las pretensiones entabladas en el marco de la acción impugnativa articulada el 9/12/14 resultan, a la postre, abarcativas de los planteos que sustentan la presente causa, el progreso de la acción declarativa de certeza resultaría inválido. Ello así, toda vez que la incertidumbre invocada por la actora será eventualmente despejada en el marco del expediente N°C45659-2014/0, que tiene por objeto —para lo que aquí interesa— cuestionar la determinación de diferencias en el impuesto sobre ingresos brutos efectuada por el fisco local respecto de idénticos períodos a los aquí analizados”* (fs. 458 vta./459).

2.8. En su recurso de inconstitucionalidad (fs. 464/492 vta.), entre otros agravios el GCBA dice que la acción declarativa no es la vía procedente y que existe una duplicación de procesos. Concluye que su derecho de defensa se encuentra afectado al obligarlo a transitar una acción judicial innecesaria, administrando incorrectamente la justicia en tanto se afectan recursos y tiempo en atender una cuestión litigiosa que ya está siendo tratada en el proceso específico que es la acción impugnativa.

3. El primer interrogante que debemos dilucidar es el siguiente: ¿puede revisarse en esta oportunidad la admisibilidad de la acción declarativa, o esa posibilidad quedó clausurada al quedar firme el rechazo de la excepción de inhabilitación de la instancia deducida por el GCBA?

Existen dos motivos por los cuales considero que podemos analizar si se configuran los presupuestos básicos de admisibilidad de la presente acción. El primero de ellos es que luego de que el Sr. Juez de primera instancia resolviera la excepción de inhabilitación de la instancia, ocurrieron diversos hechos reconocidos por ambas partes (concretamente, la iniciación de una acción de impugnación del acto determinativo de oficio, y el acogimiento del contribuyente a un plan de facilidades de pago) que incidieron indudablemente en la viabilidad y actualidad de la pretensión declarativa de certeza, y que no pueden soslayarse. Así lo prevé el art. 145 último párrafo del CCAyT, al disponer que *“(L)a sentencia puede hacer mérito de los hechos constitutivos, modificativos o extintivos, producidos durante la substanciación del juicio y debidamente probados, aunque no hubiesen sido invocados oportunamente como hechos nuevos”*.

Y por otro lado, los magistrados conservan la facultad, en todo momento e incluso de oficio, de determinar si el proceso reúne los requisitos de validez imprescindibles para el nacimiento y normal desenvolvimiento de la relación jurídica procesal. Esta potestad de revisar la concurrencia de los presupuestos procesales tiene por objeto asegurar que el juez dicte una sentencia válida y eficaz sobre el fondo del asunto, e incluye la posibilidad de analizar si el debate planteado en la demanda conserva actualidad o fue modificado por hechos posteriores que tornen inviable la acción en los términos originalmente propuestos.

4. Sentado lo expuesto, corresponde determinar si la presente acción reúne en la actualidad los requisitos de admisibilidad necesarios para habilitar el pronunciamiento de una decisión sobre el fondo.

4.1. El art. 277 CCAyT —similar al art. 322 CPCCN— establece que la acción meramente declarativa constituye un proceso que tiene por objeto *“... obtener una sentencia meramente declarativa para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al/la actor/a y éste/a no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente ...”*

Del texto reseñado se desprenden tres requisitos de procedencia (Fenochietto, Carlos Eduardo, *“Código Procesal Civil y Comercial de la Nación comentado, anotado y concordado con los códigos*

provinciales”, 2ª ed.act. y ampl., tomo 2, comentario al art. 322, pág. 275, Ed. Astrea, Bs.As., 2001):

- a) un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica;
- b) la existencia de un interés jurídico serio en el peticionario, de modo que la incertidumbre referida ocasione, eventualmente, un daño, lesión o perjuicio actual;
- c) inexistencia de otro medio en el ordenamiento jurídico para obtener el cese de la falta de certeza alegada.

4.2. Tal como reconocen ambas partes, el accionante interpuso los pertinentes recursos administrativos contra el acto determinativo de oficio, y ante el resultado negativo interpuso una acción judicial de impugnación de dicho acto. Paralelamente, se acogió a un plan de facilidades de pago por la totalidad de la deuda determinada de oficio (correspondiente a los períodos 2003 a 2007), y que fuera objeto de la presente acción declarativa y alcanzada por las sentencias de los jueces de mérito. Vale recordar que la sentencia de primera instancia circunscribió el alcance de su condena a dichos períodos fiscales, lo que no fue modificado por la alzada.

Por lo tanto, fue iniciada una acción judicial de impugnación del acto determinativo de oficio en la que se discuten los mismos planteos que los aquí ventilados, a los que se suman otros más relacionados con la validez de dicho acto y la incidencia del acogimiento al plan de facilidades de pago (que aquí no pudieron articularse oportunamente ni sustanciarse debidamente). Esto demuestra que la presente acción declarativa, aunque hubiese sido viable en un principio (conforme el cuadro de situación que se le presentó al juez de primera instancia al resolver la excepción de inhabilitación de la instancia), ante los hechos acaecidos se transformó en insuficiente e inidónea para resolver los planteos de fondo.

Y es que no pueden coexistir dos acciones judiciales en las que se discutan los mismos planteos de fondo, referidos al mismo impuesto y a los mismos períodos fiscales. Ante dicha situación, debe privilegiarse aquella acción que permite mayor amplitud en cuanto al debate de pretensiones y hechos, que es la de impugnación del acto determinativo.

Por lo tanto, ante la existencia de un medio legal que resulta más idóneo para resolver, en una única sentencia y en forma definitiva, todos los planteos referidos a la problemática tributaria entre las partes, la presente acción meramente declarativa resulta inadmisibile.

5. A pesar de que las falencias precedentemente apuntadas fueron planteadas por el GCBA en su expresión de agravios contra la

sentencia de primera instancia, la Cámara no las analizó por considerar que la admisibilidad de esta acción ya había sido decidida con carácter firme, por lo que había precluido la oportunidad de cuestionarla.

Como hemos visto, el *a quo* debió haber merituado los hechos ocurridos en el transcurso del proceso y con posterioridad a la resolución de la excepción previa. Al no hacerlo, violó el derecho de defensa del GCBA al mantenerlo sujeto a este proceso, en el que no pudo defender adecuadamente la validez del acto determinativo de oficio ni invocar los efectos del acogimiento al plan de facilidades de pago.

Por estos motivos, corresponde revocar la sentencia de Cámara y, en los términos del art. 30, segundo párrafo, de la ley 402 (texto consolidado 2018), rechazar la demanda meramente declarativa, atento no encontrarse reunidos sus requisitos de procedencia, al existir otro medio legal más idóneo para resolver el conflicto aquí planteado. Ello torna innecesario el tratamiento de los restantes planteos desarrollados por ambas partes, en particular los referidos al debate de fondo.

6. En consecuencia, voto por hacer lugar al recurso de inconstitucionalidad del GCBA, revocar la sentencia de la Sala I de fs. 446/459, y rechazar la demanda. Costas de todo el proceso en el orden causado, habida cuenta que esta decisión se funda en circunstancias ocurridas con posterioridad a la interposición de la demanda y que ambas partes contaban con razones valederas para defender sus posturas (art. 62, segundo párrafo, CCAyT).

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

**el Tribunal Superior de Justicia
resuelve:**

1. Rechazar los recursos de queja e inconstitucionalidad interpuestos por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con costas en el orden causado.

2. Mandar que se registre, se notifique y, oportunamente, se devuelva a la Cámara remitente.

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

