

# EL ENCUADRE CONSTITUCIONAL DEL DERECHO TRIBUTARIO DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

Aristides Horacio M. CORTI

## I. Del *status* constitucional de la CABA

Antes de la reforma constitucional de 1994 la Ciudad de Buenos Aires constituía un ente municipal autárquico de base constitucional federal con funciones administrativas (un Intendente designado por el P.E.N., un Concejo Deliberante que dictaba reglamentos de integración o delegados sobre la base de la política legislativa definida por el Congreso de la Nación como legislatura local, y jueces administrativos de faltas con funciones jurisdiccionales administrativas. La función judicial con competencia sobre los asuntos locales, tanto de derecho público como privado, estaba a cargo de la justicia nacional ordinaria). Con dicha reforma constitucional, la segunda parte de la Constitución (titulada “*Autoridades de la Nación*”), compuesta de dos títulos, el primero organizando el “*Gobierno Federal*” y el segundo referido a los “*Gobiernos de Provincia*”, incluye en este último, como art. 129, la siguiente cláusula: “*La Ciudad de Buenos Aires tendrá un régimen de gobierno autónomo, con facultades propias de legislación y jurisdicción, y su Jefe de Gobierno será elegido directamente por el pueblo de la Ciudad. Una ley garantizará los intereses del Estado Nacional, mientras la Ciudad de Buenos Aires sea capital de la Nación*”.

Se han sostenido y persisten distintos criterios para caracterizar a la Ciudad Autónoma. Algunos dicen que no existe equiparación con las provincias calificándola de “Ciudad-Estado” (Raúl ALFONSÍN; Jorge DE LA RÚA, María Gabriela ÁBALOS DE MOSSO, Antonio María HERNÁNDEZ (h.)<sup>1</sup>, BARRERA BUTELER); “semi-provincia” (Eduardo MENEM, DROMI, CREO BAY); “autonomía municipal” (NATALE) o “sujeto del derecho público provincial” (DALLA VIA<sup>2</sup>).

<sup>1</sup> *Federalismo, Autonomía Municipal y Ciudad de Buenos Aires en la Reforma Constitucional de 1994*, Editorial Depalma, 1997, págs. 194 y ss., recogiendo la clasificación de opiniones efectuada por María Gabriela ÁBALOS DE MOSSO, *Derecho constitucional de la reforma de 1994*, tomo II, PÉREZ GUILHOU y otros, págs. 429 y ss.

<sup>2</sup> *Derecho Constitucional Económico*, Abeledo-Perrot, 1999, pág. 591. El mismo autor en *Colección de Análisis Jurisprudencial. Derecho Constitucional*, La

Otros, que la Ciudad Autónoma posee un *status* equivalente al de las provincias (EKMEKDJIAN); “Ciudad-Estado de nivel provincial” (QUIROGA LAVIÉ) o “...un nuevo sujeto en la relación federal que comparte con las provincias el mismo escalón o nivel en la estructura del Estado Federal” (GIL DOMÍNGUEZ <sup>3</sup>). Coincidimos con los tres últimos. En efecto, la Ciudad de Buenos Aires cuenta con: a) gobierno autónomo (integrado por tres poderes: Ejecutivo, Legislativo y Judicial); b) territorio propio -no federalizado- (sin perjuicio de que en dicho territorio se encuentra establecido el Gobierno Federal) y c) una población que, al igual que la de las provincias, elige autoridades ejecutivas y legislativas federales y locales. A su vez, el 1/9/05 la Legislatura de la Ciudad sancionó la ley N° 1777 que establece la división territorial de la Ciudad en 15 comunas.

Por su parte, la CSJN tiene resuelto que la Ciudad de Buenos Aires no se encuentra equiparada a una provincia (*Fallos*, 322:2856 y 323:3991). Más recientemente, el 18/12/07 <sup>4</sup>, la CSJN resolvió que no corresponde su competencia originaria respecto de las causas que se susciten entre la Ciudad y una provincia, que deben tramitar ante los jueces del Estado provincial que es parte, con disidencias de los jueces ARGIBAY y ZAFFARONI que votaron en el sentido de que interpretar que la ausencia de previsión constitucional específica obliga a la Ciudad a resignar sus facultades propias a favor de los tribunales de cualquier otra provincia con la que mantenga un litigio judicial, anula uno de los aspectos centrales de la autonomía política que tienen todos los Estados que forman parte de la federación, cual es la de no estar obligados a someterse al poder de otros Estados miembros. Por su parte, el juez ZAFFARONI precisó que la representación senatorial, establecida por la Constitución Nacional confiere a la Ciudad el carácter de ente federado.

Ahora bien, desde la específica perspectiva de las finanzas públicas, la Constitución de la Ciudad define su sistema financiero

---

Ley, 2002, pág. 266, sostiene que “A la división constitucional clásica entre Estado Federal y Provincias, debe ahora agregarse la Ciudad de Buenos Aires (art. 129) que tiene más jerarquía que los municipios pero algo menos que una provincia”.

<sup>3</sup> Cfr. La Ley, 6/7/06.

<sup>4</sup> Sentencia dictada en autos “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Provincia de Tierra del Fuego”, con mayoría formada por los jueces LORENZETTI, HIGHTON DE NOLASCO, FAYT, PETRACCHI Y MAQUEDA y disidencias de ARGIBAY y ZAFFARONI (cfr. Suplemento La Ley Constitucional, 27/03/2008, págs. 12 y ss, con nota de Silvia B. PALACIO DE CAEIRO).

público (presupuestario, de crédito público y tributario), como sustantivamente similar al de las 23 provincias nominadas como tales. Nótese la significación de los recursos y gastos de la Ciudad Autónoma comparativamente con los de las 23 referidas. En efecto, el presupuesto de la Ciudad es el tercero del país, después del nacional y el de la Provincia de Buenos Aires. A modo de ejemplo, el presupuesto de la Ciudad del ejercicio 2008 prevé gastos por \$13.083 millones, financiándose en un 90% con fondos propios y el 10% restante con fondos coparticipados por el Gobierno Nacional. El impuesto sobre los ingresos brutos representó en el lapso enero/septiembre 2007 el 73,94% de la recaudación (\$4.127 millones), los gravámenes inmobiliarios el 9,32% (\$668 millones), a los automotores el 8,48% (\$473 millones) y el impuesto de sellos 3,61% (\$228 millones). Existen otros recursos no tributarios, de naturaleza patrimonial (ingresos originarios) que incluyen las rentas provenientes del juego, y otros recursos tales como la venta de bienes y servicios y rentas de la propiedad.

La CABA, al igual que el resto de las provincias (salvo la Provincia de Buenos Aires, aunque todavía no se puso en vigencia), no ha legislado el impuesto a los enriquecimientos a título gratuito (impuesto sucesorio o a la herencia) u otros que podrían establecerse con arreglo al principio autonómico de permisión en tanto no se superpongan con los nacionales coparticipados (art. 9, inc b], primer párrafo, ley 25.548), o avancen sobre los poderes tributarios exclusivos (materia aduanera) del Gobierno Nacional (art. 75, inc. 1, CN).

## II. De la gradación de normas jurídicas vinculantes para la Ciudad Autónoma

De conformidad con la CN -arts. 31 y 75, inc. 22- en la cúspide del sistema se encuentra aquella y los Tratados internacionales (con sus reservas <sup>5</sup>) en materia de derechos humanos mencionados en la segunda de dichas normas.

<sup>5</sup> Así, la reserva formulada por la República Argentina al art. 21 de la Convención Americana de Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) en cuanto expresamente prescribe: “El Gobierno argentino establece que no quedarán sujetas a revisión de un tribunal internacional cuestiones inherentes a la política económica del Gobierno. Tampoco considerará revisable lo que los Tribunales nacionales determinen como causas de ‘utilidad pública’ e ‘interés social’, ni lo que éstos entiendan por ‘indemnización justa’” (reserva efectuada por el gobierno nacional en su instrumento de ratificación de fecha 14/8/84, y tramitada con arreglo a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados suscripta el 23 de mayo de 1969; que cuenta con jerarquía constitucional, art. 75, inc. 22, C.N.).

En un segundo nivel, los demás Tratados internacionales (art. 27 y 75, incs. 22 *in fine* -cuando no obtengan las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara- y 24, CN).

En tercer lugar, el derecho intrafederal (federalismo de concertación) conformado por las leyes-convenio estipuladas y aprobadas por la Nación y las provincias (incluida la Ciudad Autónoma), v.gr. la ley 23.548 (de coparticipación de impuestos) y los pactos fiscales.

En cuarto rango, las leyes federales dictadas en consecuencia de la Constitución (cfr. art. 31, CN). Esto es, aquellas leyes de la Nación, como dice la referida cláusula, "...que en su consecuencia se dicten por el Congreso" (Nacional). Esto es, en la medida en que revistan validez constitucional. En este sentido debe ponderarse que los arts. 2, 7, 8, 10 de la ley 24.588 (la conocida como "ley Cafiero") son inconstitucionales, conforme lo declarado al respecto por la Convención Constituyente de la Ciudad Autónoma mediante resolución del 02/08/96. En este cuarto nivel cabe incluir al derecho común contenido en los Códigos de fondo y leyes complementarias del art. 75, inc. 12, CN, en la medida en que resulten vinculantes para las jurisdicciones locales (v.gr., en materia de privilegios concursales).

Quinta, la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Sextos, los convenios internacionales de la Ciudad Autónoma con Estados extranjeros u organismos internacionales, cfme. arts. 129 CN, 14 de la ley 24.588 y 80, inc. 8, de la Constitución de la Ciudad, "...con conocimiento del Congreso Nacional".

Séptimos, los convenios interprovinciales en los que la Ciudad sea parte, v. gr. el convenio multilateral en materia de impuesto sobre los ingresos brutos del 18/08/87.

Octavas, las leyes sancionadas por la Legislatura de la Ciudad.

En la Ciudad Autónoma, en materia tributaria, se encuentran excluidos los reglamentos de necesidad y urgencia y de integración o delegados.

### III. De la coparticipación federal de impuestos

El art. 75, inc. 2, CN, dispone: a) en su tercer párrafo: "La distribución entre la Nación, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires y entre éstas" de los fondos coparticipables (tributos indirectos internos y tributos directos; se excluyen los tributos indirectos externos -tributos aduaneros-), así como también que dicha distribución se efectuará "...en relación directa a las competencias, servi-

cios y funciones de cada una de ellas...” (principio de correspondencia entre ingresos y gastos) “...contemplando criterios objetivos de reparto: será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional”; b) en su quinto párrafo que “No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por la ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la Ciudad de Buenos Aires en su caso”; y c) en su sexto y último párrafo que “Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la Ciudad de Buenos Aires en su composición”.

Se advierte también una omisión en la mención de la Ciudad en los párrafos segundo y cuarto del inc. 2 del art. 75 en cuanto no la contemplan expresamente como parte de los acuerdos de la Nación con las provincias que servirán de base a la ley-convenio, ni tampoco dictando la ley aprobatoria pertinente. Dichas omisiones resultan jurídicamente irrelevantes, ya que como ha señalado la doctrina en la materia: “No hay duda de que, en los trámites previos a la suscripción de la ley convenio, la Ciudad debe tener una actuación igual a la de las provincias. Como ha señalado la C.S.J.N. en numerosas ocasiones, una imperfección técnica -en el caso una omisión parcial en el texto-, no puede conducir a desvirtuar el sentido de un sistema jurídico”<sup>6</sup>. Por lo demás, dichas omisiones fueron salvadas por la convención constituyente de la Ciudad Autónoma al prescribir en su cláusula transitoria tercera que “La Ciudad de Buenos Aires afirma su derecho a participar en igualdad de condiciones con el resto de las jurisdicciones en el debate y la elaboración del régimen de coparticipación federal de impuestos” y el art. 80, inc. 15, que constituye atribución de la legislatura de la Ciudad aprobar “...la Ley-Convenio a la que se refiere el inc. 2 del art. 75 de la Constitución Nacional”.

A su vez, la cláusula transitoria sexta de la CN dispuso que el régimen de coparticipación federal y la reglamentación del organismo fiscal federal, debían ser establecidos antes de la finalización del año 1996. Dicha manda constitucional no se cumplió.

6 Cfr. Horacio Guillermo CORTI, “Potestades Tributarias de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, en *Derecho Tributario Municipal. Perfiles constitucionales del Municipio. Tasas. Gestión y recaudación. Tributación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, coordinador José Osvaldo CASÁS, Ad-Hoc, 2001, págs. 343/7.

En cuanto a la situación de la CABA resulta evidente que los fondos asignables deberán provenir de la distribución secundaria, es decir de la masa de recursos atribuible al conjunto de las provincias y a la CABA, conforme art. 75, inc. 2, tercer párrafo, CN. Así lo tiene también reconocido la doctrina (cfr. DALLA VIA <sup>7</sup>), con la disidencia, jurídicamente inexplicable, de Pedro J. FRÍAS <sup>8</sup>, en cuanto postula que la CABA no deberá integrar, en el marco de distribución secundaria, la masa asignable al conjunto de las provincias, sino la atribuible en conjunto con la Nación. Se trata de una tesis sin recibo constitucional.

#### **IV. De los fondos de coparticipación federal atribuidos de hecho y atribuibles de derecho a la Ciudad Autónoma <sup>9</sup>**

Como dijimos en el acápite anterior la CN establece que las contribuciones tanto directas como indirectas (con exclusión en el caso de éstas, de los tributos aduaneros) son coparticipables entre la Nación, las provincias y la CABA y entre éstas. Así también que dicha distribución se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad real de oportunidades en todo el territorio nacional. Agregando que no habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la Ciudad de Buenos Aires en su caso. Se trata de congregar la correspondencia entre recursos y funciones y la distribución de aquéllos con arreglo a criterios devolutivos y redistributivos. Sostuvimos en su oportunidad <sup>10</sup>: “De esta manera la CN adopta postulados de redistribución de los ingresos coparticipables, como se induce de los criterios de solidaridad e igualdad material o de hecho. En tanto que el concurrente y acoplado criterio de equidad

<sup>7</sup> Op. cit. *supra* en nota 2, pág. 591.

<sup>8</sup> “La Coparticipación 1996”, trabajo presentado en la Academia Nacional de Ciencias Económicas, Seminario de Coparticipación y Federalismo 1996, pág. 2, asumiendo las conclusiones de Aldo C. H. NIEVA (cfr. op. cit. *supra* en nota 1, págs. 63/4).

<sup>9</sup> Este capítulo recoge sustancialmente el trabajo del autor: “El nuevo proyecto de coparticipación federal de impuestos y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, PET, 14/05/04, pág. 11.

<sup>10</sup> “Una aproximación a las cláusulas tributarias y financieras de la Constitución Nacional”, “Impuestos”, 1994-B:2317/22.

viene a limitar dichos parámetros a fin de evitar expoliaciones interjurisdiccionales. Se trata, a nivel interjurisdiccional, de una pauta análoga a la de equidad tributaria individual, que la CSJN -desde antiguo- ha asimilado a la noción equivalente de no confiscatoriedad. De tal suerte, así como el impuesto deviene inequitativo (confiscatorio) cuando absorbe más del 33% de las rentas reales o presuntas de un determinado contribuyente, también se verificará confiscación interjurisdiccional cuando una jurisdicción determinada reciba en devolución recursos coparticipables originados en su propia riqueza local, mermados en más de 33%”.

Ello no obstante, en la actualidad la Ciudad aporta al PBI nacional -y a la masa de recursos tributarios recaudados por la AFIP- un 25% del total y recibe solamente el 1,4% de dicha masa (aproximadamente \$767 millones anuales) sustantivamente inferior a provincias con menos aporte al PBI nacional, como es el caso de Santa Fe y Córdoba. La distribución secundaria es, a la fecha, la siguiente: Provincia de Buenos Aires: 21,9%; Santa Fe: 8,9%; Córdoba: 8,8%; Chaco: 5%; Entre Ríos: 4,9%; Tucumán: 4,7%; Mendoza: 4,2%; Santiago del Estero 4,1%; Salta: 3,8%; Corrientes: 3,7%; Formosa: 3,6%; San Juan: 3,4%; Misiones: 3,3%; Jujuy: 2,8%; Catamarca: 2,7%; Río Negro: 2,5%; San Luis 2,3%; La Rioja 2,1%; La Pampa 1,9%; Neuquén: 1,7%; Chubut: 1,6%; Santa Cruz: 1,6% y Tierra del Fuego: 0,7%.

No se trata de revivir el histórico enfrentamiento entre porteños y provincianos sino de posibilitar, desde las finanzas públicas, políticas públicas activas que beneficien a todos los habitantes del país sin exclusiones. También en la Ciudad existen villas-miseria, gente sin techo, chicos precarizados, escuelas en derrumbe y hospitales sin suministros. La deuda social no empieza del otro lado de la General Paz.

#### **V. De las pautas vinculantes para la Ciudad Autónoma establecidas por las leyes federales de coparticipación y los pactos fiscales**

Habida cuenta de que las referidas leyes-convenio integran el derecho intrafederal de concertación, los gobiernos federal y provinciales se encuentran obligatoriamente alcanzados por sus estipulaciones no pudiendo válidamente modificarlas unilateralmente, conforme lo dispuesto por el art. 75, inc. 2, cuarto párrafo, CN (con la salvedad temporaria y condicionada del art. 75, inc. 3, último párrafo).

Sobre estas bases y la tácita reconducción de la ley 23.548 (art. 15: "...Su vigencia se prorrogará automáticamente ante la inexistencia de un régimen sustitutivo del presente"), resultan vinculantes para la Ciudad las siguientes pautas y características básicas de los impuestos locales: 1) en lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos: "Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales, con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual, excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos". Se sigue de lo expuesto que las actividades empresarias desarrolladas sin fines de lucro (v.gr. empresas cooperativas, sociales, recuperadas) no están alcanzadas por el gravamen (supuestos de no sujeción o exclusión de objeto); 2) no podrán gravarse las exportaciones<sup>11</sup> y 3) sí, en cambio, "...las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza)", así como "...las actividades cumplidas en lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional (puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos y todo otro de similar naturaleza), en tanto la imposición no interfiera con ese interés o utilidad". Esta cláusula de derecho intrafederal fue receptada por la reforma constitucional 1994, cfr. art. 75, inc. 30: "Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición (debió decir "y tributarios") sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines"; 3) en materia de tasas, deben ser retributivas de servicios efectivamente prestados, no bastando que el servicio sea potencial o esté meramente organizado. En este aspecto la ley-convenio es consistente con la jurisprudencia de la CSJN, precedente "Compañía Química", 05/09/89 (*Fallos*, 315:1575). Dichas pautas resultan ejemplificativas y no agotan la integralidad de las estipuladas en el art. 9, inc. b), de la ley-convenio.

Acerca del impuesto de sellos, el punto 2 del inc. b) del art. 9 precitado, establece que dicho gravamen lo será exclusivamente sobre negocios jurídicos instrumentados, contratos a título oneroso formalizados por correspondencia y operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la ley 21.526,

11 Enrique BULIT GOÑI, *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, obra colectiva coordinada por el nombrado, Editorial Ad Hoc, 2002, págs. 132/3.

es decir que las jurisdicciones locales no podrán gravar supuestos de economía de opción consistentes en negocios jurídicos no instrumentados o parcialmente instrumentados, como es el caso de las ofertas instrumentadas con aceptación tácita no instrumentada. Así lo ha reconocido recientemente la CSJN por sentencias del 15/04/04, autos “YPF S.A. c/Tierra del Fuego Prov. de s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, “Transportadora de Gas del Sur S.A. c/Santa Cruz Prov. de s/acción declarativa de certeza” y otras (*Fallos*, 327:1034, 1051, 1083 y 1108).

En la misma línea, el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, celebrado entre el Estado Nacional y los Estados provinciales el 12/08/93 (cfr. decreto del P.E.N. 14/94). Al respecto, en materia de ingresos brutos se dispuso la exención, entre otras, de la producción de bienes por parte de la industria manufacturera, excepto los ingresos por ventas a consumidores finales, que tendrán el mismo tratamiento que el sector minorista (esto es, susceptibles de ser gravados). De lo que se sigue que en el caso de empresas industriales que desarrollan sus actividades en más de una jurisdicción la exención les alcanza (con la salvedad de las ventas a consumidores finales) independientemente de la jurisdicción en que tengan radicado su establecimiento fabril<sup>12</sup>. La posición contraria<sup>13</sup> importa una discriminación que el Pacto no autoriza y resulta, además, incompatible con el principio hermenéutico del máximo rendimiento útil de las normas jurídicas y, en especial, de aquellas que otorgan beneficios fiscales, a fin de hacer prevalecer su función promocional (*favoris promotionis*) por encima de cerrados criterios fiscalistas (*Fallos*, 308:2554; 310:177)<sup>14</sup>.

En lo que respecta al Pacto y con relación al impuesto inmobiliario, establece -con jerarquía de derecho intrafederal- que la base imponible no podrá superar el 80% del valor de mercado de los

12 Cfr. Pablo J. M. REVILLA, “El impuesto sobre los ingresos brutos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, págs. 349 y ss., en especial págs. 360 *in fine* y ss., de la obra colectiva citada *supra* en nota 3.

13 Cfr. art. 135 bis, inc. b, Código Fiscal, sujetándola a la alícuota 0% “únicamente para el caso que la actividad industrial se desarrolle exclusivamente en establecimientos radicados en el territorio de la Ciudad de Buenos Aires, en tanto cuenten con la debida habilitación otorgada por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires y respecto de los ingresos provenientes de la venta de bienes obtenidos en los procesos productivos desarrollados en dichos establecimientos”.

14 José Osvaldo CASÁS, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Editorial Ad-Hoc, edición 2002, págs. 752/4.

inmuebles urbanos y que las tasas medias que resulten aplicables en ningún caso deberán superar el 1,50 % (cfr. cláusula primera, punto quinto, del convenio).

#### **VI. De los principios constitucionales consagrados por la Constitución de la Ciudad que gobiernan el derecho tributario material o sustantivo**

Se encuentran consagrados en el art. 51 y concordantes, a saber:

1) *Principio de legalidad.* Este principio, cuya sustancia es la representatividad (o de auto-imposición por los propios ciudadanos), requiere de ley formal, que deberá definir todos los aspectos del hecho imponible (material u objetivo, temporal, espacial y subjetivo) y de la obligación tributaria (subjetivo y cuantitativo: base imponible y alícuota). Nótese que la cláusula en trato establece que “La ley debe precisar la medida de la obligación tributaria”, así como que “...es nula cualquier delegación explícita o implícita que de esta facultad (ley formal) haga la Legislatura”, es decir que en materia tributaria se encuentra prohibida tanto la delegación propia cuanto la impropia.

A su vez, se trata de un principio de legalidad calificado en tanto se encuentran proscriptos de manera absoluta los reglamentos de necesidad y urgencia (cláusula transitoria primera, apartado 3). Exige también mayorías calificadas conformadas por la mayoría absoluta de todos los legisladores para sancionar el Código Tributario (art. 81, inc. 2, CN) e imponer y modificar tributos (inc. 9 del mismo artículo). Asimismo, la Constitución de la Ciudad prescribe que mediante la ley anual de presupuesto no se pueden crear, modificar o suprimir tributos.

2) *Principio de irretroactividad de las leyes tributarias.* Este principio, que la jurisprudencia de la CSJN tradicionalmente no aceptó como doctrina general (tesis judicial fuertemente criticada por la doctrina, cfr. por todos JARACH, CASÁS, SPISSE, BULIT GONZ<sup>15</sup>) se

<sup>15</sup> Cfr., por todas, sentencia de la CSJN, 24/11/81, “Ángel Moiso y Cia. SRL”, con nota crítica del autor “Retroactividad impositiva y derechos constitucionales (A propósito de una doctrina que reclama revisión)”, “Impuestos”, 1982-A:730/5. Dicha revisión parece haberse producido con las sentencias del 15/04/04 citadas *supra* en el apartado V, tercer párrafo *in fine*, y en el presente apartado VI, punto 2), segundo párrafo *in fine*, en cuanto la CSJN establece como condición de validez de los tributos la “necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria”, tesis en línea con las ense-

encuentra consagrado expresamente en la Constitución de la Ciudad, es decir que su Legislatura no puede gravar con efecto retroactivo manifestaciones históricas de riqueza (ingresos, patrimonios, consumos, etc.), esto es verificadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la norma, sin perjuicio, de suyo, de su gravabilidad presente y futura.

En tales condiciones resulta criticable reciente jurisprudencia del Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad (sentencia del 17/11/03, expte N° 1898/02 “Droguería Americana c/GCBA”) admitiendo la llamada “retroactividad impropia” en materia de impuesto sobre los ingresos brutos, lo que es decir validando la aplicación retroactiva sobre operaciones realizadas en el curso de un ejercicio anual no concluido pero concertadas con anterioridad a la publicación de la ley. Ello así, habida cuenta de que, como lo sostuviéramos en su oportunidad <sup>16</sup>, tratándose de un gravamen indirecto al consumo, aceptar la aplicación de la ley nueva con efectos retroactivos frustra la matriz técnica y esencia jurídica económica del impuesto toda vez que, respecto de las referidas operaciones, la empresa desconocía la ley nueva (posterior a la concertación de las operaciones) impidiéndole la traslación del gravamen a los costos y precios, desnaturalizándolo y convirtiéndolo en un impuesto directo a la renta, suscitando infracción al régimen federal de coparticipación, prohibitivo de los fenómenos de doble o múltiple imposición. Por lo demás, la llamada “retroactividad impropia”, tratándose de impuestos indirectos al consumo, también afecta el principio constitucional de certeza, en cuanto menoscaba la seguridad

---

ñanzas del maestro JARACH (cfr. *Curso Superior de Derecho Tributario, edición nueva actualizada*, 1969, pág. 112) en punto a que “el principio de legalidad... significa que las situaciones jurídicas de los contribuyentes deben ser regidas por la ley, pero no por una ley cualquiera, sino por una ley anterior a los hechos que caen bajo su imperio ...para que los actos económicos de los hombres puedan regirse conociendo las reglas del juego... es decir que los ciudadanos, cuando realizan un acto de su vida económica, deban saber cuáles son las consecuencias tributarias que deben esperar. Interpretado a la luz de este fundamento, el principio de legalidad no significa sólo que el impuesto debe ser establecido por ley, sino que ésta debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imponibles. De manera que cuando ellos se verifiquen, los contribuyentes sean conscientes de las implicancias y consecuencias de sus actos. De este razonamiento se infiere que el principio de legalidad significa también el principio de la no retroactividad de las leyes tributarias...”.

<sup>16</sup> “Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino”, “Impuestos”, 1992-B:1689 y ss., en especial pág. 1697.

jurídica y deja de lado la sana doctrina judicial federal acerca de la “Necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria” (*Fallos*, 253:332; 315:820; 316:1115), cfr. igualmente los precedentes citados en el tercer párrafo *in fine* del capítulo V.

3) *Principio de certeza*. Garantiza la seguridad jurídica y la necesaria claridad y precisión de las normas legales tributarias, por las razones expuestas al tratar el principio de irretroactividad. Como bien señalara Raúl Gustavo FERREYRA<sup>17</sup>, haciendo suyo lo opinado por Fabiana SCHAFFRIK y Javier BARRAZA: “La certeza consiste en que el ciudadano sepa de antemano y esté fijado por la ley, el modo, ‘quantum’ y forma de la obligación tributaria que deberá ingresar al Fisco”. Así como también cuando señala<sup>18</sup>, con cita de Rodolfo SPISSE, que: “El principio de certeza impone un orden racional, a fin de que las normas legales sean claras, completas y precisas, de modo de permitir al particular prever en grado razonable las consecuencias que pueden derivarse de sus actos a la luz del orden jurídico. De la idea de certeza se deriva el principio de irretroactividad de las leyes, indispensable en orden a lograr el propósito de consolidar la seguridad jurídica”.

4) *Principio de capacidad contributiva (económica)*. Es central en el derecho tributario material o sustantivo. Donde no hay capacidad económica no existe impuesto válido. En la CN se encuentra consagrado de manera implícita bajo la denominación de principio de igualdad o de proporcionalidad (JARACH). En otras Constituciones, de manera explícita (en Argentina, las provincias de Santa Fe y Córdoba, entre otras; República Bolivariana de Venezuela, Italia, Alemania, etc.). En la CABA de manera explícita. La capacidad económica se exterioriza de manera inmediata o directa a través de impuestos que graven ingresos o patrimonios -en la Ciudad, impuestos inmobiliarios y a los automotores- o de manera mediata o presunta, esto es, a través de impuestos que graven la circulación/consumo -en la Ciudad, de sellos y sobre los ingresos brutos-. Nótese que el hecho imponible en este último no está constituido por los ingresos brutos sino por el ejercicio de actividades empresarias con fines de lucro o habituales no empresarias, constituyendo los ingresos brutos solamente la base imponible o de cálculo

<sup>17</sup> *La Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Estudio de la ley fundamental porteña*, Editorial Depalma, 1997, pág. 72.

<sup>18</sup> Op. cit., pág. 73.

utilizada por el legislador para cuantificar la medida económica de dichas actividades, sobre la cual aplicar después las alícuotas que también el legislador fija. De tal suerte, allí donde no hay capacidad contributiva no existe hecho imponible válido apto para generar obligaciones tributarias también válidas. Existen, en tales casos, supuestos de no sujeción o exclusión de objeto de base constitucional. También opera el principio en aquellos casos en que el legislador presume capacidad contributiva (a partir de manifestaciones históricas de la misma), si dicha presunción no se mantiene al momento de realización del hecho imponible. En estos casos, dicha presunción deviene ficción inconstitucional por afectación del principio, el cual como condición de validez del impuesto, debe ser actual, o lo que es igual, subsistente la realidad económica histórica que el legislador adoptó como indicio para presumir su mantenimiento (*Fallos*, 312:2467; 319:1726).

Asimismo, y a modo de ejemplo, se exhibe en pugna con el principio de capacidad contributiva el establecimiento de un impuesto inmobiliario sobre la vivienda única, cuando su titular sólo percibe su haber jubilatorio por un monto que no excede el nivel de subsistencia propio y convivientes a su cargo (cfr. art. 201, Código Fiscal t.o. por decreto 394/2005).

5) *Principio de generalidad*. Consagra la igualdad horizontal: gravar igual en condiciones de igual capacidad contributiva o económica sin privilegios subjetivos. Corolarios de este principio son: a) el establecido por el art. 110 en la Constitución de la Ciudad, en cuanto dispone que los jueces e integrantes del Ministerio Público “*Pagan los impuestos que establezca la Legislatura y los aportes previsionales que correspondan*”; y b) la manda constitucional en materia de beneficios fiscales en punto a que “*Los regímenes de promoción que otorguen beneficios impositivos o de otra índole tienen carácter general y objetivo*” (art. 51, quinto párrafo). Es decir, el principio no obsta al establecimiento de beneficios fiscales en ejercicio del poder tributario extra-fiscal, como instrumento de planificación o regulación económica y social y promoción de un desarrollo económico y humano pleno y justo.

6) *Principio de igualdad*. Ordena que los impuestos realicen la igualdad de sacrificio, esto es, que sean desiguales cuando desiguales sean las capacidades contributivas. Se integra con el principio de progresividad: mayor impuesto a mayor capacidad contributiva, a los efectos de igualar el sacrificio de los distintos contribuyentes. Se sigue de ello la validez constitucional de establecer legalmente categorías de contribuyentes a los efectos de contem-

pararlos con igual imposición dentro de cada categoría y con imposición diversa, en la medida que reflejen distintos niveles de capacidad contributiva o funciones extra-fiscales de promoción o disuasión, en su caso. De suyo que dichas categorías no deben ser arbitrarias o establecer favoritismos o privilegios personalizados.

7) *Principio de solidaridad.* Así como el principio de generalidad ordena gravar igual a los iguales, sin privilegios, y el de igualdad gravar de manera desigual a los desiguales, a los efectos de efectivizar la igualdad de sacrificio, el principio de solidaridad autoriza gravar en excedencia de esta última igualdad, utilizando al tributo como instrumento de transformación social a los efectos de obtener la igualdad de hecho o, con mayor precisión, la igualdad en la efectivización de los derechos humanos de los habitantes <sup>19</sup>.

8) *Principio de no confiscatoriedad.* Este principio pone un límite máximo a la imposición, en la medida en que en función del mismo los gravámenes no pueden exceder más del 33% de la renta real o presunta (potencial) de los contribuyentes económicamente incididos de manera individual o, incluso, formando un concurso o acumulación de gravámenes (efectivamente no trasladados). Se observa que 33% es el porcentaje máximo de imposición admitido por la CSJN en su jurisprudencia actual (*Fallos*, 318:677, en especial págs. 707, 727, 729 y 737; y por extensión a materia no tributaria, sentencia del 14/9/04, autos “Vizzoti”, *Fallos*, 327:3677, en especial págs. 3690/1, considerando 11, 2º párrafo y sus citas, *Fallos*, 209:114, 125/126 y 210:310, 320, considerando 6º entre muchos otros). En el pasado -respecto de un impuesto a los ingresos- el impuesto a la herencia (que gravaba los enriquecimientos a título gratuito) admitió una tasa de hasta el 50%, acumulando dicho impuesto y el recargo por ausentismo a cargo de los herederos residentes en el exterior. En materia de impuesto inmobiliario, el 33% se aplica no sobre la base imponible o valor del inmueble sino sobre su renta presunta o potencial.

Finalmente, debe señalarse que dicho porcentaje no se aplica en el caso de impuestos virtualmente prohibitivos, cfr. *Fallos*, 289:443, caso “Montarcé”, 17/09/74, habida cuenta de que “la jurisprudencia de esta Corte que tiene declarado que determinados impuestos, en la medida que exceden el 33% de su base imponible

<sup>19</sup> Se trata del tránsito “...de la igualdad formal al (principio/valor) más evolucionado de igualdad jurídica o real, lo que implica la modificación axiológica del techo ideológico de la Constitución” (BIDART CAMPOS, Germán, *Los Valores en la Constitución Argentina*, Ediar, 1999, pág. 401).

afectan la garantía de la propiedad, por confiscatorios, no es aplicable cuando, como sucede en la especie, se trata de tributos que gravan la importación de mercaderías, bien se advierta que si no es constitucionalmente dudoso que el Estado, por razones que hacen a la promoción de los intereses económicos de la comunidad y su bienestar, se encuentra facultado para prohibir la introducción al país de productos extranjeros (arts. 67, incs. 12, 16, 28 de la Constitución Nacional) con igual razón debe considerársele habilitado para llegar a un resultado semejante mediante el empleo de su poder tributario, instituyendo con finalidades acaso disuasivas, gravámenes representativos de uno o más veces el valor de la mercadería objeto de importación”<sup>20</sup>.

9) *Principio de equidad.* En la CN este principio se identifica con el de no confiscatoriedad. En la medida en que la Constitución de la Ciudad los consagra a ambos, entendemos que al principio de equidad debe asignársele un contenido diverso, receptivo de la razonabilidad. Los tributos deben ser razonables, tanto en su ponderación cuanto en su selección. En la ponderación, porque debe existir equilibrio entre el antecedente y el consecuente de la norma jurídica tributaria (el hecho imponible y la obligación tributaria respectivamente) y en la selección, toda vez que el legislador debe clasificar los distintos hechos imponibles, sus categorías integrativas, así como los aspectos cuantitativos de la obligación tributaria (base imponible y alícuota), de manera razonable, sin discriminaciones persecutorias u odiosas.

Se advierte que se trata de principios que interactúan, se complementan y gobiernan (con valor operativo, es decir como condición de validez de las leyes tributarias locales) una hacienda pública democrática al servicio del “desarrollo humano en una democracia fundada en la libertad, la igualdad, la solidaridad, la justicia y los derechos humanos”. Como dispone imperativamente el Preámbulo de la Constitución de la Ciudad.

### **VII. Del caso particular de los gravámenes inmobiliarios y su actualización por la ley 2568**

La Legislatura de la Ciudad de Buenos Aires, por ley 2568 (sancionada el 5/12/07, promulgada el 27/12/07 y publicada el 28/12/

<sup>20</sup> Igual razonamiento cuadra aplicar a las recientes retenciones a la exportación de productos agrarios, cfr. del autor y Rubén A. CALVO, “Acerca del encuadre constitucional de las retenciones a las exportaciones agropecuarias”, La Ley, 18/04/08, págs. 1/3.

07), estableció en su art. 1º cláusula transitoria segunda, punto 1º, que: “A efectos de determinar los gravámenes inmobiliarios de la Ciudad, a partir del 1/1/08, la resultante del Valor Unitario de Cuadra (VUC) por la superficie de cada parcela de terreno será equiparada a la ponderación de la Valuación Fiscal correspondiente al edificio construido en la misma vigente al 31/12/07 con un coeficiente de valor zonal determinado geográficamente de acuerdo a lo establecido en el Anexo de la Ley N° 1777, sus modificatorias y el detalle del Anexo I, de tal modo que refleje el mayor aprovechamiento económico logrado por ella”. A su vez, el punto 4 de la misma cláusula prevé que: “El importe anual a ingresar por los gravámenes inmobiliarios... nunca podrá ser superior al 1% del valor de mercado del inmueble”, así como también que en caso contrario, es decir de superar dicho porcentaje, el contribuyente “podrá interponer, sin efecto suspensivo, el recurso administrativo correspondiente...”.

Antes de examinar la constitucionalidad del procedimiento de actualización del valor del terreno (diseñado en el transcripto punto 1º de la cláusula transitoria segunda), nos parece útil efectuar las siguientes puntualizaciones:

1) La norma habla de gravámenes inmobiliarios en plural y ello es correcto ya que estamos ante un conjunto de tributos integrado por un impuesto denominado, por el Código Fiscal de la Ciudad, “contribución territorial” (impuesto inmobiliario <sup>21</sup>), un adicional

21 El impuesto inmobiliario constituye uno de los cuatro impuestos principales de los regímenes tributarios provinciales: dos impuestos regresivos (indirectos, que gravan manifestaciones mediatas o presuntas de capacidad contributiva): impuesto sobre los ingresos brutos e impuesto de sellos, y dos impuestos progresivos (directos, que gravan manifestaciones inmediatas de capacidad contributiva): a los automotores e inmobiliario. Estos dos impuestos dotan de un mínimo de progresividad a los regímenes tributarios provinciales. Nótese que en la Ciudad de Buenos Aires los 2 impuestos regresivos o indirectos representan el 77,94% de la recaudación (ingresos brutos 73,94% y sellos 4%) en tanto que el impuesto a los automotores recauda el 8,48% y el impuesto inmobiliario (incluidas las tasas y las contribuciones especiales englobadas en la boleta de pago) sólo el 10%. En otras ciudades representan porcentajes muy superiores de sus respectivas recaudaciones: Montreal 60%; Montevideo 51%; México DF 46%; Bogotá 26%. En la Ciudad de Buenos Aires existen 1.656.126 de las cuales el 95,8% del total corresponde a inmuebles cuya valuación fiscal no excede los \$ 200.000 en tanto que el 4,2% restante corresponde a: inmuebles con valuación fiscal mayor a \$2.000.000, 2501 partidas, 0,2% del total; más de \$ 1.000.000 hasta \$ 2.000.000, 4.127 partidas, 0,3% del total; más de \$ 800.000 y hasta \$ 1.000.000, 3.033 partidas, 0,3% del total; más de \$ 600.000 y hasta \$ 800.000, 5.363 partidas, 0,3% del total; más de \$ 400.000 y hasta \$ 600.000, 11.092 partidas, 0,6% del total y más de \$ 250.000 y hasta \$ 400.000, 41.786 partidas, 2,5% del total (Marcelo ZLOTOWIAZDA, “Página 12”, 13/1/08).

al impuesto inmobiliario tipificable como contribución especial -de mejoras- (fijado por la ley nacional 23.514, art. 2, inc. c, como recurso para integrar el Fondo permanente para la ampliación de la red de subterráneos), dos tasas (una de alumbrado barrido y limpieza y otra -accesoria a la primera- retributiva del servicio de mantenimiento y limpieza de sumideros) y una contribución de mejoras llamada de “pavimentos y aceras”; cada uno de dichos tributos con sus respectivas alícuotas calculadas sobre el valor fiscal del inmueble (comprensivo éste de las valuaciones fiscales de la tierra y de la construcción; obviamente, de tratarse de un departamento, el valor de éste, y el de la tierra en el porcentual aplicable al departamento): a) del impuesto inmobiliario una tasa progresiva por escalones del 0,2% al 1,5% <sup>22</sup>; b) del adicional del referido impuesto, el 5% del monto del mismo; c) de la tasa de alumbrado, barrido y limpieza el 0,55%, d) de la tasa retributiva del servicio de mantenimiento y limpieza de sumideros el 0,012% y f) de la contribución especial de pavimentos y aceras el 0,02%; estos porcentajes, conforme el Anexo I de la ley 2568 (tarifaria para el año 2008), iguales a los vigentes en el 2007, conforme entonces con la ley tarifaria 2187.

2) La legislación de la Ciudad, respecto de los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria, debe ajustarse, a su vez, a las cláusulas

22

Valuación oficial		Cuota fija	Alícuota sobre excedente al límite mínimo
Más de	Hasta		
\$	\$	\$	%o
0	6000	6	
6000	12.000	12	12
12.000	28.000	36	36
28.000	42.000	112	112
42.000	52.000	210	210
52.000	69.000	312	312
69.000	139.000	483	483
139.000	277.000	1112	1112
277.000	416.000	2493	2493
416.000	527.000	4160	4160
527.000	652.000	5797	5797
652.000	818.000	7824	7824
818.000	1.026.000	10.634	10.634
1.026.000	1.220.000	14.364	14.364
1.220.000	-.-	18.300	18.300

del “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento” del 12/08/1993, celebrado entre el Estado Nacional y los Estados provinciales (cfr. ley 24.307, art.33, y decreto nacional N° 14 del 6/1/94) vinculante para el Gobierno de la Ciudad en tanto sucesor de la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. Dicho Pacto en la cláusula primera, punto 5º, estipula que, a partir del 1º de enero de 1994, las tasas medias aplicables para los inmuebles urbanos no pueden superar el 1,50% de la base imponible y ésta a su vez tampoco puede superar el 80% del valor de mercado de dichos inmuebles.

Establecer si se superan o no las directivas del Pacto Fiscal constituye una cuestión de hecho y prueba, debiendo ponderarse, asimismo, que dichas directivas se vinculan exclusivamente con los gravámenes que revisten naturaleza impositiva, en el caso de la Ciudad: la contribución territorial y sin computar las dos tasas y las dos contribuciones especiales, ya que estas últimas cuatro retribuyen -o deben retribuir- servicios y obras vinculados a los mismos. Una segunda directiva es la consagrada en la propia ley de la Ciudad (2568, art. 1º cláusula transitoria 2º, pto. 4º) referida al conjunto de los tributos inmobiliarios (comprensivo de los cinco tipificados en el Código Fiscal), en cuanto establece que no pueden exceder el 1% del valor de mercado del inmueble. Ésta también es una cuestión de hecho y prueba que, dice la norma, puede ser discutida por vía administrativa “sin efecto suspensivo”<sup>23</sup>. Esta falta de efecto suspensivo nos parece criticable a la luz del principio de tutela judicial efectiva y un retroceso frente al régimen recursivo vigente en la Ciudad que reconoce dicho efecto tanto al recurso de reconsideración cuanto al ulterior recurso jerárquico; por ende en pugna con el principio de progresividad en materia de derechos humanos, que alcanza también a los contribuyentes, sean éstos personas físicas o colectivas, como lo tiene reconocido la CSJN en sus precedentes de *Fallos*, 312:2490, 319:3415. En cuanto al referido principio de progresividad tiene jerarquía constitucional en tanto integra al bloque de constitucionalidad federal, habida cuenta de su recepción por los Pactos Internacionales de Derechos Humanos

<sup>23</sup> Sin embargo, este aspecto de la cuestión, si bien excede la continencia de la acción de amparo es susceptible de articularse por vía de la acción ordinaria del título VIII del Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad (cfme. sentencia de la jueza LÓPEZ VERGARA, 14/2/08, autos “Cetkovic Tomás c/ GCBA”).

y la consecuente jurisprudencia de la Corte en su composición actual <sup>24</sup>.

Efectuadas dichas aproximaciones, que sirven de marco al análisis constitucional de la revaluación del valor fiscal del terreno atribuido por la ley 2568, cabe recordar que el Código Fiscal de la Ciudad, por su art. 222, establece que: “La valuación del terreno se obtiene multiplicando su superficie por el valor unitario de cuadra correspondiente, o por el valor unitario de cada zona o sector cuando se trata de terrenos comprendidos en urbanizaciones particularizadas del Código de Planeamiento Urbano” y que: “La actualización generalizada de los referidos valores unitarios de cuadra, de zona o sector, por cada ejercicio fiscal, será dispuesta por el Poder Ejecutivo, en función de la información, basada en el relevamiento de precios de ventas zonales y la normas urbanísticas en vigencia, que aporte la Dirección General”. Al respecto caben dos señalamientos: a) en cuanto al primer párrafo, que el valor unitario de cuadra (en su caso por zona o sector) debe ser idéntico u homogéneo para todos los terrenos de la cuadra (en su caso de la zona o sector) multiplicado por la superficie del terreno o por el porcentual fiscal de la unidad, si lo construido sobre el terreno abarcase varios departamentos, y b) que el segundo párrafo, luego de la sanción y entrada en vigencia de la Constitución de la Ciudad, debe tenerse por derogado en función de lo dispuesto en su art. 51 en cuanto prescribe que: “No hay tributo sin ley formal, es nula cualquier delegación explícita o implícita que de esta facultad haga la Legislatura. La ley debe precisar la medida de la obligación tributaria”. De allí entonces que la revalorización efectuada por la anterior Administración (TÉLERMAN) debió ser suspendida y la reformulación de la base imponible establecida por la Legislatura. Ahora bien, la Argentina no constituye un Estado legal de Derecho sino un Estado constitucional de Derecho y esto alcanza no solamente al Estado Nacional sino también a los Estados locales (provincias, la Ciudad de Buenos Aires y los municipios). Es decir, que las leyes de los distintos niveles de gobierno deben regirse por las normas fundamentales, de jerarquía constitucional. Y aquí entramos en la cuestión central de la problemática en examen. ¿Es constitucional, desde la perspectiva de los principios de igualdad y razonabilidad, el método adoptado por la ley 2568

<sup>24</sup>Acerca del principio de solidaridad, cfr. el valioso trabajo de Ricardo J. CORNAGLIA, “El llamado principio de progresividad”, y jurisprudencia de la CSJN allí citada, *La Ley*, tomo 2008-A: 959.

para cuantificar el valor del terreno, uno de los parámetros que, junto con la valuación de lo edificado, integran la base imponible de los gravámenes inmobiliarios en trato?

En una inicial aproximación pareciera que sí porque a primera vista existe una discriminación razonable en función de categorías no discriminatorias entre las distintas zonas en que se divide la Ciudad. Los coeficientes de valor zonal establecidos en el Anexo al punto 1º de su cláusula transitoria segunda parecen superar el test de razonabilidad, si atendemos y comparamos el coeficiente 2 atribuido a Puerto Madero, y el 1,75 a Retiro y ciertos sectores de Recoleta, Núñez, Palermo, con el 0,25 asignado a Villa Lugano, Parque Patricios y sectores de Barracas, la Boca, Boedo, Mataderos, Nueva Pompeya, Parque Chacabuco, Villa Riachuelo y Villa Soldati, y los coeficientes intermedios entre ambos extremos. Sin embargo, profundizando en la base imponible atribuible al terreno (el valor de lo edificado no fue actualizado) creemos que la redefinición que efectúa la ley 2568 del Valor Unitario por Cuadra (VUC) es notoriamente desigualitario e irrazonable.

En efecto, si el VUC expresa el valor unitario de cuadra (o, en su caso zona) no es razonable que dos inmuebles situados en la misma cuadra, con igual superficie y con igual coeficiente de valor zonal tengan valores diferentes. Y esto último es lo que sucede en función de lo dispuesto por la ley 2.568 al introducir en la cuantificación del valor del terreno el valor de lo edificado. Por ejemplo, dos departamentos situados en la misma cuadra de Colegiales o Montserrat, sujetos al mismo coeficiente de valor zonal -1- con igual superficie no tienen un mismo valor unitario por cuadra sino un valor igual al del edificio (lo construido). Es decir, que la definición del VUC efectuada por la ley 2568 conduce a resultados irrazonables y desigualitarios. En tales condiciones, se afecta el principio constitucional de razonabilidad y se establecen discriminaciones sin razón objetiva que las justifique. Directivas constitucionales fundamentales de las que el legislador no puede apartarse, ya que ello sería tanto como admitir que el legislador califique arbitrariamente los institutos jurídicos o la realidad de las cosas, en pugna con consolidada doctrina de la CSJN: "... es principio aceptado por la Corte, también desde antiguo (*Fallos*, 21:498, fallo del 11 de octubre de 1879) que no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del 'nomen juris', que se le dé o asigne por los otorgantes del actos o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica y entonces, cuando

medie ausencia de correlación entre nombre y realidad, deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos” (*Fallos*, 289:67, en especial pág. 71 considerando 11, de la sentencia del 26/6/74, autos “Edda Leonor Brunella Vda. de Weiser c/Nación Argentina”) <sup>25</sup>.

En conclusión, al introducir la ley 2568 en el valor del terreno un componente extraño, cual es el valor del edificio, distorsiona uno de los elementos centrales de aquél -el valor unitario de cuadra (VUC)-, asignándole a éste un significado inconsistente con su concepto técnico, por manera de conducir a un resultado irrazonable y desigualitario a igualdad de condiciones.

### VIII. Del monopolio fiscal del juego

La Ciudad Autónoma de Buenos Aires cuenta con ingresos mixtos o monopolísticos generados por la explotación de juegos de azar, de apuestas mutuas y de destreza -art. 9, inc. 10, Constitución de la CABA- a cuyo respecto su art. 50 prescribe que: “*La Ciudad regula, administra y explota los juegos de azar, destreza y apuestas mutuas, no siendo admitida la privatización o concesión salvo en lo que se refiera a agencias de distribución y el desarrollo social*”. A su vez, la cláusula transitoria decimonovena reza que: “La Ciudad celebrará convenios con la Nación y las Provincias sobre la explotación y el producido de los juegos de azar, de destreza y de apuestas mutuas, de jurisdicción nacional y provinciales que se comercializan en su territorio. En el marco de lo establecido en el art. 50 revisará las concesiones y convenios existentes a la fecha de la firma de esta Constitución”. Cuadra señalar también que: a) “El puerto de Buenos Aires es del dominio público de la Ciudad, que ejerce el control de sus instalaciones, se encuentren o no concesionadas” (art. 8 “in fine”, Constitución de la CABA), b) “...la Ciudad de Buenos Aires es corribereña del Río de la Plata y del Riachuelo, los cuales constituyen en el área de su jurisdicción bienes de su dominio público. Tiene el derecho a la utilización equitativa y razonable de sus aguas y de los demás recursos naturales del río, su lecho y subsuelo sujeto a la obligación de no causar perjuicios sensibles a los demás corribereños” (art. 8 precitado, pri-

<sup>25</sup> De la misma manera que en términos extra-jurídicos cabría razonar como sigue: “¿Por qué los cocodrilos son verdes y planos? -Porque si fuesen rojos y redondos, serían tomates” (escuchado de Liliana COSTANTE).

mer párrafo) y c) “En su carácter de corribereña del Río de la Plata y del Riachuelo tiene plena jurisdicción sobre todas las formaciones insulares aledañas a sus costas” (art. 8 precitado, tercer párrafo).

Ahora bien, no obstante que los poderes de policía y tributarios son concurrentes con el Gobierno Federal cuando se trate de establecimientos federales de interés público o utilidad nacional situados en territorio local -art. 75, inc. 30, CN y ley federal de coparticipación 23.548, art. 9, inc. b, punto 1 en cuanto prescribe que las provincias: “Podrán gravar las actividades cumplidas en lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado nacional (puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos y todo otro de similar naturaleza), en tanto la imposición no interfiera con ese interés o utilidad”-, en el caso de la explotación de los juegos de azar en el ámbito territorial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (definido por el art. 8 de su Constitución) no se advierten razones de interés federal (defensa nacional, utilidad nacional<sup>26</sup>) que autoricen su funcionamiento como establecimientos federales, de suerte que su titularidad y explotación debe entenderse exclusiva del Gobierno de la Ciudad (arts. 9 -inc. 10-, 50 y 80 -inc. 19- de su Constitución)<sup>27</sup>. Nótese que dicha titularidad y explotación en cabeza exclusiva de la Ciudad en nada menoscaba u obstaculiza la jurisdicción federal sobre el Río de la Plata (vía navegable internacional) y el Riachuelo (vía navegable interprovincial) -art. 75, inc. 10, CN-, ni tampoco inter-

<sup>26</sup> Razones de utilidad pública o interés nacional que existen, en cambio, y a modo de ejemplo, en materia de petróleo y gas, habida cuenta de su valor estratégico que compromete la seguridad nacional por manera de admitir la diversificación entre el dominio -concepto patrimonial de derecho privado- provincial (art. 124, *in fine*, CN) y la jurisdicción (concepto político de derecho público), en el caso, y por dichas razones, federal.

<sup>27</sup> En línea con lo expuesto, cfr. sentencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad, Sala I, sentencia de nov/2004, autos “Anganuzzi Mario Lucio y otros c/GCBA s/amparo (art. 14 CCABA)” (Expte. 12119/0), suscripta por los jueces Esteban CENTANARO y Horacio Guillermo A. CORTI: “...actualmente la Ciudad de Buenos Aires es, además de Capital Federal, un sujeto de derecho público con autonomía plena -limitada, únicamente, en aquellos aspectos en que así lo exija el imperativo constitucional de garantizar los intereses nacionales-” con cita de AMMIRATO, Aurelio, en punto a que la ley N° 24.588 y la Constitución local “...reglamentan aspectos diferentes del art. 129, CN, y cada una de ellas prevalece en el terreno que le corresponde. Así [...] cualquier desborde de esta última (refiriéndose a la ley N° 24.588), que suponga avanzar sobre el espacio normativo de aquella (la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires), comporta un avasallamiento de la autonomía”.

fiere con el Tratado del Río de la Plata suscripto con la República Oriental del Uruguay <sup>28</sup>.

Concluyendo, reconocimiento de la autonomía de la Ciudad y de sus límites –expuestos en este trabajo- en sus dimensiones constitucionales verdaderas y reales, sin abusos o desviaciones que pretendan convertirla en una autonomía nominal o ficcional. Claro que en ejercicio de su autonomía la Ciudad no puede crear situaciones discriminatorias en pugna con criterios federales y provinciales generalizados. Así, cuando el Consejo de la Magistratura de la Ciudad a través de su resolución 772/03 pretendió actuar como agente de retención del impuesto federal a las ganancias -sobre los sueldos de los jueces de la Ciudad-, contribución que, según la interpretación del propio gobierno federal, no correspondía retener, por no encontrarse aquéllos sujetos al referido gravamen -cfme. Acordada 20/96 de la CSJN, criterio igualmente adoptado por numerosas Cortes y Superiores Tribunales de Justicia de las provincias argentinas-, motivando el dictamen 48/98 de la Procuración General de la Nación, que estableciera la paridad de tratamiento entre magistrados federales, nacionales ordinarios y provinciales, criterio éste correctamente receptado por dicho Consejo en su primera composición (resolución 8/99, ídem para el ámbito de su competencia el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad) <sup>29</sup>.

28 Cfme. Antonio María HERNÁNDEZ, “La descentralización del poder en el Estado de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios”, en la obra colectiva *Derecho Constitucional*, Susana ALBANESE y otros, Editorial Universidad, 2004, págs. 735 y ss., en especial págs. 757/8 y sus citas.

29 Felizmente, el Consejo de la Magistratura de la Ciudad suspendió la resolución discriminatoria de marras, y las cosas, en este aspecto, volvieron a su quicio. Acerca de los jueces y el impuesto a las ganancias, cfr. del autor los trabajos publicados en La Ley, tomos 2004-C:1540 y 2007-A:850.