

Derecho Intrafederal Características Jerarquía Normativa Modificación

JURISPRUDENCIA

Derecho intrafederal. Características. Jerarquía normativa.

Modificación Se confirma parcialmente la sentencia impugnada que declaró vigente la exención del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos acordada a la firma actora, ello en virtud que declaró la inconstitucionalidad de las normas que disponían la suspensión dicha exención. Esto conforme a que de las constancias de autos se observa que la demandada efectuó una errónea aplicación e interpretación del Pacto Federal.

En la ciudad de Mar del Plata, a los 21 días del mes de junio del año dos mil dieciocho, reunida la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en dicha ciudad, en Acuerdo Ordinario, para pronunciar sentencia en la causa C-7982-MP2 ?SUPERMERCADOS TOLEDO S.A. c. PROVINCIA DE BUENOS AIRES - FISCO PROVINCIAL Y OTRO/A s. PRETENSIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA - OTROS JUICIOS?, con arreglo al sorteo de ley cuyo orden de votación resulta: señores Jueces doctores Mora y Riccitelli, y considerando los siguientes:

ANTECEDENTES I. El titular del Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 2 del Departamento Judicial Mar del Plata dictó sentencia el 15-12-2017, con el siguiente alcance: (i) admitió parcialmente la demanda promovida por la actora y declaró la inconstitucionalidad de los arts. 34 y 35 de la ley 13.003, 5° de la ley 13.850, así las leyes impositivas de los años 2009 a 2018 -en los específicos artículos que se mencionan en el considerando IV.6- en tanto dispongan expresa o implícitamente la suspensión de la exención del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos otorgada a la actora por las leyes 11.490 y 11.518; (ii) consecuencia de lo anterior, declaró vigente la exención acordada a la firma Supermercados Toledo S.A. mediante Resolución R-0056/02 del Director Provincial de Rentas, en relación a las actividades códigos NAIIB: 012130, 151110, 151120, 151140 y 151190 (arts. 1°, 3° y 6°, ley 11.463 y 50 incs. 4° y 5° del C.P.C.A.); (iii) desestimó la demanda en relación a la actividad código NAIIB 151130; (iv) impuso las costas del juicio a la demandada vencida (conf. art. 51 inc. 1° del C.P.C.A., texto según ley 14.437) y (v) difirió la regulación de honorarios para su oportunidad (art. 51 ley 14.967) [v. fs. 213/220]. II. Contra dicho pronunciamiento se alzaron en tiempo y forma ambas partes mediante sendos recursos de apelación interpuestos y fundados a fs. 223/228 y 233/237 -demandada y actora, respectivamente-, concedidos por el juez de grado con efecto suspensivo a fs. 232 vta. y 239, respectivamente y de los que se corrieron los pertinentes traslados a las partes, quienes los contestaron a fs. 240/243 y 244/246 en cada caso.

III. Por resolución obrante a fs. 247, se ordenó la elevación de este expediente a esta Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo a fin del tratamiento de los recursos precedentemente reseñados. IV. Recibidas las actuaciones en esta Alzada, y puestos los autos al Acuerdo para sentencia [v. prov. de fs. 249], corresponde plantear y votar las siguientes

CUESTIONES 1. ¿Es fundado el recurso de apelación de la demandada de fs. 223/228? En su caso, 2. ¿Lo es el de la actora de fs. 233/237? A la primera cuestión planteada, el señor Juez doctor Mora dijo: I.1. El juez de grado dictó sentencia, con el alcance indicado en los ?Antecedentes?. 1.1. Para así decidir, rechazó -como cuestión previa- los reparos formales que la accionada oponía al progreso de la demanda. El primero de ellos, vinculado con la competencia del juez de la instancia anterior para conocer en un planteo de inconstitucionalidad de la ley 13.850 -que la demandada califica como federal por transgredir el Pacto Fiscal II y el art. 31 de la Constitución Nacional-, lo desestimó de plano, por entender que dicha materia se despliega en el ámbito natural de su competencia que establecen los arts. 3 y 12 inc. 4° del C.P.C.A. En cuanto al segundo, explicó que la existencia de una situación de incertidumbre habilitante del tránsito por la pretensión declarativa de certeza se hallaba debidamente configurada en el caso, pese a la negativa que sobre el punto formulaba la accionada. Manifestó que, frente a una individualizada situación jurídica (v.gr. la condición de contribuyente exento o no en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos), se perfilaban dos interpretaciones posibles, a la luz del orden de prelación normativa que establecía el art. 31 de la Constitución Nacional. Agregó que el punto neurálgico del caso radicaba en determinar si resultaba jurídicamente posible dejar sin efecto una exención impositiva oportunamente otorgada, en cumplimiento de una ley que fue dictada en función de compromisos asumidos por la Provincia en el llamado ?Pacto Fiscal II?. Frente a dicha situación, la demandada sostenía que se trataba de una mera sustitución legal, que resultaba plenamente válida en la medida que regía hacia el futuro, constituyendo ello una manifestación legítima del poder estatal; la actora, por el contrario, postulaba que tal sustitución normativa sólo hubiera sido válida mediando una previa denuncia del Pacto y que, ante la inconcurrencia de tal supuesto, la sustitución normativa resultaría inválida y, por ende, inconstitucional. Concluyó, frente a tal escenario, que mediaba un estado de incertidumbre que debía ser declarado en sus alcances por el órgano judicial, a fin de dotar de certeza a la relación jurídica debatida, que había sido válidamente canalizada a través de la pretensión del art. 12 inc. 4° del C.P.C.A.

1.2. Despejados de tal forma los cuestionamientos formales introducidos, expuso que, a los fines de resolver el fondo de la cuestión, se imponían un doble orden de precisiones: una, vinculada a las actividades económicas desarrolladas por la actora y

sujetas a incertidumbre y la segunda, relacionada con las normas cuya constitucionalidad se cuestiona. 1.2.1. En torno a lo primero, definió que la cuestión litigiosa, esto es, la continuidad o no de la situación que pivotea sobre un acto administrativo de una exención impositiva -Resolución N° R-0056/02-, se refiere a las actividades desarrolladas por la demandada en los rubros ¿Cría de ganado porcino? (Código 11000-04) y ¿Frigorífico? (Código 31000-01), no incluyendo la ¿Fabricación de chacinados, embutidos, fiambres y carnes en conserva? (Código 31000-11). 1.2.2. En cuanto al segundo aspecto a abordar, esto es, las normas cuya constitucionalidad se pregona, señaló que en demanda se mencionan: (i) arts. 34 y 35 de la ley 13.003 (impositiva del año 2003); (ii) art. 5 de la ley 13.850 (reforma tributaria del año 2008); (iii) leyes 13.930, 14.044, 14.200, 14.333, 14.394 y 14.553 (impositivas del período 2009 a 2014), sólo en relación al artículo específico de cada una de ellas que alude a la prórroga de la suspensión de la exención prevista por el art. 39 de la ley 11.490 y 1 de la ley 11.518 y (iv) arts. 482 a 484 de la Disposición Normativa 1/2004. En ocasión de contestar la demanda, la accionada se refiere con exclusividad a las normas agrupadas más arriba como (ii) y (iii), guardando total silencio respecto de las restantes normas citadas por la actora, así como a las leyes impositivas sancionadas durante los años 2004 a 2008, las que considera irrelevantes a los fines de brindar solución al presente. 1.3. Dicho lo anterior, pasó a resolver el contrapunto en torno a la constitucionalidad del art. 5° de la ley 13.850, previo pasar revista a la normativa que estimó relevante al efecto, abordando lo que dio en llamar ¿conflicto interpretativo? entre lo resuelto por este Tribunal y la opinión vertida por la Comisión Federal de Impuestos. Por un lado, sostuvo que la postura de este órgano sobre el punto -vertida en la causa ¿Giorno? y luego seguida en numerosas ocasiones-, aun cuando las actividades variaban entre primarias (pesca) e industriales (elaboración de pescado), ¿...lo esencial transitaba por los aspectos normativos y constitucionales y no en la específica actividad desplegada, toda vez que las normas cuestionadas brindaban un tratamiento genérico que no discriminaba entre las actividades...?. Por otro, consideró que las conclusiones obrantes en la Resolución Gral. Interpretativa N° 35 de la Comisión Federal de Impuestos, no podían tener injerencia en el caso de marras. Sin dejar de resaltar la especialización de dicho órgano y la reconocida calidad técnica de sus cuadros, apuntó que resultaba cuanto menos controversial y dudosa la competencia de dicha Comisión para expedirse en relación a la constitucionalidad del art. 5° de la ley 13.850 o, en otras palabras, si ese tema se encontraba incluido o afectaba la distribución de recursos entre la Nación y las Provincias, ámbito natural de actuación del órgano de aplicación e interpretación de la ley federal de coparticipación de impuestos. Como sea, resaltó que no era necesario pronunciarse sobre el punto en el caso de marras, sino su valor como elemento valorativo dentro del proceso de juzgamiento de la constitucionalidad, cuestión exclusiva reservada al Poder Judicial. Para más agregó que, aun dejando de lado los escollos vinculados a la competencia, la Resolución Gral. N° 35 no se hacía cargo de la diversa jerarquía normativa que poseían las manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación. Señaló que esta cuestión constituía el núcleo central del presente debate, pues ¿de lo que se trata es que la provincia no puede derogar, modificar o alterar mediante una ley a otra norma superior, como es la ley convenio que adhirió al Pacto Fiscal II, sin previamente salir de ese sistema mediante la oportuna denuncia del acuerdo?, con cita del caso ¿Giorno? de este Tribunal. Concluyó, así, que la ley 13.850 se presentaba como frustratoria del objeto y fin del Pacto Fiscal y, por ello, debía ser declarada inconstitucional, abonándose con ello la postura formulada por la actora en cuanto al alcance de su situación jurídica subjetiva en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos. 1.4. Ingresó luego al análisis del pedido de inconstitucionalidad tanto a la situación imperante durante el año 2003, en función de lo normado por los arts. 34 y 35 de la ley 13.003 (impositiva de ese año), como a las leyes impositivas ulteriores que siguieron su senda. Siendo que todas ellas alongaron -vía suspensión- la mecánica desarrollada por la ley 13.850, las consideró igualmente inconstitucionales. 1.5. En cuanto a los arts. 482 a 484 de la Disposición Normativa 1/2004, y siendo que su operatividad se encuentra condicionada a que las suspensiones dispuestas por las normas respectivas mantengan su vigencia expuso que, en atención a la declaración de inconstitucionalidad precedente el planteo pierde actualidad, no resultaba necesaria su invalidación. 1.6. Finalmente, en lo que hace a la actividad de elaboración de fiambres y embutidos (antes código 31000-11, luego 151130), estimó que aun cuando esa actividad se encontraba exenta por la ley 11.490, no se hubo acreditado en el proceso que dicha exención hubiera sido solicitada al órgano tributario, por lo que tal aspecto de la demanda debía ser desestimado. 2. Disconforme, la accionada apela a fs. 223/228. Su cuestionamiento al fallo de grado reconoce los siguientes ejes argumentativos: 2.1. La ausencia de un estado de incertidumbre que justifique la interposición de la presente pretensión. Manifiesta que la parte actora no desconoce ni ignora que mediante la sanción de la ley 13.850 se ha delineado con ¿indudable certeza? el alcance y el contenido de sus obligaciones tributarias, quedando sin sustento la incertidumbre alegada, ¿...no habiendo sido invocado ni probado por aquella un estado de ignorancia que justifique la vía procesal elegida ...?. Con cita de doctrina y jurisprudencia a su juicio atinente, postula el desacierto de la sentencia en cuanto acogió la pretensión entablada. 2.2. En segundo lugar, aduce que el magistrado ha considerado erróneamente la operatividad del Pacto Fiscal. Refiere que dicho Convenio constituye un acuerdo interjurisdiccional tendiente a fijar políticas de concertación económica y tributaria que solo generan compromisos entre los Estados signatarios (quienes son los únicos habilitados para reclamar su cumplimiento a través de la

Comisión Federal de Impuestos), pero que en modo alguno ha venido a instituir derechos subjetivos en cabeza de los contribuyentes quienes -agrega- carecen de acción para demandar el cumplimiento del Pacto. Mal entonces -ahonda- pudo el juez de grado reconocer a la actora habilitación procesal para exigir el cumplimiento del Pacto Federal. Seguidamente, argumenta que el magistrado de grado incurrió en el yerro de considerar operativo al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento celebrado en el año 1993. Indica que los compromisos asumidos han sido sucesivamente prorrogados, explicando que si bien se convino que inicialmente se alcanzarían los objetivos allí fijados al 30-06-1995 lo cierto es que tanto las leyes locales como nacionales han prorrogado el plazo para el cumplimiento de las medidas contempladas en el Pacto Federal, de modo tal que, en la actualidad, ¿no deviene exigible a los Estados adherentes la adecuación de sus políticas tributarias a lo allí acordado?. Apunta, a mayor abundamiento, que carece de asidero la postura sostenida por el magistrado de grado cuando entiende que la Resolución General Interpretativa de la Comisión Federal de Impuestos N° 35/14, sólo resulta vinculante para la propia comisión y para la Nación y los fiscos provinciales adheridos, mas no para la actora. Señala que a través de dicho acto general, en ejercicio de su potestad para emitir normas generales interpretativas, la Comisión Federal de Impuestos ha indicado, con toda claridad, que el cumplimiento de los compromisos sujetos a plazo y asumidos en virtud del Pacto Fiscal II, se encuentran prorrogados, insistiendo en la ineludible aplicación de la resolución individualizada, la que resulta sobradamente elocuente para evidenciar la legitimidad del actuar administrativo y la constitucionalidad de la ley 13.850.

2.3. Por último, aduce que la actora no puede pretender mantener cristalizada su situación tributaria anterior al dictado de la ley 13.850 desde que ¿no existe un derecho adquirido al mantenimiento de las leyes o reglamentaciones?. Hace reserva del Caso Federal y solicita, con todo, la revocación del fallo de grado atacado.

3. La parte actora contesta el traslado del memorial a fs. 233/237 y peticiona su rechazo, por resultar ajustada a derecho -a su juicio- la sentencia de instancia dictada por el juez de grado.

II. El recurso no es de recibo.

1. Ante todo, corresponde poner de relieve que la finalidad de la pretensión consagrada en el art. 12 inc. 4° del C.P.C.A. radica en obtener un pronunciamiento jurisdiccional que ponga fin a un estado de incertidumbre sobre la existencia, modalidad o alcance de una relación jurídica, en aquellos casos en los que su falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual a la actora (arg. doct. S.C.B.A. causa B. 69.418 ¿Marenda?, res. del 14-V-2008). Siendo así, mal no viene recordar que nuestro digesto define a esta pretensión en términos autónomos, como aquella que tiene por finalidad inmediata obtener una ¿... declaración de certeza sobre una determinada relación o situación jurídica regida por el derecho administrativo...? (art. 12 inc. 4° C.P.C.A.; cfr. doct. S.C.B.A. causa B. 70.005 ¿Colegio de Ingenieros de la Provincia de Buenos Aires?, res. del 18-II-2009). Además del innegable componente iuspublicista que la define y caracteriza -consecuencia lógica de la naturaleza de la materia controvertible en el proceso administrativo (arg. art. 1 inc. 2°, 4, 12 inc. 4° y ccdd. del C.P.C.A.)-, la pretensión declarativa se perfila en nuestro régimen como una vía procesal de carácter independiente y principal, que iguala a las demás en rango y posibilidades de utilización. Esta conceptualización, que difiere diametralmente de aquel contorno residual o subsidiario con que ha sido concebida la acción declarativa en la esfera civil (cfr. art. 322 del C.P.C.C.; argto. doct. C.S.J.N. Fallos 305:1715), da muestras claras de la amplitud que ha ofrecido el legislador a quien desee valerse de este sendero para canalizar la tutela de sus derechos en el marco del proceso contencioso administrativo (cfr. doct. esta Cámara causa G-1111-DO1 ¿Calmejane?, sent. de 23-VI-2009).

2. Bajo tal esquema de ponderación y análisis, observo que la firma actora (Supermercados Toledo S.A. -dedicada, entre otras actividades, a las detalladas originalmente en la Resolución R-0056 del 31-01-2002: cría de ganado porcino (Código 11000-4) y frigorífico (Código 31000-1) a partir del 01-06-2001, v. fs. 19-), cuestionando la constitucionalidad de distintas normas -detalladas en el Capítulo II de su demanda, a fs. 21/22-, persigue hacer cesar -por el carril de la acción declarativa de certeza- el estado de incertidumbre que se habría generado a partir de la sanción de la mentada normativa, por la cual la legislatura local suspendió la exención del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que había sido conferida por las leyes 11.463, 11.490 y 11.518 a diversas actividades industriales, entre las que se encuentran las desarrolladas por su parte, aspecto respecto del cual no media discusión entre las partes. En concreto, la actora pone en crisis el cuadro normativo fijado por la ley 13.850 en tanto, según afirmó, importa el apartamiento de la Provincia de Buenos Aires respecto de los compromisos que asumiera en ocasión de suscribir el Pacto Federal para el Empleo, la Producción, y el Crecimiento, compromiso que reafirmara al sancionar las leyes 11.490 y 11.518, que llevaron a la práctica una de las medidas contempladas en el Acuerdo federal (cfr. escrito de demanda de fs. 21/41).

3. Partiendo de los antecedentes narrados y luego de evaluar en profundidad los pormenores de la problemática, habré de acompañar la solución que porta el fallo de grado en cuanto dispuso acoger la pretensión articulada por la actora, sobre todo cuando observo que el razonamiento del magistrado a quo se condice con los precedentes emitidos por esta Cámara en causas que guardan sustancial analogía con la que aquí se ventila -cfr. causas C-4228-MP1 ¿Giorno?, sent. de 7-XI-2013; C-4152-MP2 ¿Luis Solimeno e Hijos S.A.?, sent. de 13-III-2014; C-4535-MP1 ¿El Marisco S.A.?, sent. de 15-IX-2016; C-5546-MP2 ¿Centaurio S.A.?, sent. de 30-VIII-2016 y C-7484-MP2 ¿Natusur?, sent. de 19-X-2017-, cuyas consideraciones, por tanto, resultan aplicables al presente caso.

4. Dicho lo anterior, y siendo que los genéricos planteos que la

apelante ensaya en defensa de su tesis y de ley 13.850 se postulan en abstracto y no distan -en esencia- de los ya abordados por esta Cámara, habré de repasar -entonces, a continuación- los principales pilares argumentales en los que descansa la doctrina sentada en los antecedentes arriba mencionados, con los añadidos y aclaraciones puntuales que corresponda efectuar, de ser necesario, en relación al presente caso.

4.1. Con fecha 12-8-1993, y persiguiendo la fijación de políticas uniformes que armonicen y posibiliten el logro de la finalidad común de crecimiento de la economía nacional y de reactivación de las economías provinciales, el Estado Nacional y las provincias suscribieron el Pacto Federal para la Producción, el Empleo y el Crecimiento asumiendo -en lo que aquí resulta de interés- el compromiso de "modificar el Impuesto a los Ingresos Brutos", disponiendo la exención de diversas actividades (v.gr. "producción primaria" -pto. "Primero" ap. 4° inc. "a"; "producción de bienes -industria manufacturera-" -pto. "Primero", ap. 4° inciso "e", entre otras), entre las que se encuentra la desarrollada por la actora, circunstancia que no resulta controvertida en la causa (dado que la apelante solo pone en tela de juicio la operatividad de las normas del mencionado Pacto Fiscal, mas no discute que la industria a la que se dedica la actora se encontraba alcanzada por dicho ordenamiento). Mediante la ley 11.463 la Provincia de Buenos Aires ratificó el mentado Pacto y, en cumplimiento de los compromisos allí asumidos, sancionó luego las leyes 11.490 y 11.518 declarando exentas del pago del Impuesto a los Ingresos Brutos a diversas actividades, que beneficiaron -por caso- a la industria ejercida por la actora (cfr. Res. R-0056 de la accionada, a fs. 19). Por último, introduciendo modificaciones al régimen tributario entonces vigente -adoptado con se dijera al abrigo del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento-, la legislatura bonaerense sancionó la ley 13.850, cuyo art. 5° fijó un nuevo esquema en materia de Impuesto a los Ingresos Brutos, suspendiendo la exención otrora dispuesta por las leyes 11.490 y 11.518 en aquellos casos en que los ingresos de las actividades de producción primaria y de producción de bienes que se desarrollen en establecimientos ubicados en la Provincia de Buenos Aires, superen la suma de pesos sesenta millones (\$ 60.000.000,00).

4.2. Con lo anterior en miras, no puedo pasar por alto que la actora -a diferencia de lo aseverado por la accionada- articuló su pretensión no ya proyectando una situación de incertidumbre acerca del alcance o contenido de la ley 13.850 (esto es, si su actividad se halla o no alcanzada por el nuevo esquema tributario) sino, más bien, procurando superar el estado de perplejidad que le genera verse privada -en la actualidad- de una exención tributaria hace años conferida por la legislatura local en cumplimiento de una norma de jerarquía constitucional superior como resulta ser -según afirmara en su demanda- el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (cfr. ap. III del escrito inicial, fs. 11 y ss.).

El propósito de la reclamante no ha sido otro que obtener un pronunciamiento que -a la luz del principio sentado en el art. 31 de la C.N.- dirima en forma definitiva: (i) si, siguiendo la posición asumida por la demandada, debe tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos o (ii) si nada adeuda en tal concepto, como lo sostiene la accionante, por cuanto la Provincia de Buenos Aires ha quebrantado el orden jerárquico constitucional al volver sobre sus pasos en una exención oportunamente acordada en consonancia con el compromiso asumido en la convención federal vigente. Tal resulta ser la duda -suscitada en torno a los alcances de la relación jurídica tributaria que vincula a las partes- cuya elucidación pretende la firma y partir de la cual, dada la incidencia que sobre su situación patrimonial tendría la adopción de una u otra posición, autoriza el tránsito por este cauce procesal. Valga lo expuesto para repeler el primero de los agravios vertidos por la parte accionada apelante (cfr. punto "1.2.1.?).

4.3. Precisado lo anterior, hago notar que el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, ratificado por la ley 11.463 comporta, por su alcance y contenido, la manifestación positiva del llamado federalismo de concertación cuya finalidad no es otra que la de establecer, mediante la participación concurrente del Estado Nacional y las provincias, un programa destinado a adoptar una política uniforme que armonice y posibilite "la finalidad común de crecimiento de la economía nacional y de reactivación de las economías regionales" (cfr. doct. C.S.J.N. Fallos 322:1781). Semejante aspiración importa plasmar en los hechos el principio de "hacer un solo país para un solo pueblo", recogiendo así la vocación de la Constitución Nacional de crear -tal como lo expresara la Corte Federal en Fallos 178:9- "... una unidad no por supresión de las provincias ... sino por conciliación de la extrema diversidad de situación, riqueza, población y destino de los estados [provinciales] y la creación de un órgano para esa conciliación, para la producción y estímulo de los intereses locales, cuyo conjunto se confunde con la Nación misma...". El Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, así como las demás creaciones del federalismo de concertación, conforman el derecho intrafederal (cfr. doct. C.S.J.N. Fallos 314:862), y una vez ratificado por las legislaturas locales -circunstancia que, reitero, acaeció mediante la ley 11.463-, se incorporan al derecho público interno de cada estado provincial aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: Nación y provincias (cfr. doct. C.S.J.N. Fallos 318:2551; in re C.1781.XXXI "Cámara Argentina de Supermercados y otros c. Provincia de Buenos Aires s. acción declarativa", sent. de 8-08-1996; 327:1789). Esta gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenios celebrados entre las provincias y el gobierno nacional con un rango normativo específico, cuya categoría singular traduce la imposibilidad de su derogación, modificación o alteración en cuanto a su contenido por parte de cualquiera de los signatarios, salvo -claro está- que alguno de los Estados materializara el procedimiento de denuncia del Convenio (argto. doct. C.S.J.N. Fallos 324:4226).

Delineada la esencia que cabe asignar al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, cuya incorporación al derecho público bonaerense por la ley 11.463 luce indubitada, no puedo sino arribar a idéntica solución a la predicada por el juez de grado en cuanto a la colisión de la ley provincial 13.850 con las previsiones de la mentada ley convenio. Repárese que no fue sino en cumplimiento del compromiso suscripto en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento que la legislatura local sancionó previsiones como las contenidas en las leyes 11.490 u 11.518, en las que, adoptando una política fiscal consecuente con el compromiso libremente asumido, dispuso -sin mayores aditamentos- eximir del pago del Impuesto a los Ingresos Brutos, entre otras, a la actividad realizada por la aquí actora. Habida cuenta de que la Provincia de Buenos Aires mantiene la ligazón -en tanto no ha denunciado el Convenio- derivada del referido tratado o ley convenio, mal puede la accionada postular que el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento no la obliga. Consecuentemente, la decisión de la legislatura local de ?suspender? mediante la ley 13.850 la vigencia de una exención tributaria que otrora fuera dispuesta por los mencionados estamentos normativos -en cumplimiento del compromiso asumido al suscribir el Pacto- frustra sin mayor hesitación el objeto y fin del tratado. Y si bien no soslayo que la accionada pretende justificar la validez de la ley 13.850 poniendo en crisis la operatividad del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento en razón de haberse dispuesto -mediante leyes locales y nacionales- la prórroga de los plazos para el cumplimiento de las medidas contempladas en el Pacto Federal, descarto que la circunstancia denunciada permita descalificar el razonar del a quo en cuanto postula el carácter operativo y vinculante del Convenio para la Provincia de Buenos Aires en la materia aquí debatida. Como ha dicho esta Alzada, el esquema de sucesivas prórrogas que se dictaron para el cumplimiento de las obligaciones asumidas en el Pacto Federal, a diferencia de lo aseverado por la accionada, no importa haber puesto en crisis la operatividad y vigencia del Convenio en aquellas parcelas del compromiso que tuvieron oportuna ejecución. Es que, la adopción de las nuevas pautas temporales además de patentizar el pleno vigor de la normativa intrafederal pone de resalto el interés concreto de los Estados signatarios de alcanzar, a pesar de los años transcurridos desde su celebración, la plena concreción de los objetivos allí asumidos. Y, desde otro mirador, las sucesivas prórrogas se han materializado con la mira puesta en otorgar nuevos plazos para adoptar las medidas pendientes de instrumentación, no para burlar, frustrar o desconocer empero aquellas otras que pudieran haber sido satisfechas antes o durante los períodos de prórroga acordados. En lo que aquí concierne, la Provincia de Buenos Aires cristalizó en lo normativo uno de los compromisos asumidos en el convenio federal, ya que por las leyes 11.490 y 11.518 -según los casos- eximió a la actividad económica allí definida de la obligación de tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Esta expresa voluntad legislativa provincial es la que desvanece el postulado que genéricamente empuña la accionada, por cuanto mal puede afirmar que -en la materia analizada- las cláusulas del Pacto no resultan operativas. Menos aún puede la accionada esgrimir que la firma accionante no se encuentra habilitada para demandar el cumplimiento de un Pacto del cual no ha sido parte. Maguer los múltiples precedentes jurisprudenciales que reconocen derecho suficiente a quienes se consideren directamente alcanzados por alguna de las medidas (tributarias o no) dispuestas en leyes Convenio, y que de por sí autorizan a descalificar el agravio que trae la apelante (cfr. arg. doct. C.S.J.N. Fallos 330:530, 332:998, 330:1718, 329:6033 -entre otros-), el desenfoque de la accionada sobre el alcance de la cuestión debatida vuelve a ponerse aquí de manifiesto pues, aquello que la firma actora procura no se ciñe a exigir a la Provincia de Buenos Aires que ?cumpla el Pacto? sino que se vierta luminosidad sobre la relación jurídica tributaria que la une con el Fisco provincial y que se ha visto empañada por la adopción de una medida fiscal (dispuesta por ley 13.850) que desconoce otra anteriormente dictada (por las leyes 11.490 y 11.518 -según los casos-) para satisfacer, justamente, el compromiso asumido al suscribir el Pacto que, vale reiterarlo, ostenta una jerarquía normativa superior. Baste lo dicho para desestimar el agravio de la accionada identificado en el punto ?I.2.2.? del presente voto.

4.4. En relación al agravio adicional identificado en el punto ?I.2.2.?, por el que la demandada se duele de la interpretación realizada en la sentencia respecto de los alcances la Resolución Interpretativa N° 35 de la Comisión Federal de Impuestos, así como de las potestades del citado órgano para expedirse en relación a la constitucionalidad de las leyes, es mi opinión que carece de toda relevancia a los fines de decidir la controversia a su favor. Ello es así, en la medida que las manifestaciones vertidas -sin abrir siquiera juicio acerca del contenido de la mencionada resolución- no alcanzan a refutar la razón cardinal expuesta por el magistrado de grado para concluir que, en la especie, dicho acto, más allá de la legitimación del órgano emisor, avanza en relación a una ?... cuestión exclusiva del poder instituido en la Constitución de la Provincia de Buenos Aires con facultades para ello: el Poder Judicial ...?. El ataque de la accionada discurre por los senderos que omiten que evitan poner en entredicho la clara definición que porta la sentencia, en el sentido de que resulta el Poder Judicial el intérprete de la cuestión constitucional introducida en el pleito, no constituyendo -en este punto- una crítica concreta y razonada del fallo de la instancia y debe, consecuentemente, ser rechazado sin más (arg. art. 56 inc. 3° y ccds. del C.P.C.A.). 4.5. Idéntica suerte adversa corresponde predicar al restante agravio sobre el cual la accionada estructura la crítica. Me refiero puntualmente a la queja referenciada en el punto ?I.2.3.? precedente, en el que se procura convencer a la alzada en punto a que la firma actora no tiene derecho alguno a que se mantenga inalterada la exención

tributaria entonces dispuesta. Aunque comparto la arraigada jurisprudencia que pregona la imposibilidad de invocar la existencia de un derecho adquirido al mantenimiento de leyes, reglamentaciones ni a la inalterabilidad de las mismas (cfr. doct. C.S.J.N. Fallos 325:2600; 333:2222; arg. doct. esta Cámara causa A-506-MP0 ?Bernardo?, sent. del 30-XII-2008, entre otras) no encuentro resquicio alguno que permita siquiera de manera tangencial transportar al caso de marras las consecuencias que fluyen de aquella doctrina. Reitero, el reclamo efectuado por la firma actora transita un cauce diverso al que, sin suerte, intenta circunscribirlo la accionada. La pretensión articulada no procura mantener inalterado el régimen dispuesto por las leyes 11.490 y 11.518 -dictadas en cumplimiento de la ley Convenio- sino más bien traduce el concreto cuestionamiento de la constitucionalidad del novel esquema tributario (v.gr. ley 13.850) respecto del cual, como antes explicitara, no cabe sino predicar su apartamiento respecto de la manda contenida en el art. 31 de la Constitución Nacional al importar un unilateral apartamiento provincial del compromiso asumido en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, cristalizado mediante la sanción de las leyes más arriba citadas.

III. Si lo expuesto es compartido, propongo al Acuerdo rechazar el recurso de apelación deducido por la accionada y confirmar la sentencia de grado apelada en cuanto ha sido materia de agravio. Las costas de la segunda instancia deberían ser impuestas a la apelante, en razón de su objetiva condición de vencida (arg. arts. 51 inciso 1º, 77 y cc. del C.P.C.A. -texto según ley 14.437-; art. 68 del C.P.C.C.). En consecuencia, doy mi voto a la cuestión planteada por la negativa. A la misma cuestión planteada, el señor Juez doctor Riccitelli dijo: Adhiero al voto precedente. Solo me permito agregar a lo dicho en el apartado II.4.4. de la opinión que abre el Acuerdo que ya en la causa C-4535-MP1 ?EL MARISCO S.A. (sent. de 15-09-2016) -y luego en otras más recientes- esta Alzada expuso que no se veía modificado su razonamiento sobre el debate suscitado -de análoga factura al aquí abordado- como consecuencia de lo plasmado en la Resolución General Interpretativa N° 35 dictada por el Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos con fecha 23-10-2014. En tal sentido, allí se verificó que el Comité Ejecutivo al que se refiere el segundo párrafo del art. 10 de la Ley 23.548, en ejercicio de las atribuciones que emergen del art. 11, inc. e) y en el Reglamento aprobado mediante Resolución del citado Comité N° 501/2011, procedió (mediante la mentada Resolución N° 35/2014), a efectuar una interpretación con alcance general vinculada -en lo que aquí concierne- a la operatividad del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (Pacto Fiscal II). Puntualmente, el Comité Ejecutivo entendió -por un lado- que las prórrogas a que se han sometido el cumplimiento de las obligaciones que emanan del Pacto Fiscal II suspendían la exigibilidad del Convenio mientras aquellas prórrogas se encontraran vigentes (v. Considerando 19) y -por el otro- que los Fiscos provinciales se encontraban legitimados para modificar, en el marco de dichas prórrogas del Pacto Fiscal II, aún aquellas decisiones que efectivamente se hubieran adoptado en cumplimiento del Pacto Federal (v. Considerando 20). Ahora bien, sin perjuicio de reconocer la idoneidad técnica del Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos -en tanto órgano supremo del sistema federal de coparticipación de recursos fiscales, Ley 23.548-, cuya especialidad en la materia he tenido oportunidad de poner de resalto en ocasión de otorgar deferencia a su opinión con relación a una temática diversa a la aquí examinada (cfr. mi voto en la causa C-3029-AZ1 ?Frigorífico Paladini S.A.?, sent. de 4-09-2012), se volcaron las diversas razones por las cuales lo dicho en tal resolución no era dirimente en la especie. En primer término -sin abrir juicio sobre la legitimidad de la Resolución N° 35/2014, pues ello resulta ajeno el objeto de este pleito- se plantearon serias dudas sobre si el alcance con que se expidiera el Comité Ejecutivo encuadra dentro de las atribuciones que habilitarían su obrar. Aunque cuenta con competencia que lo faculta a efectuar recomendaciones o dictar normas generales interpretativas [v. arts. 10 y 11 de la Ley 23.548], lo cierto es que luce prima facie impropio que en ejercicio de esas prerrogativas ?interpretativas? pudiera el Comité Ejecutivo pronunciarse, no ya sobre el alcance y contenido de las cláusulas del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, sino en lo atinente a la operatividad y/o vigencia del citado Convenio pues sobre tal tópico solo cabría reconocerle atribuciones a cada uno de los Poderes constitucionales de los Estados signatarios que intervienen en su adhesión o denuncia. Por otro lado, se hizo notar que, tal como postulara en los precedentes de este Tribunal en las causas ?Giorno? y ?Solimeno e Hijos S.A.? citadas, las sucesivas leyes que prorrogaran el cumplimiento de las obligaciones asumidas por los Estados signatarios en el Pacto Federal distan de importar que se hubieran puesto en crisis la operatividad y vigencia del Convenio en aquellas parcelas de compromiso que tuvieron oportuna ejecución. Y siendo que la Provincia de Buenos Aires materializó uno de los compromisos asumidos en el Convenio federal al dictar las leyes 11.490 y 11.518 [eximiendo a la actividad desplegada por la firma actora de la obligación de tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos], mal puede el organismo creado por la Ley 23.548 desarticular, por vía de una interpretación general, el esquema intrafederal vigente y postular la posibilidad de que los Estados signatarios del Acuerdo puedan, so pretexto de la existencia de prórroga alguna en la puesta en ejecución de las obligaciones pendientes que emanan del Pacto Federal, volver sobre sus pasos y dejar sin efecto las modificaciones introducidas en su derecho interno en cumplimiento del Convenio. Semejante ?interpretación? del Pacto no es más que una encubierta abrogación [por un órgano que no representa al Gobierno de la Provincia de Buenos Aires], del compromiso asumido por los Poderes constitucionales bonaerenses [Ejecutivo y Legislativo] de participar del federalismo de concertación que importa la adhesión al

Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. Son tales Poderes provinciales lo que deben desandar aquella convenida y meditada adhesión, asumiendo todas y cada una de las consecuencias que su salida del régimen concertado acarrearía para la Provincia de Buenos Aires. Con todo ello en miras, se dijo que la permanencia de la Provincia de Buenos Aires dentro del esquema de concertación, mientras no medie expresa y formal denuncia respetando el paralelismo de las formas, actúa como un insalvable valladar para desandar los compromisos asumidos y cumplidos por el Gobierno provincial. El federalismo de concertación no admite estar "a medias", aceptando lo beneficioso para la Administración local pero rehusándose a asumir los costos de su adhesión y de las medidas tomadas a su abrigo; solo la completa y formal salida del Pacto, libera a la Provincia de sus ataduras, claro que hacia el futuro y nunca borrando los efectos consolidados sobre situaciones pasadas alcanzadas por normas dictadas en el marco de lo pactado. Fue con sustento en tales apreciaciones que, por fuera de la ya explicitada especialidad técnica del Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos, y recordando que las intervenciones que tal organismo pudiera realizar distan de limitar o cercenar su control por parte de la jurisdicción, se desechó la interpretación efectuada por el citado Comité en la Resolución N° 35/2014. Con la aclaración efectuada, voto a la cuestión planteada también por la negativa. A la segunda cuestión planteada, el señor Juez doctor Mora dijo: I.1. La sentencia desestimó la demanda en relación a la actividad de producción primaria "Fabricación de chacinados, embutidos, fiambres y carnes en conserva", código NAIBB.99 151130 (ex Código 31000-11), tal como lo adelantara en el punto I.1.6. del voto a la cuestión anterior. Para así resolver, estimó que si bien tal actividad se encontraba exenta por la ley 11.490, "...en este proceso no se ha acreditado que esa exención haya sido solicitada al órgano tributario...", no encontrándose acreditado en autos "...el cumplimiento de diversos recaudos...", por lo que, al quebrarse la cadena lógica que incorpora como un eslabón esencial el acto administrativo de reconocimiento de la exención -Resolución N° 0056/02-, desestimó la demanda en esta porción. 2. La actora recurre el fallo de grado procurando se revoque la porción que excluye de la inconstitucionalidad declarada respecto, por todas, del art. 5 de la ley 13.850, a la actividad de elaboración de fiambres y embutidos (antes código 31000-11, luego, según NAIBB.99, 151130). Se agravia, sustancialmente, por entender que la sentencia se extralimitó respecto del objeto pretendido en la acción instaurada, en la medida en que "...no se pretendía un pronunciamiento que declare la exención lisa y llana, sino sólo la vigencia de la normativa que estableció la exención condicionada a determinadas circunstancias de hecho que luego se determinarían por las vías que correspondan...", esto es, si las normas que dispusieron la exención se hallaban o no vigentes. En forma adicional, argumenta en favor de que las exenciones dispuestas por la ley 11.490 en cumplimiento del Pacto Fiscal, son reconocidas de pleno derecho sin necesidad de petición de parte, de conformidad a lo dispuesto por el art. 53 de la ley 13.850. Y, para el caso que se considere necesario el reconocimiento administrativo previo de la exención por parte de ARBA, plantea que de los requisitos otrora establecidos por el art. 39 de la ley 11.490 para el reconocimiento del beneficio, el único que debe acreditarse para estar exento es que el establecimiento industrial se ubique en el ámbito territorial de la provincia de Buenos Aires, agregando que dicho reconocimiento resulta meramente declarativo y no constitutivo de la exención. Por todo ello, solicita la revocación del segmento en crisis. 2. La demandada contesta el traslado conferido del memorial precedentemente descripto, a tenor de la pieza obrante a fs. 244/246, propiciando el mantenimiento de la solución arribada en sentencia. II. El recurso prospera, aunque por fundamentos disímiles a los traídos por la apelante. 1. En el punto bajo la lupa, la sentencia claramente desacierta el rumbo al excluir de la declaración de inconstitucionalidad formulada respecto de las normas aquí atacadas -vale mencionar, por todas, el art. 5 de la ley 13.850-, a la actividad de producción primaria "Fabricación de chacinados, embutidos, fiambres y carnes en conserva", código NAIBB.99 151130 (ex Código 31000-11), en razón de no haber acreditado la actora la pertinente solicitud de exención ante el órgano de administración tributaria. Y tal desacierto, a mi modo de ver, reconoce una parcial -aunque defectuosa- interpretación del objeto propuesto en demanda producto, a su vez, de una confusa presentación de la postulación inicial que, a través del recurso bajo trato, la propia actora intenta enmendar. Y me explico. La accionante solicita a la jurisdicción en su demanda, despeje el estado de incertidumbre generado por una serie de normas en virtud de las cuales se suspendió la exención del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos previamente acordada mediante las leyes 11.463, 11.490 y 11.518, para distintas actividades, enunciando textualmente: "...-3100001: 'Frigorífico?', que según la nueva clasificación NAIBB pasaron a ser las actividades: ... 151130: Elaboración de fiambres embutidos ... -1100004: Cría de ganado porcino?, ...? [v. punto II.1) de la demanda, a fs. 21 vta.]. En una parcela siguiente, explica que "... Dichas exenciones fueron reconocidas a la actora por la ex RENTAS (hoy ARBA) mediante la resolución R-0056/02 que adjunto, la cual declara a la firma exenta por dichas actividades conforme los arts. 39 de la ley 11.490 y 1 y 2 de la ley 11.518 ...? [v. punto III. de la demanda, a fs. 22 vta.]. 2. Salta a la vista el error -producto, tal vez, de su propia imprecisión- en que incurre la actora, al incluir dentro del Código 3100001 -Frigoríficos-, según la descripción del art. 39 de la ley 11.490-, al Código 151130 del NAIBB -Fabricación de chacinados, embutidos, fiambres y carnes en conserva- cuando tal actividad, según la descripción del art. 1 de la ley 11.518, posee el Código 3100011 [v. Disposición Normativa Serie "B" N° 017/03, derogada por su similar N° 001/04, arts. 482 y 483]. La

antedicha circunstancia, según entiendo, bien pudo inducir a error al juez de grado para no considerar expresamente incluida en los efectos derivados de la declaración de inconstitucionalidad, a la referida actividad -Código NAIBB 151130-, lo que no había sido explícitamente solicitado al demandar y, por lo tanto, no debía formar parte de la sentencia por motivo alguno, cuyos contornos quedaban, por fuera de lo anterior, ceñidos a la consideración de la resolución R-0056/02, acto administrativo de alcance particular.

3. Volviendo, entonces, al origen del reclamo, se aprecia con facilidad que la incerteza denunciada correspondía develarse sólo en relación a los rubros cuya exención quedaba suspendida -Resolución N° R-0056/02, v. fs. 19- que, a tenor del instrumento acompañado por la sociedad accionante, eran: cría de ganado porcino, Código 11000-04 y frigorífico, Código 31000-01. Luego, la consideración de toda otra cuestión quedaba fuera del foco de la controversia limitada, tal como antes dijera, a las exenciones otorgadas al amparo de la ya varias veces mencionada resolución R-0056/02. De allí que corresponda, en mi criterio, revocar la desestimatoria de la demanda respecto del Código NAIBB 151130, por no haber formado parte de la presente litis. III. Si lo expuesto es compartido, propongo al Acuerdo hacer lugar al recurso de apelación deducido por la actora y revocar la sentencia de grado apelada en cuanto desestima la demanda en relación a la actividad denominada Código NAIBB 151130, por no haber constituido materia de este juicio. Las costas de la segunda instancia deberían ser impuestas a la demandada, en razón de su objetiva condición de vencida (arg. arts. 51 inciso 1°, 77 y ccds. del C.P.C.A. -texto según ley 14.437-; art. 68 del C.P.C.C.). En consecuencia, doy mi voto a la cuestión planteada por la afirmativa. El señor Juez doctor Riccitelli, con igual alcance e idénticos fundamentos a los brindados por el señor Juez doctor Mora, vota a la cuestión planteada también por la afirmativa. De conformidad a los votos precedentes, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, dicta la siguiente: SENTENCIA 1. Rechazar el recurso de apelación deducido por la accionada y confirmar la sentencia de grado apelada en cuanto ha sido materia de agravio. Imponer las costas de la segunda instancia a la apelante, en razón de su objetiva condición de vencida (arg. arts. 51 inciso 1°, 77 y ccds. del C.P.C.A. -texto según ley 14.437-; art. 68 del C.P.C.C.). 2. Hacer lugar al recurso de apelación intentado por la parte actora y, en consecuencia, revocar la sentencia de grado apelada en cuanto desestima la demanda en relación a la actividad denominada Código NAIBB 151130, por no haber constituido materia de este juicio. Imponer las costas de la segunda instancia deberían ser impuestas a la demandada, en razón de su objetiva condición de vencida (arg. arts. 51 inciso 1°, 77 y ccds. del C.P.C.A. -texto según ley 14.437-; art. 68 del C.P.C.C.). 3. Diferir la regulación de honorarios por los trabajos ante esta Alzada, para su oportunidad. Regístrese, notifíquese y devuélvase las actuaciones al Juzgado de origen por Secretaría. 034956E