



Expte. n° QTS 1615/2017-1 “GCBA s/
QUEJA POR RECURSO DE
INCONSTITUCIONALIDAD
DENEGADO en CINEMATOGRAFICA
SAC SA Y OTROS CONTRA GCBA
SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS
ADMINISTRATIVOS”

Vistos: los autos indicados en el epígrafe.

Resulta:

1. Llegan las actuaciones al Tribunal para resolver la queja interpuesta por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante: GCBA) contra la resolución de la Sala IV de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, Tributario y de Relaciones de Consumo que declaró inadmisibile su recurso de inconstitucionalidad.

2. En cuanto resulta de interés señalar, SAC Sociedad Anónima Cinematográfica y Fernando José Gallino, promovieron demanda contra la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) a efectos de que se dejara sin efecto la resolución n° 1255/DGR/2014 —y sus confirmatorias— en tanto: (i) determinó de oficio el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ISIB) —por la suma de \$66.289,52 más los intereses— respecto de los anticipos 1 a 3, 5 a 8, y 11 y 12/2008; 1 a 12/2009; 1 a 12/2010; 1 a 9, 11 y 12/2011; 1 a 3, 5 a 12/2012 y 1 y 2/2013; (ii) le impuso una multa (\$43.088,19) por considerarla incurso en la figura de omisión fiscal; y (iii) extendió la responsabilidad solidaria al Sr. Gallino, quien revestía el carácter de presidente del directorio. Cuestionó la pretensión fiscal en tanto consideró alcanzados por ese tributo importes que, afirmó, no constituían un ingreso por el ejercicio habitual de actividades onerosas desarrolladas en la Ciudad; es decir: (i) los correspondientes al impuesto con destino al Fondo de Fomento Cinematográfico, consistente en el 10% del precio básico de toda localidad o boleto entregado —gratuita u onerosamente— para presenciar espectáculos cinematográficos, abonado por los espectadores junto con esa entrada, siendo los empresarios/exhibidores los responsables de su recaudación y posterior ingreso al Instituto Nacional de Cine y Artes Audiovisuales (INCAA), por tratarse de un impuesto indirecto, trasladable, que pertenece al Fisco Nacional (conf. art 24 de la ley n° 17.741 y su modif. ley n° 24.337); (ii) los intereses generados por fondos depositados en el exterior del país a plazo fijo (principio de territorialidad), por tratarse de excedentes de una actividad ejercida en forma habitual por los que ya se habían abonado los impuestos correspondientes; y (iii) los gastos por pago de servicios (reintegro de gastos), porque en el caso de las locaciones había acordado contractualmente con los locatarios que abonaría los servicios y posteriormente se los cobraría. Señaló que la multa aplicada era injusta y desproporcionada porque no había ingresado el ISIB por considerar

razonablemente que no estaba obligada ello, invocando en su defensa la figura del error excusable.

3. Contestada la demanda por el GCBA, que solicitó su rechazo con costas, y declarada la cuestión como de puro derecho, la jueza de primera instancia la rechazó (sentencia del 13/05//2020 y aclaratoria del 16/03/2021). Señaló, conforme las disposiciones del Código Fiscal (CF, t. o. 2011), que todo ingreso producido en el ejercicio de la actividad es considerado ingreso bruto y debe integrar la base imponible, pudiendo sólo efectuarse las deducciones o detracciones taxativamente previstas en las normas tributarias, en el caso, el fondo previsto por la ley nº 17.741 desde el año 2012 en adelante y no respecto de los períodos anteriores. Indicó que los fondos depositados en el exterior tenían su origen en la jurisdicción de la Ciudad, y que constituían un excedente o ganancia obtenida a partir de la actividad desarrollada localmente. En cuanto al recupero de gastos, reiteró que las únicas deducciones posibles a la base imponible eran las previstas en el CF. Concluyó que la multa había sido adecuadamente impuesta y que la extensión de la responsabilidad solidaria al presidente de la firma encontraba su fundamento en los hechos y en el derecho aplicable, razón por la cual también rechazó la pretensión al respecto.

Al resolver el recurso de aclaratoria del GCBA, la magistrada indicó que correspondía aclarar el error en el que se podría haber incurrido, en punto a que en la determinación de oficio correspondiente a los períodos 2012 y 2013 el fisco local no había considerado al impuesto creado por la ley nº 17.741 como integrante de la base imponible de ISIB.

4. La parte actora apeló la decisión de la instancia de grado y expresó sus agravios.

La Sala IV de la Cámara —por mayoría— rechazó parcialmente el recurso de apelación de conformidad con dispuesto en los considerandos 10 y 11 del voto de la jueza Nieves Macchiavelli; le hizo lugar parcialmente y revocó la sentencia de primera instancia, de conformidad con lo dispuesto en el punto 4 del voto de la jueza Laura Perugini; hizo lugar a la demanda y, en consecuencia revocó la resolución determinativa del ISIB y sus confirmatorias, imponiendo las costas de ambas instancias al GCBA (sentencia del 11/11/2022).

Es decir, consideró que: (i) las manifestaciones de la apelante respecto de la sentencia aclaratoria no podían ser consideradas como un agravio en sí mismo al no demostrar que la misma le causara un perjuicio concreto; (ii) de acuerdo con la definición del hecho imponible y de la base imponible del ISIB, y con la definición de la noción de ingreso bruto gravado dada por la doctrina que citó, no todos los ingresos brutos resultaban alcanzados por el tributo en cuestión, sino solo aquellos que constituían una retribución, una contraprestación, un pago, un precio, derivados del ejercicio de la actividad gravada; (iii) el tributo creado a los efectos del desarrollo cinematográfico era una obligación de terceros, y el dinero pagado por el espectador por ese concepto no era un ingreso para la accionante por el ejercicio de su actividad

gravada consistente en la exhibición en cines de films y videocintas, desde que la empresa lo recaudaba con destino al fisco nacional, actuando como un mero agente de percepción del mismo; (iv) los rendimientos producidos fuera del territorio argentino por un capital colocado en el exterior no encuadraban en la base imponible del ISIB al no configurar una retribución o contraprestación por el ejercicio de la actividad llevada a cabo en el ámbito de la Ciudad, de modo que no se verificaba el requisito de sustento territorial; y (v) del Informe de Inspección del 15/07/2013 surgía que la firma refacturaba a sus locatarios los gastos por servicios de internet, energía eléctrica, telefonía, gas agua, ABL, sellos, etc., y que incluía la facturación realizada otros integrantes del grupo económico correspondiente al proporcional de gastos de seguro, razón por la cual esos conceptos no eran consecuencia directa de la actividad desplegada por la actora. Dado el modo en que resolvió, la Cámara entendió que devenía inoficioso pronunciarse sobre el resto de los planteos de la recurrente.

5. Disconforme con lo decidido, el GCBA interpuso un recurso de inconstitucionalidad, cuyo traslado fue contestado por la parte actora. Manifestó que la sentencia era arbitraria y que vulneraba el debido proceso, la defensa en juicio, los principios de reserva de ley en materia tributaria y de división de poderes. Adujo gravedad institucional por entorpecerse la percepción de la renta pública.

La Sala IV declaró inadmisibile el recurso al no encontrar acreditado un caso constitucional, ni arbitrariedad de sentencia ni gravedad institucional (sentencia del 22/08/2023).

Ello motivó la queja referida en el punto 1, cuyo rechazo fue propiciado por el Fiscal General Adjunto en su dictamen.

6. Con posterioridad al llamado de autos al Acuerdo, el GCBA solicitó que se "... disponga la suspensión del proceso principal (...) [pues,] [h]abiendo sido devueltas las actuaciones a primera instancia y habiendo sido mi parte condenada en costas, está en proceso de ejecución de sentencia (...) Sin embargo, ante la interposición del recurso de queja en trámite, la sentencia dictada en los autos mencionados podría revocarse" (presentación del 5/04/2024).

Fundamentos:

Las juezas Marcela De Langhe e Inés M. Weinberg dijeron:

1. La queja del GCBA ha sido interpuesta en tiempo y forma (art. 33, ley 402). Sin embargo no logra acreditar la existencia de un genuino caso constitucional o federal, por lo que corresponde su rechazo.

2. Los argumentos desarrollados por el recurrente tendientes a demostrar que debían integrar la base imponible del ISIB aquellas sumas

recaudadas en virtud del impuesto destinado al Fondo de Fomento Cinematográfico ya fueron suficientemente considerados y desestimados por la Cámara en su sentencia, y no logran rebatir las afirmaciones del *a quo*. En efecto, la Cámara analizó las constancias de la causa y las normas infraconstitucionales aplicables (Código Fiscal, ley local 4039 y ley nacional 17.741), y afirmó que se trataba de montos recaudados por cuenta y orden del Estado Nacional con destino al Fondo de Fomento Cinematográfico, en virtud de las obligaciones del contribuyente como “agente de percepción” a tenor de lo dispuesto en el inc. a) de la ley 17.741 que establece que el impuesto que recae sobre **los espectadores y los empresarios o entidades exhibidoras lo deben adicionar al precio básico de cada localidad**. Concluyó que ese gravamen no constituía una retribución por el ejercicio de su actividad gravada sino meros “ingresos de tránsito”, y que la posterior sanción de la ley 4039 (en cuanto excluyó de la base imponible del ISIB a las percepciones correspondientes a las leyes de fomento del Estado Nacional) sirvió para aclarar y convalidar este criterio.

Por otra parte, el planteo orientado a que se computen en la base imponible el “recupero de gastos” tampoco puede prosperar, pues no logra demostrar que —más allá de su acierto o error— resulte insostenible la decisión de la Cámara, en cuanto afirmó que las sumas en cuestión no constituían ingresos derivados del ejercicio de la actividad gravada sino reintegros por erogaciones que, según la prueba obrante en la causa, fueron realizados por cuenta de terceros, basando dicha conclusión en las consideraciones del Informe de Inspección del 15 de julio de 2013. En definitiva el debate sobre si dichos reintegros obedecían a gastos realizados por cuenta y orden de terceros o a costos operativos propios que la contribuyente debió afrontar a su riesgo por la actividad que realiza, involucra una controversia de hecho y prueba ajena al ámbito cognoscitivo del recurso extraordinario local.

Tampoco corren mejor suerte sus cuestionamientos a la decisión de la Alzada con relación a los intereses devengados de plazos fijos constituidos en el exterior del país. El GCBA vuelve a insistir que los mismos integran la base imponible del ISIB pues el origen de los fondos se relaciona con la actividad que despliega la actora en la Ciudad de Buenos Aires.

La Alzada entendió que no se daba el sustento territorial requerido por el Código Fiscal. Para arribar a esa conclusión, afirmó que tales rendimientos producidos fuera del territorio argentino por un capital colocado en una entidad financiera del exterior, no encuadraban en la base imponible del ISIB al no configurar una contraprestación o retribución por el ejercicio de la actividad llevada a cabo en el ámbito de la Ciudad. El GCBA no demostró que resulte insostenible esta decisión y la aplicación del principio de territorialidad que realiza el *a quo* en este caso concreto.

3. En virtud de lo expuesto, podemos concluir que la impugnación constitucional del GCBA contiene una mera discrepancia con la valoración de la prueba y los fundamentos de hecho y derecho infraconstitucional tenidos en cuenta por la Cámara para resolver cómo debía ser conformada la base

imponible del ISIB en el caso de autos, sin demostrar la arbitrariedad de la sentencia ni la afectación de los principios y derechos constitucionales invocados en sus recursos.

4. Teniendo en cuenta lo decidido, resulta innecesario pronunciarse respecto del pedido de efecto suspensivo efectuado por el recurrente.

La jueza Alicia E. C. Ruiz dijo:

1. La queja del GCBA ha sido interpuesta en tiempo y forma por parte legitimada. Sin embargo, no puede prosperar ya que no contiene una crítica suficiente de las razones por las que la Cámara en lo Contencioso Administrativo Tributario y de Relaciones del Consumo denegó el recurso de inconstitucionalidad que aquélla viene a defender.

2. Al declarar inadmisibile el recurso de inconstitucionalidad del Gobierno, los jueces explicaron en su sentencia de fecha 22 de agosto de 2023 que: (i) “... las cuestiones que fueron objeto de tratamiento y decisión (...) quedaron circunscriptas (...) a la interpretación de cuestiones de hecho, prueba y a las normas que las rigen (...) todas ellas de carácter infraconstitucional”; y (ii) “... no planteó en forma adecuada un caso constitucional, pues en aquellos pasajes en que intentó vincular sus agravios con normas constitucionales lo hizo en forma genérica sin satisfacer el mínimo de explicación necesario para vincularlas con las circunstancias de la causa”.

Por lo demás, descartaron la configuración de un supuesto de arbitrariedad de sentencia y de gravedad institucional.

3. En su recurso directo, el accionado no logra poner en crisis las razones reseñadas en el punto anterior. Es que allí insiste en objetar el modo en que la Sala IV interpretó los hechos, las pruebas y las normas infraconstitucionales que rigen la cuestión, sin articular adecuadamente sus dichos con los términos del auto denegatorio. Y aunque propone como cuestiones constitucionales la supuesta afectación de los principios de legalidad y debido proceso, no consigue refutar lo afirmado por los magistrados respecto de la ausencia de relación directa entre la interpretación de tales preceptos constitucionales y lo decidido en el caso.

Como tiene dicho el Tribunal, “[e]s requisito necesario de la queja que ella contenga una crítica concreta, desarrollada y fundada del auto denegatorio del recurso de inconstitucionalidad” (cf. TSJ *in re* “[Fantuzzi, José Roberto y otro s/ art. 57 bis -causa n° 665-CC/2000- s/ queja por denegación de recurso de inconstitucionalidad](#)”, expte. n° 865/01, sentencia del 9/04/2001). Y, el incumplimiento en estas actuaciones con el referido recaudo define el rechazo del recurso directo en examen e impide avanzar en el análisis más allá de lo expuesto.

4. Por las razones apuntadas, corresponde rechazar la queja traída a consideración del Tribunal.

5. La suerte adversa de la queja hace innecesario la resolución del pedido de efecto suspensivo efectuado por el recurrente.

Así lo voto.

El juez Luis Francisco Lozano dijo:

1. El recurso intentado es, como se verá en lo que sigue, idóneo para tratar las tres cuestiones que el GCBA pretende traer a consideración del Tribunal.

2. La primera de ellas consiste en establecer si la parte actora debió computar las sumas que cobró en concepto del “impuesto” que prevé el art. 24 inc. a) de la ley 17.741 en la base de cálculo del ISIB, durante los períodos 2008 a 2011, por la actividad consistente en la “exhibición en cines de films y/o videocintas”.

El art. 24 inc. a) dice:

“El Fondo de Fomento Cinematográfico, cuya administración estará a cargo del Instituto Nacional de Cinematografía, se integrará:

a) Por un impuesto equivalente al diez por ciento (10%) del precio básico de toda localidad o boleto entregado gratuita u onerosamente para presenciar espectáculos cinematográficos en todo el país, y cualquiera sea el ámbito donde se efectúen. Los empresarios o entidades exhibidoras adicionarán este impuesto al precio básico de cada localidad.

La aplicación, percepción y fiscalización de este impuesto estará a cargo del Instituto Nacional de Cinematografía, el que establecerá la forma y el plazo en que los responsables deberán ingresarlo, así como las normas de liquidación y multas por omisión o defraudación;

2.1. El *a quo* entendió que no porque esas sumas no encontraban causa en el ejercicio de la actividad gravada, sino en una carga pública: la de ser agente de percepción. En palabras de la Cámara: “... se advierte que el tributo creado a los efectos del desarrollo cinematográfico es una obligación de terceros, y el dinero que paga el espectador por dicho concepto no es un ingreso para SAC Cinematográfica S.A. por el ejercicio de la actividad gravada, la cual consiste en la ‘exhibición en cines de films y videocintas’” (cf. Act. 3264313). A lo que agregó: “... no es posible soslayar que SAC Cinematográfica S.A. actúa como un mero agente de percepción de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24, inc. a de la ley Nº 17.741, ya que pesa con la obligación legamente impuesta de percibir el gravamen del espectador —sujeto pasivo— e ingresarlo al fisco nacional con destino al

Fondo de Fomento Cinematográfico, no constituyendo una retribución de la actividad propia de la actora sino 'ingresos de tránsito' ..." (cf. Act. 3264313).

Sobre esa base, la Cámara interpretó que la modificación al CF del 2012 en cuanto incluyó entre "... los ingresos que no integran la base imponible" a las "... percepciones correspondientes a las leyes de fomento del Estado Nacional o del Gobierno de la Ciudad..." (cf. el art. 193 inc. 4 del CF t.o. 2012), importó, en rigor, una aclaración acerca de cuál era el tratamiento fiscal que, con arreglo al Código, debía acordársele a esos ingresos.

2.2. El GCBA sostiene que esa interpretación de la ley 17.741 es errada. Manifiesta que el impuesto "... no recae sobre los espectadores ya que es la propia actora la que factura el monto total de la entrada, sin efectuar distinguos de los conceptos facturados" (cf. pág. 19 del recurso de inconstitucionalidad, ver adjuntos a la Actuación 1235444/2024). Puesto en otros términos, viene sosteniendo que el impuesto federal es uno indirecto, cuyo responsable (obligado a pagar) por deuda propia (cf. los términos del art. 5 de la ley 11.683) es la empresa actora. Es decir, la argumentación supone concebir al impuesto del inc. a) del art. 24 de la ley 17.741 como un costo impositivo más a que la empresa actora debe hacer frente para realizar la actividad consistente en la exhibición de películas en cines y, que, como tal, integra el precio de la prestación de ese servicio.

Por lo demás, el GCBA dice que la actora no acreditó haber depositado a favor de la AFIP los importes cuyo tratamiento fiscal se discute.

2.3. Esa discusión remite a la interpretación de la ley federal 17.741. Su solución depende de establecer en qué condición la parte actora obró frente a la obligación a que se refiere el art. 24 de esa ley. De ahí que corresponda su tratamiento por parte de este Tribunal (cf. la doctrina de la sentencia publicada en Fallos: 311:2478).

2.4. El texto de la ley 17.741 es sumamente oscuro respecto de la condición en que el "cine" está compelido a cobrar el impuesto del art. 24 inc. a). La ambigüedad a resolver es la condición en que obra: como responsable por deuda ajena (agente de percepción), tal como entendió la Cámara, o como responsable por deuda propia, por ser un impuesto indirecto, tal como sostiene el GCBA.

2.5. Paso al texto legal que nos ocupa.

El art. 24 inc. a), transcripto más arriba, dice que "Los empresarios o entidades adicionarán este impuesto al precio básico de cada localidad".

El artículo 25, por su parte, dice, en su primer párrafo, que: "Al ejercer las facultades de verificación del impuesto establecido por el artículo 24, inciso a), se procederá a emplazar a los responsables para que presenten las declaraciones juradas o, si las hubieran presentado, ratifiquen o rectifiquen su contenido, aportando los libros, registros y comprobantes de los datos denunciados".



La norma no aclara quiénes serían los “responsables” a que se refiere, ni en qué condición lo serían: si por deuda propia o ajena. La circunstancia de que el término esté en plural nos da una pauta, son más de uno.

El art. 26 se refiere al procedimiento de determinación; y nuevamente la ley usa el plural, pero esta vez para referirse a las personas que pueden ser sujetas pasivas de ese procedimiento. El artículo dispone: “El procedimiento de la determinación de oficio **se iniciará con una vista al responsable** de las impugnaciones o cargos que se formulen, para que en el término de cinco (5) días hábiles **presenten** la oposición por escrito y ofrezcan las pruebas que hagan a su derecho. Evacuada la vista o transcurrido el término señalado, se dictará resolución fundada, la que determinará el impuesto percibido e intimará su pago dentro del plazo de diez (10) días” (el destacado no corresponde al original).

El verbo “presentar” empleado en su tercera persona del plural: “presenten”, da cuenta de que las personas “responsables” con derecho a formular defensas en el marco del procedimiento de determinación, o sea, que pueden ser responsables por el pago de la obligación, son más de una.

En ese contexto se inscribe el art. 65 de la ley, que caracteriza a “las empresas o entidades responsables de adicionar el impuesto establecido en el artículo 24, inciso a) de la presente ley” como “... agentes de percepción...”¹; y, consecuentemente con esa caracterización, sujeta su actuación a las reglas de los arts. 19 inc. 3 y 45 de la ley 11.683 (t. o. 1960). El artículo 19, cuyo título era en el t. o. 1960 “Responsable en forma personal y solidaria con los deudores”, inc. 3 disponía: “Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:// [...] inc. 3 Los agentes de retención por el impuesto que omitieron retener o que, retenido, dejaron de pagar a la Dirección dentro de los 5 días siguientes, a aquel en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que los contribuyentes han pagado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de éstos desde el vencimiento del plazo señalado;” (cf. ley 11.683, t. o., cf. decreto 9744/1960).

2.6. En ese contexto, coincido con la Cámara en que la parte actora obró como agente de percepción del impuesto nacional cuya integración de la base de cálculo del ISIB se discute. Ello así, toda vez que la ley 17.741 caracteriza a los cines como “responsables” del pago del impuesto del art. 24 inc. a) pero en las condiciones que impone expresamente el art. 65 de esa misma ley. De ahí que la responsabilidad sea por deuda ajena.

2.7. Esa interpretación, por lo demás, coincide con la adoptada por el Procurador Fiscal ante la CSJN en la sentencia publicada en Fallos: 306:1548.

1 “Las empresas o entidades responsables de adicionar el impuesto establecido en el artículo 24, inciso a) de la presente ley, tendrán carácter de agentes de percepción, siéndoles aplicables las normas referidas a los agentes de retención en los artículos 19, inciso 3), y 45 de la Ley 11.683 (T.O. en 1960) y sus modificaciones”.

Cabe recordar que en esa época, la Procuración General de la Nación integraba el Poder Ejecutivo, y exteriorizaba la visión de esa rama de Poder, que, a su turno, era, y es, la encargada de interpretar en primer término, a través del INCAA, como órgano recaudador, la normativa en cuestión.

El Procurador coincidió con la Cámara Nacional en lo Contenciosoadministrativo Federal, en cuanto había interpretado que los “espectadores” eran los sujetos pasivos del gravamen, en tanto el hecho imponible consistía en “... asist[...] al espectáculo ...”, y la actividad desplegada por el “cine”² era la de agente de percepción.

La CSJN no revisó esa interpretación. Entendió infundado el recurso a ese respecto.

2.8. ¿Integraban esas sumas la base de cálculo del ISIB de la actora?

No. El obligado por deuda propia en el ISIB hace frente al tributo con su patrimonio. El impuesto, como todo costo, forma parte del precio que paga el consumidor. El tributo busca captar la capacidad contributiva que el consumidor revela al contratar con el obligado, esto es, quien realiza la actividad gravada. Empero, el obligado hace frente a la obligación con su patrimonio.

La situación es distinta en el caso del agente de percepción. Éste obra en cumplimiento de una carga pública, consistente en percibir una suma de dinero por la obligación de otro. Esa suma de dinero (la percepción) no integra su patrimonio. El agente de percepción obra como mandatario del Fisco que lo inviste con esa carga. Una vez percibida las sumas de que se traten, tiene un plazo para integrarlas al Fisco, bajo apercibimiento de quedar incurso en la figura de apropiación indebida de tributos.

Visto el mismo fenómeno desde el ángulo de un proceso concursal, esas percepciones no integran el acervo común de los acreedores, por no integrar el patrimonio del concursado o fallido.

2.9. De ahí que los ingresos que respondan a percepciones no integren la base de cálculo del ISIB. No son ingresos de la parte actora, sino patrimonio, en el caso, del Fisco nacional.

2.10. Esa conclusión no se ve conmovida por los agravios del GCBA.

En primer lugar, por lo dicho, esas percepciones, a diferencia de lo que sostiene el Gobierno, no integraron el precio de la actividad gravada. Se

² En palabras del Procurador: “... pienso que el recurso extraordinario no se hace debido cargo de los motivos expuestos por el a quo para arribar a tal inteligencia[, esto es, el carácter de agente de percepción del cine]. En efecto, la mera aserción dogmática en punto a que un ‘ente indeterminado’ como los espectadores no puede ser sujeto pasivo de un tributo, así como que tal inteligencia no se ajusta a la realidad jurídica es insuficiente, en mi criterio, para desvirtuar la conclusión del a quo que, con apoyo en el texto del art. 65, de la ley 17.741 y en la aceptación de la asistencia al espectáculo como hecho imponible, entendió que el contribuyente en este gravamen resultaba el espectador. En consecuencia estimo que en lo que hace a dicho punto, debe declararse improcedente el remedio federal intentado”. Sobre esa base, y lo demás dictaminado, opinó que la CSJN tenía que “... confirmar el pronunciamiento recurrido en cuanto fue materia de agravios”.

liquidan junto con el precio, pero no constituyen un costo para la realización de la actividad.

En segundo lugar, la falta depósito de los importes percibidos en que el GCBA afirma incurrió la parte actora no cambia la condición en que esos importes fueron percibidos por la parte actora. En todo caso, pone a la actora en infracción con el régimen federal, y en deuda con el Fisco nacional.

3. La segunda cuestión controvertida es el tratamiento que ante el ISIB tenían los intereses que la parte actora obtuvo por sus depósitos en el extranjero durante los períodos debatidos.

3.1. La Cámara entendió que el principio de territorialidad impedía a la Ciudad gravar esos resultados económicos. Expresamente dijo: "... se advierte que dichos rendimientos producidos fuera del territorio argentino por un capital colocado en el exterior, no encuadran en la base imponible del ISIB puesto que no configuran una contraprestación o retribución por el ejercicio de la actividad llevada a cabo en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires... // Por tal motivo, ante la insuficiencia del sustento territorial necesario para gravar la actividad en cuestión, no cabe más que hacer lugar al recurso de apelación interpuesto en este aspecto" (cf. la Actuación 3264313/2022).

3.2. El GCBA sostiene que esos intereses están gravados por tener como fuente depósitos que la parte actora constituyó con ingresos que obtuvo por el ejercicio de su actividad gravada en la CABA.

3.3. El planteo, tal como viene presentado, es constitucional y, por ende, corresponde a este Tribunal tratarlo (cf. el art. 113 inc. 3 de la CCBA), en tanto hace a la competencia de la Ciudad en razón de su territorio.

3.4. Ahora bien, una vez abierto el recurso, el Tribunal no está limitado por las alegaciones de la partes para resolver la cuestión traída a su consideración.

3.5. El ISIB grava el ejercicio de una actividad habitual y a título oneroso "en la Ciudad de Buenos Aires..." (cf. el art. 133 del CF to 2008, y en igual sentido para los demás períodos discutidos).

El debate podría haberse centrado en establecer qué se debe entender por: "en la Ciudad de Buenos Aires", sin embargo transcurrió por un ámbito supra legal, como lo es establecer cuáles son los límites geográficos al ejercicio del poder de imperio tributario de la Ciudad.

Ahora bien, en mi opinión, la solución de la cuestión traída a consideración depende, primera y principalmente, de establecer si los ingresos en cuestión están alcanzados por el hecho imponible del ISIB.

3.6. En varias ocasiones me he pronunciado acerca de cuál es el alcance del hecho imponible en el ISIB, cierto que a cuento de ingresos



provenientes de otras actividades. Entre otros, ver mis votos *in re* [“THX Medios S.A. y otro c/ GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘THX Medios S.A. y otro c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos’”, expte. n° 14875/17, sentencia del 21/10/2019, y “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en GCBA contra Expreso Oliva Hermanos SRL sobre ejecución fiscal - ing. brutos convenio multilateral”, expte. n° 26748/2017-1, sentencia del 3/07/2024.](#)

En THX señalé que la capacidad contributiva que el ISIB busca captar no es “... la ganancia de quien despliega la actividad, sino la capacidad de reunir a usuarios o consumidores convencidos de solventar al responsable [por deuda propia], con su propia riqueza, acudiendo a obtener lo que la actividad onerosa de aquel ofrece”. Más adelante, en ese mismo voto, concluí: “En suma, el ISIB busca gravar la capacidad de consumo del adquirente, que se manifiesta por igual tanto en la venta ‘normal’ de la actividad como en la que, anormalmente, se lleva a cabo a pérdida, es decir, cuando el bien, servicio o la actividad misma, se liquidan”.

Dicho en otras palabras, el ISIB está concebido como un costo, fiscal, que pesa sobre quien ofrece sus servicios o bienes en un determinado mercado y, como tal, está destinado, habitualmente, a ser trasladado en el precio al consumidor del bien o servicio de que se trate, esto es, quien exterioriza la riqueza que se pretende captar.

3.7. La parte actora, por los importes cuyo tratamiento fiscal se discute (intereses ganados por sus depósitos bancarios) no es la oferente del servicio de intermediación financiera, sino que es la consumidora de esa actividad.

Los resultados financieros obtenidos por la actora exteriorizan la riqueza que alcanzó, o una parte de ella, de fuente financiera. Dicho de otra manera, la actora concurre a la plaza financiera (local o extranjera) como cualquiera otra persona que demanda, en esa plaza, esos servicios.

En suma, los intereses no exteriorizan la riqueza que el ISIB busca captar. El impuesto constituye un costo de quien ofrece ese servicio en el mercado. Es decir, el interés contempla los costos fiscales de quien ofrece el servicio de intermediación financiera.

3.8. El art. 158 del to 2008, que se mantuvo con igual redacción durante los demás períodos en discusión, respecto de los intereses decía:

“Es ingreso bruto el valor o monto total –en dinero, en especies o en servicios- devengado por el ejercicio de la actividad gravada; quedando incluidos entre otros los siguientes conceptos: venta de bienes, prestaciones de servicios, locaciones, regalías, intereses, actualizaciones y toda otra retribución por la colocación de un capital”

Cuando el precio se pacta en especies el ingreso está constituido por la valuación de la cosa entregada, la locación, el interés o el servicio prestado, aplicando los precios, la tasa de interés, el valor locativo, etc., oficiales o corrientes en plaza, a la fecha de generarse el devengamiento”.

El primer párrafo de la norma transcripta define qué se entiende, por regla, por ingreso bruto, a los fines de la conformación de la base de cálculo: es el valor total devengado por el ejercicio de la actividad gravada.

Continúa el artículo con una enunciación de los conceptos bajo los cuales se pueden registrar esos ingresos. Intereses es un concepto más. Por ejemplo, los que devenga un obligado por financiar a sus clientes. Supongamos un local de electrodomésticos que ofrece en cuotas sus productos a una tasa X de interés. Esos intereses integran la base de cálculo del impuesto, es decir, son ingresos devengados por la actividad gravada. Forman parte del valor que devenga el obligado del ejemplo por el ejercicio de su actividad, por cada venta que hace en cuotas.

El segundo párrafo lo único que agrega es que los intereses se calculan, en los supuestos de pagos en especie, según el valor de la plaza a la fecha de generarse el devengamiento.

3.9. La argumentación del GCBA, aunque no del todo precisa, busca apoyo en una lectura a *contrario sensu* del artículo 141 inciso 6º del CF to 2008 (con igual texto durante los demás períodos discutidos), que también se refiere a intereses, y decía:

“Están exentos del pago de este gravamen:// [...] Los ingresos derivados de los intereses y/o actualización de depósitos en caja de ahorro, a plazo fijo y en cuenta corriente. Los importes de los intereses y/o actualizaciones derivados de los depósitos en cuenta corriente son exclusivamente los generados por operaciones efectuadas en las entidades financieras sujetas a la Ley Nacional Nº 21.526. Esta exención rige únicamente para personas físicas y sucesiones indivisas” (cf. el art. 141 inc. 6 del CF to 2008).

Indudablemente, el texto no exime a personas jurídicas cuyas inversiones estén alcanzadas por el impuesto; pero, no se sigue de él que todas las colocaciones de las personas jurídicas quedan gravadas. Lo están las comprendidas en la enunciación del art. 158 transcrito más arriba.

3.10. Varias son las razones que llevan a descartar la interpretación que el GCBA viene sosteniendo.

Primera. Por lo dicho en los puntos 3 a 3.8 de este voto, los intereses no vienen presentados por el Fisco como los ingresos generados por la actividad habitual y onerosa del depositante que grava el ISIB. No fija el precio ni puede trasladar el costo impositivo. Vale señalar que el banco paga el ISIB sobre los intereses que cobra por sus préstamos, no sobre el spread. En el supuesto de este depositante, ese costo recaería de modo directo sobre su rentabilidad financiera.

Segunda. El impuesto, como dije, gravaría, de modo directo, ganancias, de fuente financiera, lo que supondría arriesgar un posible cuestionamiento con base en la ley 23.548. A esa solución no le es dable arribar al intérprete, sin una indicación inequívoca del Legislador.



Tercera. La exégesis del GCBA se funda, a su mejor luz, en una lectura a *contrario sensu* de una exención. No se hace cargo de alinearla con las características de impuesto al consumo del ISIB, apartamiento que redundaría en una desigual captación de la capacidad contributiva.

Cuarta. La oscuridad normativa tiene que ser resuelta a favor del obligado. Ello es así, porque entre la extrema vaguedad y la ausencia de ley no hay prácticamente diferencias. De ahí que resulte de muy mala técnica extraer de una exención, leída a *contrario sensu*, una extensión del hecho imponible, que, por otro lado, desvirtúa la causa del impuesto, o directamente se halla en oposición a ella.

Finalmente, la solución que el Fisco propone suscitó reparos que llevaron al *a quo* a entender no sujetos al impuesto a los intereses recogidos de imposiciones en el extranjero, solución cuyos incentivos son dudosamente virtuosos, ya que, en lugar de fomentar que el dinero ocioso sea depositado en la banca nacional, torna más ventajoso hacerlo allende nuestro sistema financiero.

3.11. En suma, no cabe gravar los intereses que cobra el depositante en las condiciones de autos con el ISIB.

4. Finalmente, tiene razón el GCBA en que la sentencia de la Cámara resulta arbitraria en cuanto resolvió que no integraban la base de cálculo del ISIB los importes que la actora refacturó a sus locatarios por el pago de servicios correspondientes a los inmuebles alquilados (v. g., luz, gas, ABL, servicio de internet).

4.1. Hechos no controvertidos. La parte actora obtuvo ingresos, y tributaba el ISIB, durante los períodos discutidos, por la actividad consistente en: “servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados”. Durante los períodos discutidos, obtuvo ingresos en concepto de alquileres por varios inmuebles, entre otros, los ubicados en: Guido 1952, Av. Rivadavia 1635, Lavalle 869, Rivadavia 6661, Lavalle 852 y Rivera Indarte 44 (cf. el informe de inspección al que remitió la Cámara). Acordó con sus locatarios que ella pagaría, en lo que ahora importa, entre otros, los mencionados servicios, y luego le refacturaría los importes abonados (cf., nuevamente, el mencionado informe).

La parte actora entendió que esos ingresos, la refacturación de servicios, no integraba la base de cálculo del referida actividad “servicios inmobiliarios...”, por ser recupero de gastos efectuados a cuenta de terceros, los locatarios.

4.2. La Cámara coincidió con esa caracterización y, sobre esa base, decretó la nulidad de la DO impugnada también en este aspecto (cf. el punto 4 de las “Resulta”). En palabras de la Cámara, “... es atinado reiterar que el impuesto sobre los ingresos brutos se aplica sobre la contraprestación o retribución por el ejercicio de la actividad gravada, por lo cual no es posible

soslayar que el recupero de gastos efectuados por cuenta de terceros no encuadra en dicha noción...” (cf. la Act. 3264313/2022).

4.3. El GCBA sostiene que esa decisión es arbitraria. Viene manifestando que esos ingresos son fruto de la actividad gravada, “servicios inmobiliarios...”. En línea con ello, señala que el CF dispone que no son computables los “... reintegros percibidos por los comisionistas, consignatarios y similares, correspondientes a gastos efectuados por cuenta de terceros, en las operaciones de intermediación en que actúan” (cf. el art. 178 inc. 3, del CF to 2008); sin que en el caso se verifique operación de intermediación alguna.

4.4. Los intermediarios tributan el ISIB no sobre la totalidad de sus ingresos, sino sobre una base especial conformada por “... la diferencia entre los ingresos y los importes que corresponde transferir a los comitentes por las operaciones realizadas en el período fiscal” (cf. el art. 172 to 2008).

La norma busca que el comisionista tribute por la riqueza que agrega su actividad de intermediación, y que el comitente lo haga sobre los ingresos que constituyen la contraprestación de su actividad. En ese marco, se inscribe la regla que recuerda el GCBA, que permite al comisionista no computar en su base los reintegros de gastos efectuados a cuenta de terceros.

4.5. Tiene razón el GCBA en cuanto sostiene que la actividad de la actora cuyo tratamiento en el ISIB se discute no es la de intermediación, sino la de “servicios inmobiliarios...”. Ello no viene siquiera debatido. De ahí que la regla para la conformación de la base sea la general, esto es, “[e]l gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal, por el ejercicio de la actividad gravada”.

En suma, no está previsto para la actividad el supuesto de no integración de la base, por recupero de gastos, al que quiere acudir la parte actora. Ello basta para revocar la sentencia de la Cámara en este aspecto.

4.6. A su vez, según viene relatado por la Cámara, y no discutido por las partes, los contratos de alquiler celebrados por la actora preveían que los locatarios habían asumido la carga de pagar una suma en concepto de alquiler y otra por los mencionados servicios aprovechados en los inmuebles sujetos a alquiler. Es decir, los contratos de alquiler celebrados le acordaron a la parte actora el derecho a recibir ingresos, por esa actividad, constituidos por: el alquiler pactado y la refacturación de los servicios que se comprometieron los inquilinos abonar, contra factura por parte del locador. A su turno, a los inquilinos a aprovechar un inmueble que contaba con esos servicios.

Acudamos a un ejemplo, a fin de ilustrar el punto. Supongamos que el actor hubiera pactado un canon locativo que contemplara el costo de los servicios (presumiendo que este fuera fácil de calcular o fijo). En ese caso, aun cuando él se hubiera comprometido a abonar los servicios en cuestión, en su propia interpretación, y en la de la Cámara, debería conformar la base de

cálculo con la totalidad del canon locativo devengado. Ello muestra que los ingresos discutidos son el fruto de la actividad gravada.

5. Por ello, voto por hacer lugar a la queja y al recurso de inconstitucionalidad, y revocar la sentencia de la Cámara en cuanto entendió que los ingresos por “refacturación de servicios” no integraban la base de cálculo del ISIB.

Las costas se imponen por su orden en razón de la solución a la que se arriba, y lo complejo y novedoso del tema.

Por ello, de acuerdo con lo dictaminado por el Fiscal General Adjunto, por mayoría,

**el Tribunal Superior de Justicia
resuelve:**

1. Rechazar la queja interpuesta por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

2. Mandar que se registre, se notifique y, oportunamente, se remita a la Sala interviniente para que sean agregadas a los autos principales.

El juez Santiago Otamendi no suscribe la resolución por estar en uso de licencia.

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

