

# EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS: ALGUNOS ASPECTOS SOBRE SU CONFIGURACIÓN A PARTIR DE LA JURISPRUDENCIA DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

Gladys VIDAL

SUMARIO: I. Aspectos introductorios.- II. Hecho imponible.- III. Sujetos.- IV. Exenciones.- V. Base imponible.- VI. A modo de colofón

## I. Aspectos introductorios

1. Se estima que el origen del impuesto sobre los Ingresos Brutos se puede rastrear en Alemania e Italia, países en los que perdió relevancia a raíz de la institución del Impuesto al Valor Agregado (o Añadido, como se lo denomina en España), por exigencias de la Comunidad Económica Europea.

Si buceamos en sus orígenes en nuestro país, debemos remontarnos a 1948, cuando, bajo la impronta de Dino JARACH, se crea el *Impuesto a las Actividades Lucrativas*, concebido, según sus propias palabras, como "... un solo impuesto con un solo hecho imponible, que era el ejercicio de una actividad lucrativa, y con una base imponible definida en forma unitaria: ingresos brutos obtenidos como precio de la mercadería vendida, o como 'remuneración de los servicios prestados', definición que es única, a pesar de la diferente especie en que se aplica en cada caso concreto"<sup>1</sup>.

---

1 JARACH, Dino: *Curso Superior de Derecho Tributario*, tomo II, capítulo XVII, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1958, ps. 355 y ss., en particular ps. 362 y ss.

## [áDA Ciudad

Por su parte, en la Ciudad de Buenos Aires el *Impuesto a las Actividades Lucrativas* irrumpe en 1948 a raíz de la sanción por el Congreso de la Nación -en ejercicio de la competencia que le otorgaba el entonces art. 67, inc. 27 de la Constitución Nacional (hoy art. 75, inc. 30)-, de la ley nacional n° 13.487, por el que se lo estableció en el ámbito de la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, con vigencia a partir del 1° de enero de 1949.

Rápidamente el tributo se fue replicando primero en todos los municipios de los territorios nacionales existentes en aquel momento. Luego el gobierno nacional lo desplaza del ámbito municipal y lo incorpora directamente en los ordenamientos de los territorios nacionales <sup>2</sup>.

Con la sanción de la ley n° 21.251, y a los fines de evitar cualquier cuestionamiento que se pudiera hacer al tributo a partir de la superposición que podría existir entre él y el Impuesto al Valor Agregado -lo que resultaría violatorio del régimen de coparticipación tributaria-, se autorizó a las provincias y a la Ciudad de Buenos Aires a establecer, en el año 1976, un "*Impuesto por el ejercicio de actividades con fines de lucro*", en el que ya no se pone el acento en una característica objetiva e intrínseca de la actividad ("actividades lucrativas"), sino que se introduce un elemento subjetivo atribuible al sujeto pasivo: éste debía ejercer la actividad habitual con propósito de lucro ("con fines de lucro").

En un tercer momento, comprobada su elevada eficacia recaudatoria, lo establecieron en sus plexos normativos las jurisdicciones provinciales.

Finalmente, en el año 1977, se lo rebautiza como: *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, denominación que no tomó en cuenta el hecho imponible alcanzado, sino la base de imposición, lo que, tal vez, sea producto de que en la configuración del hecho imponible no se puso el acento en el aspecto intencional del propósito de lucro, sino en la realización de una actividad

---

2 Dentro de este cuadro se opera una restauración parcial del poder impositivo provincial con la sanción de los Impuestos a las Actividades Lucrativas en todas las jurisdicciones provinciales y en la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, en el período 1948 a 1952.

habitual “a título oneroso”, es decir que, lo que desde entonces y hasta hoy interesa, es que se trate de actividades habituales generadoras de ingresos brutos <sup>3</sup>.

2. Un párrafo aparte, merece, a estas alturas del trabajo, la configuración del impuesto en la ley de coparticipación, así como su tratamiento en los diversos pactos fiscales y en más reciente “Consenso Fiscal”.

Con la sanción de la ley n° 12.139, de Unificación de Impuestos Internos al Consumo, se inicia un camino que -desde la coordinación financiera hacia la armonización tributaria- pretende lograr el mejor modo de compatibilizar los sistemas fiscales de los distintos planos de gobierno a partir de propósitos inspiradores comunes que permitan la coexistencia de reglas de juego a veces diversas, pero siempre afines, tendientes a brindar seguridad y confianza a los distintos operadores económicos.

Como manifestaciones de dicha armonización tributaria, en relación al gravamen cuyo tratamiento nos ocupa, destacamos la ley n° 22.006 -por la que se modificó la ley de coparticipación n° 20.221, entonces vigente-, en la que se precisó específicamente la matriz conceptual a la que debía ajustarse el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y la ley n° 23.966, que en su título III, instituyó el “Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural”, donde encontramos una norma destinada a su armonización con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos al establecer las pautas a que debía quedar sujeta su aplicación en las etapas de industrialización y expendio al público de combustibles líquidos y gas natural <sup>4</sup>.

---

3 BULIT GOÑI, Enrique G., *Impuesto sobre los ingresos brutos*, 2ª edición, Depalma, Buenos Aires, 1997, ps. 73 y ss.; y VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1998, ps. 703 y ss.

4 Para un desarrollo de estos aspectos, remitimos al voto de la mayoría en una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, *in re*: “YPF S.A. c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, expediente n°

## [áDA Ciudad

Hoy el sistema de coparticipación que nos rige, según ley n° 23.548 <sup>5</sup> -y consagrado a partir de la reforma constitucional de 1994 en el art. 75, inc. 2°, de nuestra Carta Magna-, en lo que aquí particularmente nos interesa (cfr. art. 9), excluye de someterse a la pugna por analogía y a los fines de garantizar recursos propios y con suficiencia a las provincias, a los impuestos inmobiliario, de automotores, de sellos, a la transmisión gratuita de bienes y al *impuesto sobre los ingresos brutos*, en tanto éstos fueran estructurados de conformidad con las premisas fijadas en el propio texto de la ley.

En lo que hace al tributo bajo análisis, el art. 9, inc. b, numeral 1, de la ley n° 23.548, se fijan ciertas limitaciones a la estructura del *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, a fin de asegurar la homogeneidad sustantiva del gravamen que hoy rige en todas las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, es decir en 24 jurisdicciones.

Con la celebración, entre la Nación y las provincias, del *Acuerdo Fiscal* del 12 de agosto de 1992 y del *Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento* del 12 de agosto de 1993 <sup>6</sup>, los Estados locales se comprometieron, entre otras cuestiones, a mejorar sus sistemas rentísticos locales, reformar la estructura de los impuestos provinciales y eliminar aquellos impuestos considerados distorsivos.

Así, en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, los compromisos más relevantes asumidos, conforme el acto declarativo primero del *Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento*, fueron: a) eximir del gravamen, en forma progresiva, y antes del 30 de junio de 1995, a una serie

---

596/00, en *Constitución y Justicia -Fallos del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires-*, tomo II, ps. 569 y ss.

5 Además de establecer como obligación principal para la Nación la remisión diaria, gratuita y automática de los fondos provenientes de la recaudación de los impuestos coparticipados, como contracara fija la obligación de las provincias, y de éstas por sus municipios, de no establecer impuestos análogos a los coparticipados.

6 Encontraremos un análisis en extenso de este *Pacto* en: CASÁS, José Osvaldo: "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento", *Derecho Tributario*, tomo X, ps. 1 y ss.

de actividades (vg. producción primaria, prestaciones financieras, compañías de seguros, de capitalización y ahorro, de emisión de valores hipotecarios, fondos comunes de inversión y de jubilaciones y pensiones, compraventa de divisas, producción de bienes excepto las ventas a los consumidores finales, prestaciones de servicios de electricidad, agua y gas -con excepción de las que se efectúen en viviendas de recreo o veraneo y construcción de inmuebles- y exceptuando de la exención a las actividades hidrocarburíferas); b) proceder a la sustitución del *Impuesto sobre los Ingresos Brutos* por un impuesto general al consumo que tendiera a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía, de modo gradual, en un plazo no mayor de tres años.

A dichos convenios debemos sumar: a) el *Compromiso Federal*<sup>7</sup> y el *Compromiso Federal por el Crecimiento y la disciplina Fiscal*, suscriptos, respectivamente, en los años 1999 y 2000, en los que, además de las cláusulas referidas al impuesto sobre los ingresos brutos, se plasmó también el compromiso de sancionar una nueva ley de coparticipación.

En todas las expresiones del Derecho intrafederal enunciadas, se pautaron cronogramas que, obviamente, no fueron cumplidos, por lo que se los prorrogó en sucesivas oportunidades, debiendo destacarse que, en la práctica, las provincias redujeron el compromiso asumido a la mera exención o disminución del impuesto en la etapa productiva, lo que llevó aparejado que en muchas jurisdicciones se gravaran las actividades primarias o industriales a tasa cero o directamente se las considerara exentas del pago del gravamen.

Tal como señala Fabiana SCHAFFRIK, ello llevó a que “con el correr del tiempo, los diversos códigos fiscales provinciales avanzaron en la imposición en aquella fase, acentuándose de ese modo la regresividad del tributo. También su alícuota subió y

---

7 No podemos omitir citar aquí la cláusula 9 del *Compromiso Federal*, suscripto el 6 de diciembre de 1999, ratificado por ley n° 25.235, que establecía un plazo de 24 meses en el que tanto la Nación como las provincias debían “procurar la baja del costo argentino, eliminando o sustituyendo impuestos que distorsionan la competitividad y las decisiones de producir e invertir en la República Argentina”. Cabe aclarar aquí que aunque el *Compromiso* fue ratificado por ley n° 25.235, nunca tuvo efectividad.

se intensificó la imposición con la creación -no a través de leyes formales- de un sistema de retenciones y percepciones del impuesto que a la vez que adelantan el cobro del impuesto a la administración ha venido a aumentar aun más la presión fiscal”<sup>8</sup>.

Finalmente, siguiendo aquí a la misma autora, no podemos dejar de puntualizar que a raíz de la suscripción entre el Gobierno Federal y los gobiernos provinciales, del llamado *Consenso Fiscal*, el 16 de noviembre de 2017, aprobado por la ley 27.429 del 2 de enero de 2018, resurgieron las críticas que a lo largo de la vigencia del impuesto -y signadas por los devenires de su conformación estructural- propiciaron (y aún hoy propician) su derogación pero que, en dicho instrumento de Derecho intrafederal, ello no se previó sino que sólo se disponen diferentes desgravaciones y exenciones<sup>9</sup>.

**3.** Llegados a este punto, corresponde recordar que el *Impuesto sobre los Ingresos Brutos* es aquel que recae sobre el ejercicio *habitual* de la actividad económica a *título oneroso en una jurisdicción*<sup>10</sup>

---

8 SCHAFFRIK DE NUÑEZ, Fabiana, *La moralidad tributaria desde la perspectiva del sistema federal argentino* [www.saij.gov.ar](http://www.saij.gov.ar) - Thomson Reuters - Universidad Panamericana de México- Id SAIJ: DACF190055.

9 SCHAFFRIK DE NUÑEZ, Fabiana, ob. cit. La autora señala: “Estos sistemas son hartamente criticables en tanto afectan el principio de legalidad, más precisamente de reserva de ley en el ejercicio de la potestad tributaria normativa, en tanto se suele instituir a las administraciones fiscales de potestad para determinar los referidos regímenes, así como también la posibilidad de designar los sujetos que actuarán como agentes de retención o percepción y establecer las alícuotas aplicables, entre otros elementos de la obligación tributaria. Sin embargo, el Consenso Fiscal ha venido a ratificar en el punto e) su vigencia. En efecto en dicho inciso se prevé que las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires deberán adecuar el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de manera tal que se respete el límite territorial de la potestad tributaria de las diversas jurisdicciones y se evite la generación de saldos a favor inadecuados o permanentes, que tornen más gravosa la actividad interjurisdiccional de los contribuyentes, mas no prevé su derogación”.

10 Una conceptualización del tributo la encontramos en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la CABA recaída en la causa: “Santa

y que la doctrina lo ha caracterizado como *indirecto*<sup>11</sup>, *real*<sup>12</sup>, *plurifásico*<sup>13</sup>,

---

María Sociedad Anónima Inversora y Financiera c/Dirección General de Rentas (Res. n° 5089/DGR/2000) s/recurso de apelación judicial c/decisiones DGR s/recurso de apelación ordinario concedido”, expediente 2439/03, sentencia del 3 de marzo de 2004, Allí en su voto, el doctor José Osvaldo CASÁS efectuó la siguiente descripción del tributo: “que también constituye una premisa básica a tener en cuenta que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos recae 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 con relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos (definición según pautas básicas para el tributo prefijadas para todas las jurisdicciones subnacionales por la ley n° 23.548 de coparticipación impositiva, art. 9, inc. b, ap. 1), y grava, como regla general, con diversos tratamientos de base y alícuotas a sus distintas hipótesis de incidencia, más allá de que éstas puedan ser desplegadas por un único contribuyente. De ello se deriva que un sujeto puede obtener ingresos: a) gravados; b) gravados a tasa cero; c) no sujetos o excluidos del impuesto, o d) exentos. Del mismo modo, la base imponible puede estar alcanzada con diversas alícuotas (general, minorada o acrecida). También, en casos especiales, la imposición podrá consistir en una cuota fija en función de parámetros relevantes”.

11 Es decir, que grava una exteriorización mediata de capacidad contributiva, con independencia del resultado de la actividad. Además es trasladable.

12 En tanto no tiene en cuenta las circunstancias personales o condiciones subjetivas del contribuyente (*vg.* mínimo de existencia, cargas de familia, conjunto de rentas, etc.), es decir recae sobre manifestaciones objetivas de riqueza, prescindiendo de tener en miras la situación económica del sujeto en su conjunto.

13 Puesto que incide sobre todas las etapas del ciclo económico que comprende el bien o servicio. Así estamos en presencia de un impuesto con efecto acumulativo (piramidación o cascada) ya que se aplica sobre una base imponible que se compone, también, del mismo impuesto pagado en la anterior etapa, lo que lo torna recesivo. Así, en el voto de la mayoría del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires en la ya citada causa “YPF S.A. c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, expediente n° 596/00 (*v.* nota n° 4) se dejó señalado que en el impuesto sobre los ingresos brutos “opera en plenitud,

---

como consustancial al tributo, el efecto piramidación de la imposición en cascada, incluso incidiendo sobre otros impuestos nacionales genéricos o específicos incorporados a los precios en las etapas anteriores del proceso económico de obtención, elaboración y comercialización de los bienes (aduaneros a la importación, transacciones, ventas, valor agregado, consumos específicos, sellos, etc.), salvo excepción legal expresa”.

14 Es decir, que la verificación del hecho imponible es anual, sin perjuicio de que pueda producirse el pago de anticipos en forma mensual. Téngase en cuenta que en la actualidad como se tributa sobre la base de los ingresos obtenidos en el período corriente y no por el total de la actividad ejercida en el año anterior -como JARACH lo había concebido inicialmente-, se lo considera un impuesto genéricamente de ejercicio (cfr. voto en disidencia de Enrique S. Petracchi, al pronunciarse en la causa: “Tejidos Argentinos Noroeste S.A. v. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, sentencia del 24 de septiembre de 1991, *Fallos*, 314:1085). Por su parte, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la CABA -referida al instituto de la prescripción- en la causa: “YPF S.A. c/DGR (Res. n° 480-DGR-2000) s/recurso apelación judicial c/decisiones DGR (art. 114 Código Fiscal) s/recurso de apelación ordinario concedido”, expediente n° 2594, del 11 de mayo de 2004, puede leerse en el voto del doctor CASÁS: “Sólo cabe añadir que sentada la especial naturaleza del Derecho Tributario, su autonomía estructural y dogmática habilitan al legislador, no sólo a fijar plazos de prescripción diferentes a los adoptados por el derecho privado, sino también a estructurar modalidades de cómputo del término y causales de interrupción y suspensión específicas. Ello se ve recomendado, en lo relativo al cómputo por ejercicios, incluso, en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por tratarse de un impuesto anual como lo sostiene calificada doctrina (cfr. Erwin O. Rosenbusch: *La prescripción de los impuestos de contribución territorial, municipales y de las tasas de obras sanitarias*, parágrafo I: ‘Concepto de la obligación impositiva a los efectos de la prescripción’, *Jurisprudencia Argentina*, Tomo 1946-III, ps. 497 y ss., en particular p. 497)”.

15 Al gravar todas las manifestaciones de riqueza de una misma naturaleza.

16 Porque el *quantum* del tributo se determina mediante la aplicación de la alícuota constante correspondiente, en proporción al monto de los ingresos brutos gravados.

17 Ya que las actividades comprendidas son las que se realizan dentro de los límites de una jurisdicción determinada (en nuestro caso, los de la

## áDA Ciudad

Algunos autores caracterizan al Impuesto sobre los Ingresos Brutos como de efecto regresivo <sup>18</sup>, sosteniendo que si bien el tributo no es proporcionalmente menor sino que es proporcionalmente igual a medida que aumentan los ingresos gravados, al no tener en cuenta la capacidad contributiva global del sujeto, sino sólo las manifestaciones indirectas de aquélla, y mantenerse constante la alícuota, a mayores ingresos disminuirá la incidencia efectiva de ella <sup>19</sup>.

Cierta parte de la doctrina afirma que el “impuesto sobre los ingresos brutos es, por definición, un gravamen injusto, entre otras cosas, por su marcado efecto regresivo ya que, al no tener en cuenta la capacidad contributiva global del sujeto, sino sólo una de sus manifestaciones indirectas, generando, a través del efecto traslado una afectación de los sujetos con mayor propensión marginal a consumir que no son otros que aquellos que tienen menos recursos económicos.// Ésta no es una realidad exclusiva de una jurisdicción provincial sino que forma parte de todos los códigos fiscales del país. Entre otras cuestiones, se le ha criticado que no considera los verdaderos resultados y que, en muchas ocasiones, al gravar el total de las operaciones genera una carga muy significativa que, sea quien sea el que la termine soportando, distorsiona la operación real”.

Intentaremos, sin pretender abarcar todas las aristas involucradas, efectuar un recorrido por la caracterización que efec-

---

Ciudad Autónoma de Buenos Aires). Sin embargo, con el objeto de asegurar que cada jurisdicción grave exclusivamente la actividad que se realice en ella, en el caso de aquellos contribuyentes cuyos ingresos provienen de un proceso único y económicamente inseparable de carácter interjurisdiccional, el tributo se complementa con el denominado “Convenio Multilateral” -el vigente suscripto en la ciudad de Salta, el 18/08/77-, que permite la distribución de la base imponible entre todas las jurisdicciones en las cuales se realiza actividad.

18 En sentido llano, y sin entrar en mayores precisiones, la doctrina llama impuestos regresivos a aquellos en los que la alícuota es decreciente a medida que aumenta el monto imponible.

19 BULIT GOÑI, Enrique G., *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, 2ª edición, Depalma, Buenos Aires, ps. 52 y ss.

tuó la jurisprudencia local en torno a los elementos esenciales del tributo, efectuando unas pocas puntualizaciones.

## II. Hecho imponible

Conforme el art. Artículo 173 del Código Fiscal de la CABA: “Por el ejercicio habitual y a título oneroso en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las cooperativas y todos los contratos asociativos que no tienen personería jurídica, cualquiera fuera el tipo de contrato elegido por los partícipes y el lugar donde se realiza (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, y todo otro de similar naturaleza), se paga un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente capítulo”.

Asimismo, es necesario dejar señalado que en la referida jurisdicción: a) según el art. 178 del mismo cuerpo normativo no constituyen hecho imponible del impuesto, el trabajo personal en relación de dependencia, tenga éste remuneración fija o variable; el desempeño de cargos públicos y la percepción de jubilaciones y otras pasividades; b) que la regla general, en cuanto al nacimiento del hecho imponible es el momento en que se produzca el devengamiento de los ingresos gravados, aunque encontramos supuestos especiales (*vg.* la venta de inmuebles, venta de otros bienes, trabajos sobre inmuebles de terceros, prestación de servicios, locaciones de obra, *leasing*, entre otros).

Así, partimos de señalar que el hecho imponible se encuentra constituido por cuatro elementos fundamentales: a) el ejercicio de la actividad, b) la habitualidad, c) la onerosidad y d) el sustento territorial; por lo que se distingue claramente de la base imponible ya que ésta no es más que los ingresos brutos. Ésta es la concepción que adoptamos siguiendo aquí la postu-

ra del tributarista Enrique G. BULIT GOÑI <sup>20</sup> y la doctrina de nuestro más Alto Tribunal (cfr. entre otras, la causa: “Indunor S.A. v. Provincia de Chaco”, sentencia del 13 de septiembre de 1973, *Fallos*, 286:304 <sup>21</sup>).

Desglosaremos, en primer término el elemento material del hecho imponible:

### 1. *El ejercicio de actividad*

---

20 BULIT GOÑI, Enrique G., *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, ob. cit., ps. 57 y ss. Dice este autor, con cita de Dino JARACH, que: “... si bien en un análisis económico del gravamen, la base imponible constituye también un elemento que integra el presupuesto de hecho de la obligación, que en su conjunto abarca todos los aspectos subjetivos, objetivos, cuantitativos, espaciales y temporales que la ley define en forma expresa o implícita, desde el ángulo del análisis estrictamente jurídico, las nociones de hecho imponible y base imponible son perfecta y nítidamente diferenciables”. Este aspecto, fue considerado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “S. A. Indunor C. I. F. I. y F. v. Provincia del Chaco”, sentencia del 13 de septiembre de 1973, al puntualizar (con respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos) que no cabía confundir el “*hecho imponible*” con la base o medida de la imposición, pues el primero determina y da origen a la obligación tributaria, mientras que la segunda no es más que el elemento a tener en cuenta para cuantificar el monto de dicha obligación.

21 En esta causa en la cual se controvertía la procedencia del Impuesto a las Actividades Lucrativas, devengado por una empresa que adquiría e industrializaba mercaderías en un territorio para comercializarlas fuera de él, la Corte Suprema de Justicia de la Nación destacó que existen diferencias conceptuales entre el hecho imponible y la base o medida de la imposición, ya que el primero determina y da origen a la obligación tributaria, mientras que la segunda es el elemento que se tiene en cuenta para modificar el monto del tributo. Este aspecto, fue considerado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “S. A. Indunor C. I. F. I. y F. v. Provincia del Chaco”, sentencia del 13 de septiembre de 1973, al puntualizar con respecto Impuesto sobre los Ingresos Brutos) que no cabía confundir el “*hecho imponible*” con la base o medida de la imposición, pues el primero determina y da origen a la obligación tributaria, mientras que la segunda no es más que el elemento a tener en cuenta para cuantificar el monto de dicha obligación.

## [áDA Ciudad

La actividad debe ser *efectivamente ejercida* por parte del sujeto pasivo, puesto que si no existe un ejercicio efectivo de la misma “sería equivalente a la aplicación de un derecho o de una patente, tributos o ingresos públicos derivados del ejercicio concreto del poder de policía del Estado”<sup>22</sup>.

Ciertas jurisdicciones expresamente señalan este punto, por ejemplo en el caso de las profesiones liberales, estableciendo que no existe gravabilidad por la mera inscripción en la matrícula respectiva<sup>23</sup>.

### 2. La habitualidad

Cabe resaltar que este carácter constituye un presupuesto fundamental para que se configure la actividad gravada, tal como resulta nítido de las sucesivas redacciones de las ordenanzas tributarias de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires<sup>24</sup> y/o de los códigos fiscales locales, lo que puede comprobarse en la redacción del art. 176 del Código Fiscal 2019, vigente al momento de escribir estas líneas<sup>25</sup>.

---

22 GARCÍA COZZI, José María: “El Impuesto sobre los ingresos Brutos. Cuando se grava base imponible sin hecho imponible”, *El Derecho*, tomo 204, p. 932.

23 Cfr. art. 184 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (ley n° 10.397, t.o. por resolución del Ministerio de Economía n° 39/2011, con modificaciones posteriores). El mencionado precepto establece: “Se considerarán también actividades alcanzadas por este impuesto las siguientes operaciones, realizadas dentro de la Provincia en forma habitual o esporádica: a) Profesiones liberales. El hecho imponible está configurado por su ejercicio, no existiendo gravabilidad por la mera inscripción en la matrícula respectiva”.

24 Vg. es del caso consignar que ya en la ley Orgánica de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires -antes de su reforma por ley 21.252- se consignaba entre los recursos con que contaba: “la contribución por el ejercicio de cualquier comercio, industria, profesión, oficio, negocio o actividad lucrativa habitual”.

25 Que reza: “Artículo 176.- La habitualidad está determinada por la índole de las actividades que dan lugar al hecho imponible, el objeto

## ÍDA Ciudad

De ese modo, para establecer o no la existencia de habitualidad en el ejercicio de una actividad, deberá tomarse en cuenta su índole, el objeto de la empresa, la profesión y los usos y costumbres de la vida económica, sin que resulte relevante a tal efecto la cantidad o monto de los actos u operaciones realizados y siempre que el ingreso posea vinculación suficiente con el ejercicio de la actividad sujeta a impuesto (cfr. sentencia de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala II -voto del juez Fernando E. JUAN LIMA-, el 7 de octubre de 2014 en la causa n° 34226-0: “Banco de La Pampa S.E.M. c/GCBA”).

En este sentido, el TSJ de la CABA ha dejado señalado *in re*: “ING Bank N.V. Sociedad Extranjera c/GCBA y otros s/impugnación actos administrativos s/recurso de apelación ordinario concedido”, expte. n° 12.617/15, sentencia del 3 de marzo de 2017: “que el aspecto material u objetivo del hecho imponible del gravamen consiste en el *ejercicio habitual de cualquier actividad a título oneroso*, resultando este elemento el que primero habrá de confrontarse con las circunstancias fácticas del caso para definir la procedencia, o no, del gravamen”.

Pocos meses después, y en idéntica línea argumental, volvió sobre el tema, el 13 de octubre, al pronunciarse en la causa: “Banco Credicoop Cooperativo limitado c/GCBA s/impugnación actos administrativos s/recurso de apelación ordinario concedido”, expediente n° 12.419: “Respecto de la conceptualización del carácter habitual de la actividad requerido por el texto del Código (que responde al diseño tradicional del impuesto), es útil referir las nociones aportadas por el profesor

---

de la empresa, profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica.// El ejercicio habitual de la actividad gravada debe ser entendido como el desarrollo -en el ejercicio fiscal- de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las alcanzadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto cuando las mismas se efectúan por quienes hacen profesión de tales actividades.// El ejercicio en forma discontinua o variable de actividades gravadas, no hace perder al sujeto pasivo del gravamen su calidad de contribuyente”.

## [áDA Ciudad

Dino Jarach cuando precisaba que el ejercicio del comercio, la industria, una profesión o un arte resultan intrínsecamente habituales y, por ello, no requieren de otro aditamento -pues si no gozan de esa estabilidad o permanencia serían, en efecto, algo distinto-; mientras que la habitualidad como requisito adicional fue incorporado en la ley para los casos que no se identifiquen con ninguna de ellas pero que resulten, de todas maneras, lucrativas (*Curso Superior de Derecho Tributario*, Editorial CIMA, Buenos Aires, 1957, tomo I, ps. 370/372).// El profesor Enrique Bulit Goñi sintetizó las apuntadas nociones al decir que *'Allí está claramente ubicada la noción de habitualidad dentro del hecho imponible; se trata de un requisito que debe estar siempre presente en el ejercicio de la actividad; en el comercio, en la industria, las profesiones, los oficios, las artes porque constituye la esencia de ellas; en las demás actividades, porque la previsión legal lo exige expresamente. Esta fue la acepción tradicional, la primigenia, y, además, la más clara'* (*Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, 2ª edición actualizada y ampliada, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1997, ps. 64/65).//Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo en relación con el concepto de habitualidad -en un viejo precedente, en el marco del antiguo Impuesto a los Réditos establecido en la ley n° 11.682, pero cuya doctrina resulta atinente, *mutatis mutandis*, a este caso- que *'los términos 'profesión habitual o comercio', que emplea la ley, deben entenderse con el alcance de actividad regular del contribuyente con el propósito de obtener beneficio. Excluye de ordinario las operaciones aisladas, pero no es incompatible con la práctica de otra ocupación o negocio. Descartadas las simples inversiones de capitales, son indicios de tal actividad, la continuidad de las operaciones, su importancia con relación al giro del contribuyente, el fin de lucro...'* (in re *'Brave, Rafael E. C. c/Dirección General de Impuesto a los Réditos'*, Fallos: 209:129, sentencia del 15 de octubre de 1947).//En ese orden de ideas, estimo que la pretensión de atraer los 'bonos compensadores' al ámbito de la imposición del ISIB importa desatender, justamente, la nota de habitualidad que debe verificarse para justificar

tal tesitura. Esta conclusión se extrae en cuanto se confronta el desarrollado concepto de habitualidad con los términos en que fue prevista la entrega de dichos instrumentos a las entidades financieras.// En efecto, como se vio párrafos arriba, el decreto n° 905/2002 estableció directamente que su objetivo era la compensación de los efectos patrimoniales negativos padecidos por tales entes como consecuencia de la denominada ‘pesificación asimétrica’, como un resarcimiento total, único y definitivo. Así las cosas, su entrega no habrá de repetirse, toda vez que la reparación se define como *única*; y no depende ni se vincula directamente con la actividad desarrollada por la entidad financiera por la que se practicó el ajuste (servicios de la banca minorista, conforme planillas de fs. 416 y 416 vta. del expediente administrativo n° 63.674/2008), sino que deriva de las consecuencias dañinas que padeció la actora por la aplicación de la política cambiaria decidida por el Estado Nacional. Es decir: la entrega de los bonos compensadores no tiende a repetirse -lo que constituye una nota típica de la habitualidad según se describió líneas arriba- y en tanto la finalidad de su otorgamiento fue resarcir los efectos patrimoniales negativos de un ‘hecho del Príncipe’, no puede sostenerse que derive o resulte complementaria de la actividad, sí habitual, por la que la entidad financiera debe tributar el gravamen.//Coincidiendo, en estas circunstancias, con las reflexiones del ya citado Enrique Bulit Goñi cuando decía, con relación a los ‘bonos de refinanciamiento’ dispuestos por la ley n° 22.510 -en el año 1981, también para ser tomados por entidades financieras- comentando la exclusión de aquellos del objeto del impuesto en consideración que se había establecido en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires: ‘... *la suscripción de un bono no configura el ejercicio habitual de una actividad como para caer dentro del ámbito de nuestro impuesto; de todas formas, es útil la aclaración a fin de que las entidades no computen los importes de sus rentas entre sus ingresos gravados*’ (op. cit., p. 102)”.

En igual sentido, haciéndose eco de la doctrina precedentemente enunciada, puede consultarse el voto por sus fun-

## [áDA Ciudad

damentos, de la Dra. Fabiana Schafrik en la sentencia de la Sala I, Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad, del 9 de mayo de 2018, recaída en la causa n° 35226-0: “Banco Supervielle Sociedad Anónima c/GCBA”, en la que, en punto a la gravabilidad o no por el impuesto sobre los ingresos brutos de los bonos compensadores, dejó expresado: “Es decir, que por la naturaleza del ingreso, aun si no se considerase el bono como un subsidio, no están reunidos los presupuestos que permiten la configuración del hecho imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Ello, dado que, a pesar de que el bono se incorporó a la entidad financiera, tal como surge del decreto de su creación, no podría en principio, hablarse de habitualidad. Esta tesitura ha sido adoptada recientemente por el Superior Tribunal de Justicia en la causa ‘ING Bank N.V. Sociedad Extranjera c/GCBA y Otros s/impugnación actos administrativos s/recurso de apelación ordinario concedido’, expte. n° 12617/15, sentencia del 3 de marzo de 2017, donde señaló que el importe recibido por la actora en concepto de bono compensador no reviste las características necesarias para que se perfeccione del hecho imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (conf. arg. votos de los Ministros Dres. RUIZ, CASÁS y WEINBERG)”.

Citamos también aquí una sentencia de la Cámara, en este caso de la Sala II, en la causa RDC 12/0 “Rohe S.R.L. c/GCBA DGR”, del 19 de octubre de 2001, en la que, en punto sobre el tema que nos ocupa se dejó expresado: “El régimen de ingresos brutos no dispensa un tratamiento distinto a los ingresos por venta de inmuebles según hayan sido construidos con el objeto de alquiler o sólo para la venta. Allí donde se verifica la actividad onerosa y habitual -en este caso el comercio, el oficio, el negocio o la profesión inmobiliaria-, existe hecho imponible (conf. Art. 119 Código Fiscal)... El régimen de Ingresos Brutos grava los obtenidos de la venta de inmuebles cuando ello fuere de habitualidad o realizadas por una empresa o sociedad”.

Más allá de lo observado hasta aquí, señalamos la existencia de ciertas actividades que, independientemente de que

sean llevadas a cabo en forma esporádica o periódica, están alcanzadas por el impuesto en tanto, respecto de ellas, se consagra una “presunción de habitualidad”.

Ello puede verse plasmado en el Código Fiscal de la Ciudad 2019 donde el art. 177 se ocupa de enunciar las presunciones de habitualidad y establece: “Se presume la habitualidad en el desarrollo de las siguientes actividades: 1. Intermediación ejercida percibiendo comisiones, bonificaciones, porcentajes u otras retribuciones análogas. 2. Fraccionamiento y venta de inmuebles (loteos), compraventa y locación de inmuebles. 3. Explotaciones agropecuarias, mineras, forestales e ictícolas. 4. Comercialización en esta jurisdicción de productos o mercaderías que entran en ella por cualquier medio de transporte. 5. Operaciones de préstamo de dinero, con o sin garantía. 6. Organización y explotación de exposiciones, ferias y espectáculos artísticos. 7. Operaciones de otorgamiento de franquicias (contratos de franchising). 8. Celebrar contratos de publicidad”.

Por otro lado, en los demás casos respecto de los cuales no operan las presunciones, deberá analizarse en concreto si la repetición de las operaciones por parte del sujeto pasivo es suficiente para configurar “habitualidad”. En tal sentido, resulta un parámetro de utilidad el criterio sentado por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos: “Brave, Rafael”<sup>26</sup>, sentencia del 15 de octubre de 1947, donde, nuestro Máximo Tribunal dejó dicho que una actividad puede ser entendida como habitual en tanto su ejercicio permita la especulación.

### *3. La onerosidad (¿o el propósito de lucro?)*

Este aspecto ha sufrido una mutación a lo largo de la vigencia del impuesto.

---

<sup>26</sup> *Fallos*, 209:129. En el caso se trataba de la compraventa de inmuebles, y se dijo que la continuidad en la actividad no necesita ser diaria, sino que en tales contratos basta la existencia de un número de operaciones adecuado para hacer surgir la eficacia de la *especulación*, con lo que se tiene configurada la “habitualidad”.

## [áDA Ciudad

En 1948, cuando surgió, el tributo gravaba las actividades lucrativas, entendiéndose por tales aquellas que producían un beneficio medible en dinero.

A partir del año 1976 se cambia hacia una noción subjetiva, exigiendo que la actividad se ejerciera “con propósito” de lucro, para, en 1978, procederse directamente a la eliminación de la noción de lucro, abarcándose todas aquellas actividades ejercidas a mero título oneroso.

De esta forma lo único exigido para la procedencia del impuesto es que la actividad sea ejercida a condición de reciprocidad de otra prestación <sup>27</sup>, sin importar el resultado obtenido.

Es decir, que para que se configure el hecho imponible ya no resulta necesario que las actividades sean lucrativas y que su objetivo sea el lucro, sino que lo que interesa es que sean actividades generadoras de ingresos brutos <sup>28</sup>.

En este aspecto tanto el Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, como el de las restantes provincias argentinas, se encuentran en conflicto con la ley de coparticipación federal n° 23.548. En efecto, en el punto I, del inciso b), del artículo 9°, las provincias se comprometieron a ajustar su Impuesto sobre los Ingresos Brutos de forma tal que éste recaiga únicamente sobre las actividades ejercidas con fin de lucro; así, entonces la extensión a toda actividad ejercida a título oneroso, implica una violación de la ley convenio que habilitaría el reclamo por la vía establecida en el art. 11, inciso d), de dicho plexo legal <sup>29</sup>.

---

27 Cfr. artículo 967 Código Civil y Comercial donde se establece que los contratos a título oneroso y a título gratuito son aquellos en los cuales las ventajas que procuran a una de las partes les son concedidas por una prestación que ella ha hecho o se obliga a hacer a la otra.

28 VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, ob. cit., 8ª edición, p. 880.

29 El mencionado precepto, dentro de las funciones de la Comisión Federal de Impuestos, consagra: “Decidir de oficio o a pedido del Ministerio de Nación, de las provincias o de las municipalidades, si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no y, en su caso, en qué medida a las dis-

## áDA Ciudad

En ese orden de ideas, se advierte que los requisitos que configuran el hecho imponible de la ley local comprensivo de las actividades que se realicen a título oneroso -lucrativo o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste luce en franca contradicción con la limitación prevista en la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548.

En sintonía con ello, nos permitimos citar aquí un fallo de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo del Departamento Judicial de La Plata, sentencia del 11 de octubre de 2018, recaído en la causa “A. B. c/Tribunal Fiscal Apelaciones s/Demanda Contenciosa”<sup>30</sup>, en la cual se declaró la inconstitucionalidad del Código Fiscal bonaerense en cuanto se aparta del régimen de coparticipación y exige onerosidad en lugar de fin de lucro para la configuración del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos<sup>31</sup>.

Sobre la exigencia de onerosidad, según surge del Código Fiscal de la Ciudad, corresponde reproducir aquí los conceptos vertidos por el doctor José Osvaldo CASÁS en su voto en la ya citada causa “Banco Credicoop Cooperativo limitado c/GCBA s/impugnación actos administrativos s/recurso de apelación ordinario concedido”, expediente n° 12.419”, donde dejó sentado en punto a los bonos compensatorios y su gravabilidad: “3.3. Corresponde subrayar, a la vez, que la ya apuntada finalidad resarcitoria de la entrega de los ‘bonos compensadores’

---

posiciones de la presente. En igual sentido, intervendrá a pedido de los contribuyentes o asociaciones reconocidas. Sin perjuicio de las obligaciones de aquéllos de cumplir las disposiciones fiscales pertinentes”.

30 Es dable mencionar que ya la Justicia tucumana en la causa “Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberti Limitada” había efectuado una declaración en idéntico sentido, al sostener la inconstitucionalidad del código fiscal local en tanto, en palmario apartamiento de lo consagrado en la ley de coparticipación 23.548, exige onerosidad y no fin de lucro en la configuración del hecho imponible del impuesto.

31 Al respecto, consultar el artículo de Silvina E. CORONELLO, “El Impuesto sobre los Ingresos Brutos requiere fin de lucro”, aparecido en el diario *Ámbito Financiero*, el 23 de octubre de 2018.

impone descartar no sólo el carácter habitual de la actividad en la que pretende justificarse el ajuste, sino también su onerosidad.// En efecto, resarcir -tal el término que utiliza el decreto n° 905/2002- consiste en *'indemnizar, reparar, compensar un perjuicio o agravio'*, es decir, *'igualar en opuesto sentido el efecto de una cosa con el de otra'* (según diccionario de la Real Academia Española). En otras palabras, resarcir implica volver las cosas a su estado anterior *'neutralizando'* los daños padecidos por el destinatario de la reparación. Esta noción, evidentemente, no puede identificarse con la consecuencia de un vínculo sinalagmático en el que se hubieran comprometido prestaciones recíprocas -en lo que al caso importa, independientemente de su resultado y del ánimo de lucro que pudiera haberlo motivado (respecto de la evolución del concepto de onerosidad, ver mi voto en la causa *'Administración General de Puertos c/GCBA s/recurso de apel. jud. c/decis. DGR (art. 114 Cód. Fisc.) s/ recurso de apelación ordinario concedido'* y su acumulado *'GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: 'Administración General de Puertos c/GCBA s/recurso de apel. jud. c/decis. DGR (art. 114 Cód. Fisc.)'*), exptes. n°s 5.374/07 y 5.372/07, respectivamente, sentencia del 20 de febrero de 2008)- <sup>32</sup>.//Se advierte así que lo

---

32 En dicha causa se dejó señalado que a partir de 1978 “cuando el tributo comenzó a llamarse impuesto sobre los ingresos brutos y el hecho imponible pasó a ser la realización de una actividad habitual ‘a título oneroso’ lo que se recalcó fue el elemento objetivo de la existencia de contraprestaciones a cambio de la actividad desplegada, y esta nueva descripción del hecho imponible continúa hasta la actualidad (Bulit Goñi, Enrique G., ‘Impuesto sobre los ingresos brutos’, 2ª ed., act. y ampl., pág. 73/78, Ed. Depalma, Bs. As., 1997). Es decir, como bien lo resalta Villegas, que lo que interesa es que se trate de actividades habituales generadoras de ingresos brutos (Villegas, ‘Curso de finanzas, derecho financiero y tributario’, 7ª ed., ampl. y act., pág. 703, Ed. Depalma, Bs. As., 1998). //Por lo tanto, a los efectos del ISIB, resulta intrascendente si la AGP realizó su actividad con o sin finalidad lucrativa, ya que dicho concepto no integra el hecho imponible. En otras palabras, si la actividad es realizada a cambio de contraprestaciones, es decir a título oneroso (conf. art. 1139 Cód. Civ.), generando ingresos para el agente, resulta alcanzada por el ISIB, sin importar la existencia o no

que pretende gravarse tampoco reviste la nota de onerosidad exigida por el Código Fiscal, debiendo descartarse la sujeción al impuesto también por este motivo”.

Por su parte, en la causa: “British Airways PLC Sucursal Argentina c/GCBA s/repetición (art. 457 CCAyT) s/recurso de apelación ordinario concedido”, expte n° 9819/13, sentencia del 20 de agosto de 2015, el juez Luis F. LOZANO, sostuvo: “El hecho imponible lo constituye ‘... el ejercicio habitual y a título oneroso en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso, **cualquiera sea el resultado obtenido** y la naturaleza del sujeto que la preste... Como se puede ver, el impuesto no busca gravar la renta. Queda incurso en el hecho imponible quien ejerce de modo habitual y a título oneroso las actividades que allí se señalan; no quien obtiene renta. Expresamente la ley dice que la obligación nace ‘cualquiera sea el resultado obtenido’”.

#### 4. *El sustento territorial*

El concepto de sustento territorial se refiere a la vinculación espacial que debe existir entre el hecho imponible y el sujeto activo de la obligación tributaria, sustento que, por lo demás, siempre debe estar presente en este tributo.

Tal como advierte GARCÍA COZZI <sup>33</sup>: también lo es el concepto de territorialidad, puesto que al ser un tributo de orden local aplicado por las provincias, frente a la extraterritorialidad de las actividades empresarias modernas, las que sólo en los casos de pequeñas empresas se mantienen dentro de una sola jurisdicción, se ha desarrollado, no sólo una abundante legislación, sino que ésta es una de las más delicadas y por lo tanto estudiadas cuestiones de aplicación

---

de finalidad lucrativa... Lo que interesa, a los efectos de determinar si se configura el hecho imponible, es el carácter oneroso de la actividad...”.

33 GARCÍA COZZI, ob. cit.

## [áDA Ciudad

de las normas del impuesto, las que sin duda deben analizarse permanentemente a la luz de principios constitucionales inderogables.

Sobre este aspecto, Enrique G. BULIT GOÑI nos recuerda que: “Alude a lo que los autores llaman el momento de vinculación del hecho imponible con el sujeto pasivo de la obligación tributaria el que puede hacerse, por decisión del legislador, con criterio territorial o con criterio personal o político; por ejemplo, el del domicilio. Nuestro legislador, en el impuesto que se analiza, ha elegido el criterio territorial” (BULIT GOÑI, *Impuesto... cit.*, p. 82).

Así, las provincias y los municipios deben, en todos los gravámenes que establezcan y apliquen, dar satisfacción al requisito de *sustento territorial*, como modo de conjurar caprichosas, dobles o múltiples imposiciones horizontales internas, derechos de tránsito o virtuales aduanas interiores, premisa que ha quedado consagrada en reiterada jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal Federal -cfr. *in re*: “S. A. Quebrachales Fusionados Industrial, Comercial y Agropecuaria c/ Provincia del Chaco” (*Fallos*, 280:176), sentencia del 21 de julio de 1971; “Transportes Vidal S.A. c/Provincia de Mendoza” (*Fallos*, 306:516), sentencia del 31 de mayo de 1984 y “Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos. S.R.L.” (*Fallos*, 319:2211), sentencia del 10 de octubre de 1996, entre muchos otros-.

Haciendo referencia concreta al sustento territorial, en la causa: “Jockey Club Argentino s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘GCBA c/Jockey Club Argentino s/ejecución fiscal-otros’”, expediente n° 4590, sentencia del 13 de septiembre de 2006, donde se desplegó el concepto de territorialidad en el voto del juez LOZANO en los siguientes términos “... la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que: ‘cuando una provincia grava operaciones realizadas fuera de su territorio, actúa más allá de su potestad jurisdiccional...’ (Fallos: 284:319, en cuyo considerando n° 14 recuerda que ‘el impuesto establecido por una provincia sobre productos que son objeto de venta o ne-

## ñDA Ciudad

gocio fuera de la jurisdicción de la misma, es violatorio de la Constitución arts. 9, 10, 11, 67, inc. 12 y 108' con cita de Fallos 149:260; 151:92 y sus citas; 163:285; 166:109; 174:435; 182:170 y otro).// También en doctrina se afirma el principio según el cual los Estados ejercen su poder tributario exclusivamente sobre su territorio. Así, se ha dicho que 'Cada provincia tiene su territorio, su espacio, su ámbito, y dentro de él rigen sus normas y tienen *imperium* sus autoridades. Más allá de sus límites está el territorio de otra provincia, el *imperium* de otra autoridad, y rigen otras leyes locales' (Enrique Bulit Goñi 'Convenio Multilateral – Distribución de Ingresos Brutos', Depalma, 1992, p. 7); 'La obligación tributaria nace por la sola voluntad del Estado, porque es él quien posee el *imperium* para someter la voluntad particular con la imposición tributaria (...) Pero para ser válida la imposición, debe respetar algunos principios, a saber: (...) c) dictarse dentro de la competencia que corresponde al Congreso en razón de la materia y del territorio...' (Juan Carlos Luqui, Derecho Constitucional Tributario, Depalma, 1993, ps. 34 y 35, en idénticos términos en p. 151); 'La expresión *poder tributario* significa la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción' (Carlos M. Giuliani Fonrouge 'Derecho Financiero' –actualizada por S.C. Navarrine y R.O. Asorey-, v. I, 7ª edición, Depalma, 2001, p. 329); 'Cada provincia constituye una entidad política dentro del Estado nacional con atribuciones impositivas, que al ser ejercidas no deben exceder las limitaciones establecidas por la Constitución (...), comprendiendo entre dicho poder: el de amplitud de imposición dentro de su territorio...' (Catalina García Vizcaíno, 'Los tributos frente al federalismo', Depalma, 1975, p. 84

El sustento territorial, en definitiva, es el requisito contenido en la definición del hecho imponible por el cual, en el impuesto sobre los ingresos brutos, se lo exige a los fines de que el fisco respectivo pueda pretender el tributo, la actividad debe haberse ejercido de manera efectiva, física, tangible, en

## [a]DA Ciudad

el territorio de que se trate. (Bulit Goñi, 'Impuesto...' cit., ps. 83/84”.

Los códigos fiscales de todas las jurisdicciones expresamente establecen la vigencia del principio de territorialidad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y es lógico que así sea puesto que las provincias no pueden gravar actividades que se desarrollan en otras jurisdicciones, ya que ello implicaría una ilegítima extralimitación de su potestad tributaria, tal como lo ha sostenido reiteradamente nuestro más Alto Tribunal <sup>34</sup>.

Entonces, resulta oportuno señalar que las actividades gravadas deben ser realizadas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin importar en qué lugar de ella lo sean <sup>35</sup>.

En este sentido BULIT GOÑI apunta: “Como es sabido, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos fue concebido con apego estricto al principio de territorialidad, en tanto recae sobre el ejercicio habitual de actividades onerosas en el ámbito de la jurisdicción que lo impone, por lo que, en principio, las jurisdicciones han de gravar sólo las actividades ejercidas en su ámbito, y a éstas sólo ellas habrían de hacerlo” <sup>36</sup>.

Otro elemento que no puede pasarse por alto es que en razón de que la base imponible del tributo son los ingresos brutos totales del contribuyente, en el caso de que el mismo sujeto ejerza actividades alcanzadas por el gravamen -es decir habituales y onerosas- en más de una jurisdicción y que los ingresos gravados provengan de un proceso único y econó-

---

34 Cfr. *In re*: “S.A. Industrial, Comercial y Agropecuaria v. Provincia del Chaco”, *Fallos*, 280:176, sentencia del 21 de julio de 1971.

35 GARCÍA VIZCAINO, Catalina, *Manual de Derecho Tributario*, 4ª edición ampliada y actualizada, Abeledo-Perrot, 2019, pág.

36 BULIT GOÑI, Enrique, “Semblanza General del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y del Convenio Multilateral: algunos de sus problemas actuales, causas y soluciones, a medio siglo de su vigencia (como recuerdo del maestro Dino Jarach”, en *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, obra colectiva coordinada por Esteban J. URRESTI, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2007, ps. 255 y ss.

micamente inseparable, ellos deberán atribuirse a todas las jurisdicciones en las que ejerció dicha actividad, puesto que cada una de ellas podría gravar el mismo total de ingresos brutos devengados por tal ejercicio.

Aquí entonces la justificación de la existencia del Convenio Multilateral, que surgió a resultas de la generalización que -casi inmediatamente después de su nacimiento- alcanzó el impuesto sobre los ingresos brutos a todas las provincias y que trajo aparejado problemas de superposición impositiva, así como una gran incidencia negativa en la actividad económica que quedó alcanzada por el tributo <sup>37</sup>.

### III. Sujetos

De una recorrida por distintos códigos fiscales locales y siguiendo al profesor Héctor B. VILLEGAS, podemos señalar, con carácter general y meramente enunciativo, que en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, son sujetos pasivos: a) las personas de existencia visible, capaces o incapaces; b) las personas jurídicas, de carácter público o privado y las simples asociaciones civiles o religiosas que revistan la calidad de sujetos de derecho; c) las entidades que existen de hecho con finalidad propia y gestión patrimonial autónoma con relación a las personas que las constituyan; d) las UTE (uniones transitorias de empresas) y e) las agrupaciones de colaboración empresaria regidas por la ley n° 19.550 que obtengan ingresos derivados de una actividad gravada.

En el caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ello se ve plasmado en el art. 10 y ss. del código fiscal para el año 2019 y en la descripción que efectúa del aspecto subjetivo del hecho imponible el ya transcrito art. 173 del mismo código y que Catalina GARCÍA VIZCAÍNO sintetiza diciendo: “consiste en el sujeto (persona humana o colectiva) que realiza las activi-

---

37 FUNDACIÓN DE INVESTIGACIONES ECONÓMICAS LATINOAMERICANAS, *El sistema impositivo argentino*, Ediciones Manantial, Bs. As., 1991, p. 75.

## [áDA Ciudad

dades gravadas, sin que importe su naturaleza; incluso las cooperativas se hallan sometidas a tributación”<sup>38</sup>.

En punto al concepto de empresa, corresponde referir aquí lo consignado en el voto del juez del TSJ de la Ciudad José Osvaldo CASÁS en la causa “Sapoznikow; Jacobo David s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘Sapoznikow, Jacobo David c/GCBA s/impugnación actos administrativos’”, expediente n° 6008/08, sentencia del 4 de marzo de 2009<sup>39</sup>.

Allí, en lo que aquí interesa, explicó que la noción de “empresa” adoptada se sustentaba en el lenguaje coloquial y en su versión más corriente -organización de los factores de la producción: naturaleza, capital y trabajo, coordinados a su vez por la gestión gerencial-, de donde resultaba que lo que importaba era establecer si estábamos en presencia de una organización de la actividad económica enderezada a la obtención de beneficios, asumiendo el titular los riesgos del emprendimiento respectivo.

Recordemos aquí que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Reig, Vázquez Ger y asoc. c/Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, sentencia del 14 de mayo de 1991, resaltó que en el ámbito del Derecho Tributario no existe un concepto unívoco de “empresa”, dependiendo la existencia de la misma de la “materialidad de las cosas”, representando esto un dato verificable.

---

38 GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, ob. cit., p.1035.

39 En la cual un bioquímico -que realiza análisis industriales- perseguía obtener la a declaración de nulidad de dos resoluciones de la Dirección General de Rentas y de la Secretaría de Hacienda en las que se establecía que en tanto la profesión universitaria que desplegaba estaba organizada en forma de empresa no se encontraba alcanzado por la exención regulada en el Código Fiscal entonces vigente y por lo tanto revestía la calidad de contribuyente en el impuesto sobre los ingresos brutos.

En lo que hace a las cooperativas, puede consultarse el artículo de Rodolfo R. SPISSE: “La sujeción de las cooperativas al impuesto sobre los ingresos brutos”<sup>40</sup>.

No podemos finalizar estas consideraciones sin una mención al tema de los agentes y sistema de recaudación y percepción en el impuesto, sobre los cuales existe una profusa y distinta jurisprudencia, así como sobre las distorsiones que se generan a partir de la existencia de saldos a favor en el tributo. Más allá de no ocuparnos del tema, consideramos valioso replicar las palabras de la doctora Fabiana SCHAFFRIK: “Estos sistemas son hartamente criticables en tanto afectan el principio de legalidad, más precisamente de reserva de ley en el ejercicio de la potestad tributaria normativa, en tanto se suele instituir a las administraciones fiscales de potestad para determinar los referidos regímenes, así como también la posibilidad de designar los sujetos que actuarán como agentes de retención o percepción y establecer las alícuotas aplicables, entre otros elementos de la obligación tributaria. Sin embargo, el Consenso Fiscal ha venido a ratificar en el punto e) su vigencia. En efecto en dicho inciso se prevé que las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires deberán adecuar el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de manera tal que se respete el límite territorial de la potestad tributaria de las diversas jurisdicciones y se evite la generación de “() saldos a favor inadecuados o permanentes, que tornen más gravosa la actividad interjurisdiccional de los contribuyentes, mas no prevé su derogación”.

#### IV. Exenciones

Excede en mucho el propósito y extensión de este trabajo el desarrollo pormenorizado de este tópico, los invitamos a ver el ya clásico trabajo: “Las exenciones tributarias en el ámbito

---

40 Cfr. El Derecho, ejemplar del martes 17 de abril de 2018.

de la Ciudad de Buenos Aires. Consideraciones dogmáticas e interpretativas a través del estudio de la normativa local y la jurisprudencia del fuero Contencioso Administrativo y Tributario” de María Eugenia BIANCHI y Juan J. ALBORNOZ <sup>41</sup>, en el que los autores efectúan un detallado y profundo detalle y sistematización de la jurisprudencia de la Justicia de la Ciudad en el tema.

Sólo nos permitimos consignar en punto a la exención referida a la actividad industrial -quizás la más controversial y que dio pie a una gran cantidad de pronunciamientos judiciales-, que ha sufrido un gran cantidad de modificaciones estructurales, sobre todo por el devenir del impuesto a raíz de la suscripción entre la Nación y las provincias de distintos pactos fiscales en lo que se buscaba morigerar los efectos del tributo o directamente se propugnaba su derogación (cfr. sobre esta afirmación las consideraciones efectuadas por el Tribunal Superior de Justicia en la causa “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Viela S.A. c. DGR (Res. 4412/00 [DGR]) s/recurso de apelación judicial c. decisiones de DGR’”, expediente N° 1988, sentencia del 2 de abril de 2003, y la efectuadas por la Sala I de Cámara en lo Contencioso Administrativo Tributario en la causa n° 33140-2009-0, “Adhepel SA c/GCBA”, el 30 de octubre de 2018 <sup>42</sup>.

---

41 Revista de la Asociación de Derecho Administrativo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires N° 2 (Septiembre 2008) y en [www.adaciudad.org.ar](http://www.adaciudad.org.ar)

42 Téngase en cuenta que sobre este aspecto de las exenciones, ante la firma del llamado “Consenso Fiscal” y la jurisprudencia de la CSJN ante la implantación de alícuotas diferenciales en el impuesto sobre los ingresos brutos en razón de la radicación de la industria o del contribuyente (Cfr. sentencias recaídas en las causas “Bayer S.A. cl Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza” y “Harriet y Donnelly S.A. cl Chaco, Provincia del s/acción declarativa de certeza” ambas sentencias del 31 de octubre de 2017 la profesora Fabiana SCHAFRIK, subraya “corresponde indicar que el ya referido ‘Consenso Fiscal’, apunta a la eliminación de tratamientos diferenciales basados en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente o el lugar de producción del bien y la aplicación

En el trabajo más arriba citado, María Eugenia BIANCHI y Juan J. ALBORNOZ señalan que diversas fueron las interpretaciones que se efectuaron en la jurisprudencia en torno a la esta exoneración “poniendo el acento, algunas, en la actividad industrial del sujeto, para quien resultaba indiferente quién habría de ser el destinatario final de los bienes, y otras en la restricción de la exención y luego minoración, de las ventas a consumidores finales, todo ello influido, contemporáneamente, por la noción de consumidor final elaborada, a otros fines, dentro de la técnica tributaria para el Impuesto al Valor Agregado -de carácter nacional-, con proyección en el modo de facturar según se tratara de operaciones entre responsables inscriptos o a consumidores caracterizados como ‘finales’. La conceptualización de la definición de industria, tenida en cuenta para determinar si correspondía o no el tratamiento exentivo a aquellas actividades desplegadas durante los períodos en los que no existía una definición legal expresa, dio pie a numerosos pronunciamientos judiciales que, paulatinamente, fueron delineando sus alcances -a veces con criterios estrictos y otras con criterios más genéricos basados en el uso coloquial del término- hasta limitarla a aquellas actividades que involucran la transformación, elaboración o procesamiento de materia prima. En efecto, en el Código Fiscal existen diversas referencias al término industria, pero no en todos los casos en que él es empleado el legislador ha tenido en cuenta esa concepción restringida. Existen otros casos, en los que la actividad industrial no se encontrará alcanzada por la exención, pero sí por una alícuota reducida, siendo la definición de industria aplicable a estas últimas, de carácter más genérico”.

Citamos aquí, entre muchas, por considerársela “emblemática” la causa “Compañía Papelera Sarandí S.A.C.I.I.A. c/ GCBA s/impugnación de actos administrativos s/recurso de

---

de alícuotas del impuesto inferiores a ciertos valores previstos en el pacto, las que a su vez deberán irse reduciendo progresivamente en los próximos 5 años y finalmente el establecimiento de exenciones”.

inconstitucionalidad concedido”, expte. n° 5331/07, sentencia del 6 de noviembre de 2007 <sup>43</sup>.

### V. Base imponible

La base imponible representa uno de los elementos esenciales del tributo, originado en la necesidad de cuantificar el hecho imponible o presupuesto de hecho, a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto.

Señala Pablo J. M. REVILLA <sup>44</sup> que: “Una de las cuestiones conflictivas respecto de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos consiste en determinar si la misma sólo alcanza a aquellos ingresos que constituyen la retribución por el ejercicio de la actividad o, por el contrario y como lo sostiene cierta jurisprudencia, abarca a la movilización total de riqueza proveniente de la actividad comercial desarrollada por el contribuyente” <sup>45</sup>.

La norma legal debe definir la base imponible, es decir, la forma de cuantificar el hecho imponible. En este caso, son los ingresos brutos obtenidos.

---

43 Es oportuno marcar aquí que la Sala II del fuero en la sentencia recurrida había sostenido que, de los propios términos expuestos por Pape-lera Sarandí, se podía concluir que no era ella quien combinaba, ordenaba u organizaba los recursos materiales y humanos implicados en la obtención del producto final, sino que simplemente su tarea se circunscribía a indicar qué era lo que se debía producir, cómo y cuándo, proveyendo la materia prima, pero, en definitiva, dicha tarea la realizaban los *façonièrs*, quienes eran los que ejecutaban por cuenta propia los actos y operaciones materiales para la transformación de dicha materia prima y asumían, por tanto, los riesgos del proceso industrial.

44 REVILLA, Pablo J. M. en “El impuesto sobre los ingresos brutos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, ob. cit., p. 354 y ss.

45 Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires en “Fiscal de Estado c/Provincia de Buenos Aires – coadyuvante Esso S.A. Petrolera Argentina”, sentencia del 9 de mayo de 1989, Impuestos, tomo XLVII-B, ps. 1706 y ss.

## áDA Ciudad

Nos enseña Enrique G. BULIT GOÑI que en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos “la base imponible, es decir, la materia utilizada para medir monetariamente la obligación tributaria resultante del encuadre de dicha situación, son los ingresos brutos derivados de esa actividad. El legislador ha tomado a los ingresos brutos como un índice para medir el volumen de la actividad cuyo ejercicio está sujeto al impuesto. Pudo haberse tomado cualquier otro parámetro para tal medición -salarios pagados, consumo de energía, superficie de los locales habilitados, una combinación de varios de ellos, etc.- pero se eligió los ingresos brutos...”<sup>46</sup>, para luego añadir que: “Esta clara diferenciación entre el hecho imponible -el ejercicio de la actividad- y la base imponible -los ingresos brutos- no es sólo una cuestión académica que se agote en aquellas consideraciones que se relacionan con la caracterización técnica del impuesto, sino que va más allá de ello”<sup>47</sup>.

Así, entonces, entre hecho imponible y base imponible debe mediar una relación razonable, dado que lo que se encuentra en juego son los principios de reserva de ley y de capacidad contributiva, ambos de clara raigambre constitucional (arts. 4º, 16, 17, 19 y 75 incs. 1º, 2º y 22).

---

46 A esta altura, entonces, corresponde establecer que un “ingreso bruto gravado” es aquel que constituye una contraprestación o retribución por el ejercicio de la actividad sujeta a impuesto. El código fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, nos brinda un concepto en los siguientes términos: “Art. 158.- 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”.

47 BULIT GOÑI, Enrique, *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, ob. cit. p. 106.

## [áDA Ciudad

En el Código Fiscal de la CABA para el año 2019 se prevé: “Art. 203.- El gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal, por el ejercicio de la actividad gravada, salvo expresa disposición en contrario. Art. 204.- 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”.

Queda claro entonces que el principio general es que la base imponible son los ingresos brutos devengados por el ejercicio de la actividad durante el período fiscal. Pero, asimismo, hay ciertos ingresos que están excluidos <sup>48</sup>, ciertas deducciones

---

48 Principio general: “Artículo 226.- Para la composición de la base imponible no pueden efectuarse otras detracciones que las expresamente enunciadas en el presente Código, las que únicamente son usufructuadas por parte de los responsables que en cada caso se indican. //Enunciación: Artículo 227.- No integran la base imponible, los siguientes conceptos: 1. Los importes correspondientes a impuestos internos, Impuesto al Valor Agregado -débito fiscal- e impuestos para los Fondos, Nacional de Autopistas y Tecnológico del Tabaco. Esta deducción sólo puede ser efectuada por los contribuyentes de derecho de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales. El importe a computar es el del débito fiscal o el del monto liquidado, según se trate del Impuesto al Valor Agregado o de los restantes gravámenes respectivamente, y en todos los casos en la medida que correspondan a las operaciones de la actividad sujeta a impuesto, realizadas en el período fiscal que se liquida. 2. Los importes que constituyen reintegro de capital en los casos de depósitos, préstamos, créditos, descuentos, adelantos y toda otra operación de tipo financiero, así como sus renovaciones, repeticiones, prórrogas, esperas u otras facilidades, cualquiera sea la modalidad o forma de instrumentación adoptada. 3. Los reintegros percibidos por los comisionistas, consignatarios y similares, correspondien-

que se realizan en la base <sup>49</sup> y exenciones que se deben tomar en cuenta.

---

tes a gastos efectuados por cuenta de terceros, en las operaciones de intermediación en que actúan. Tratándose de concesionarios o agentes oficiales de ventas lo dispuesto en el párrafo anterior sólo se aplica a los del Estado en materia de juegos de azar y similares. 4. Los subsidios y subvenciones y percepciones correspondientes a las leyes de fomento del Estado Nacional o del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. 5. Las sumas percibidas por los exportadores de bienes o servicios, en concepto de reintegros o reembolsos, acordados por la Nación. IF-2019-08108024-GCABA-DGANFA página 119 de 249 N° 5578 - 15/3/2019 Separata del Boletín Oficial de la Ciudad de Buenos Aires N° 961 120 6. Los ingresos correspondientes a venta de bienes de uso. 7. Los ingresos percibidos por los adquirentes de fondos de comercio, Ley Nacional N° 11.867, ya computados como base imponible por el anterior responsable, según lo dispuesto por el artículo 244. 8. En la industrialización, importación y comercialización minorista de combustibles los importes correspondientes al Impuesto al Valor Agregado en todas sus etapas y el Impuesto sobre los combustibles en la primera de ellas. Cuando la comercialización minorista la efectúen directamente los industrializadores, importadores o comercializadores mayoristas por sí o a través de comitentes o figuras similares sólo podrán deducir de la base imponible por tal actividad el Impuesto al Valor Agregado. Para los comercializadores mayoristas sujetos pasivos del Impuesto sobre los combustibles, el precio de compra del producto. 9. El impuesto creado por el artículo 2° de la Ley Nacional N° 23.562. 10. El valor de las contribuciones de los aportes de los integrantes de las Uniones Transitorias de Empresas, las Agrupaciones de Colaboración Empresaria y los demás consorcios y contratos asociativos que no tienen personería jurídica, en la medida que son necesarios para dar cumplimiento al contrato que le da origen, con independencia de las formas y medios que se utilicen para instrumentarlas. 11. Los ingresos correspondientes a las transferencias de bienes con motivo de la reorganización de las sociedades a través de la fusión o escisión y de fondos de comercio. La reorganización de las sociedades deberá contemplar los requisitos de la ley de Impuesto a las Ganancias”.

49 Según surge de lo establecido en el art. 228, sólo pueden efectuarse las deducciones expresamente enunciadas en el código fiscal, y en el art. 229 se enumeran las deducciones admitidas (vg. las sumas correspondientes a devoluciones, bonificaciones, descuentos o conceptos similares correspondientes al período que se liquida y generalmente admitidos por los usos y costumbres).

## [áDA Ciudad

Además se establecen también bases imponibles especiales (vg.: exhibición de películas condicionadas; compañías de seguros y reaseguros; intermediarios <sup>50</sup>; agencias de publicidad <sup>51</sup>; comercialización de billetes de lotería, juegos de azar, tabacos, cigarrillos, sujetos no comprendidos por la ley 21.526 -de entidades financieras-, o, a veces, la imposición es de sumas fijas en función de unidades físicas u otra base -como ocurría, hasta no hace mucho tiempo, en el Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, en el caso de los albergues transitorios- <sup>52</sup>.

Así en la Ciudad encontramos abundante jurisprudencia sobre dichos supuestos especiales, por lo que sólo nos ocuparemos en esta ocasión de dos de ellos.

### 1. Entidades financieras

Se ha dicho que los legisladores locales al establecer un régimen especial, es decir un tratamiento diferente, para este tipo de entidades en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no hicieron más que reconocer el grado de complejidad particular que conlleva su actividad y que viene dado, en buena medida, por los controles estatales a los que se encuentra sometida, complejidad que acarrearía, asimismo, serias dificultades en

---

50 Ver *infra*.7 b).

51 También, y a modo de ejemplo, señalamos que el TSJ de la Ciudad de Buenos Aires, en el caso de una agencia de turismo donde los distintos servicios involucrados en el paquete turístico ofrecido no eran prestados por ella -que, además, ni siquiera los acordaba antes de que el cliente los requiriera- nos encontrábamos ante un supuesto de intermediación (cfr. causa: “Viajes ATI SA c/GCBA s/impugnación de actos administrativos s/ recurso de apelación ordinario concedido”, expte. n° 3918/05, sentencia del 2 de noviembre de 2005) y expte. n° 4889/06, “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Asociación Argentina de Agencias de Publicidad c/GCBA s/impugnación de actos administrativos’”, sentencia del 21/3/2007.

52 Cfr. causa: “Berno S.A.C.I.F.I. c/GCBA s/Acción Meramente Declarativa”, expte n° 7073/0, sentencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario, 13 de mayo de 2008.

## áDA Ciudad

el momento de establecer con precisión cuál es la base imponible del tributo.

Así el TSJ en la causa “Asociación de la Banca Especializada, Asociación Civil c. Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 16 de marzo 2005 -en la que se cuestionaba la constitucionalidad de una modificación introducida en el código fiscal local por la que se determinó que la base imponible en el impuesto sobre los Ingresos brutos para las entidades financieras está constituida por el total de la suma del haber de las cuentas de resultado, no admitiéndose deducciones de ningún tipo-.

Por su parte, en la sentencia de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, recaída en la causa “Banco de la La Pampa S.E.M. c/GCBA”, expediente n° 34226-0, sentencia del 7 de octubre de 2014, el juez Fernando Juan Lima sostuvo: “...si bien podría llegar a interpretarse que la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos correspondiente a las entidades financieras estaría constituida por el *spread* -diferencia entre ingresos y egresos- lo cierto es que el legislador estableció una limitación respecto de los egresos deducibles, permitiendo únicamente la detracción de las actualizaciones e intereses pasivos. Si hubiese pretendido integrar a las diferencias de cambio u otro concepto específico, así lo hubiese establecido”.

En la sentencia del TSJ en la causa “Banco de Valores SA c/ GCBA s/impugnación actos administrativos s/recurso de apelación ordinario concedido”, expte. n° 12679/15, sentencia del 26 de octubre de 2018, puede leerse: “La actividad de las entidades financieras consistente en recibir depósitos a plazo y otorgar créditos (la actividad de oferta y demanda de recursos financieros) ha sido concebida, por el legislador, con arreglo a las normas que me vengo refiriendo, como una manera de intermediación, lo cual se compadece con lo que regula la ley 21.526 (cf. su art. 1). La ley no buscaba captar los ingresos fruto de esa actividad por todo concepto, esto es, capital, intereses y, eventualmente, actualización, sino la diferencia entre accesorios activos y pasivos, comúnmente conocida como *spread*....

## [ãDA Ciudad

En resumen, las entidades financieras realizan una actividad que puede ser definida como la principal, la de ‘intermediación habitual entre la oferta y la demanda de recursos financieros’ (cf. el art. 1 de la ley 21.526), y otras accesorias a ella (v. g. el cobro por el mantenimiento de una cuenta bancaria, el alquiler de una caja de seguridad, etc.). El ISIB respecto de la actividad identificada como principal debía ser liquidado sobre una base de cálculo (especial) reducida, conformada por la diferencia entre los intereses y/o actualizaciones activas y las pasivas. El impuesto respecto de las demás actividades debía ser calculado sobre la base ‘general’, esto es, sin más deducciones que las que el CF preveía en el artículo 165 del CF to 2002 (cuyo texto replica el art. 173 del to 2003)”. (Del voto del doctor Luis F. LOZANO).

Este precedente nos da pie para ver el segundo de los supuestos que deseamos abordar:

### 2. La intermediación

A los fines de determinar qué se entiende por intermediación en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos pueden confrontarse varias causas resueltas por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, entre las cuales señalamos:

-“Círculo de Inversores S.A. de ahorro para fines determinados s/recurso de apelación ordinario”, expte. n° 1150/01, sentencia del 13 de febrero de 2002, donde en su voto el juez José Osvaldo CASÁS, puntualizó: “lo que está en juego en la presente causa no es definir con precisión institutos jurídicos, sino desentrañar el significado corriente del concepto ‘intermediación’, utilizado en la norma como condicionante de la aplicación de la alícuota del 4,9%, sobre una base especial. A este respecto, es necesario decidir si la actividad desplegada es subsumible en el significado usual del término, lo que no ofrece dudas en el *sub exámine* ya que el ‘Círculo de Inversores’ es quien concreta las operaciones entre los suscriptores que conforman un grupo para la acumulación del ahorro, sustituyéndolos llegado el caso, grupos que no poseen personali-

dad jurídica propia, adquiriendo los bienes que se adjudicarán a los suscriptores, de las concesionarias o fábricas terminales, con lo que se evidencia que las sociedades de ahorro para fines determinados no solamente prestan servicios sino que, sustancialmente, coordinan el ahorro e *'intermedian'* entre vendedores y compradores de bienes determinados. Es menester, en este caso, hacer prevalecer la actividad tal cual se despliega, descripta mediante el lenguaje corriente y usual, abandonando tecnicismos jurídicos, seccionándola en diversos institutos, típicos o atípicos -suscripción, mandato, mutuo- para calificarla sacramentalmente// 5. Por lo demás, a partir de una interpretación *'sistémica'* de la regulación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en lo que hace a la determinación cuantitativa del gravamen, debe advertirse que existe correspondencia entre la mayor alícuota que para las operaciones de *'intermediación'* consagra la Ordenanza Tarifaria con la base imponible especial que se reconoce a los *'intermediarios'*". Por su parte en el voto conjunto de los jueces Ana CONDE, Alicia RUIZ y Guillermo MUÑOZ, se consignó. "3. Es claro que la función económica de las sociedades de ahorro y préstamo es la de facilitar, por vía de la intermediación financiera, la vinculación entre los productores de determinados bienes y aquellos adquirentes que requieran de esta modalidad de auxilio financiero para su adquisición. /Tampoco hay dudas que en la tarea de vinculación entre productores y consumidores, las sociedades de ahorro y préstamo canalizan el ahorro del público y facilitan, en virtud del mecanismo del sorteo y la licitación, a personas que no disponen del dinero suficiente para adquirir el bien en efectivo, el acceso a un vehículo. / Las diferentes actividades que realiza la recurrente y que, según su argumentación, probarían que presta un servicio que excede la actividad de intermediación sólo son, en realidad, diferentes aspectos del modo en que dicha intermediación se realiza eficazmente. /Para intermediar canalizando el ahorro del público se requiere, justamente, formar el grupo de ahorristas en número adecuado, percibir las cuotas, realizar la adjudicación del vehículo, ejecutar las deudas impagas, etc.,

## [áDA Ciudad

conforme la propia enumeración de la recurrente (fs. 131). /La tarea de intermediación puede tener una mayor o menor complejidad de acuerdo a las características de la actividad considerada pero esa eventual mayor complejidad no permite que la intermediación deje de ser tal. /En suma, no puede confundirse la modalidad de desarrollo de una intermediación con la eventual prestación de servicios y, de tal manera, reducir ilegítimamente las sumas a ingresar en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos”.

-“Plan Óvalo S.A. de ahorro para fines determinados c/DGR (res. n° 3700/DGR/2000)”, expediente n° 3351/04, sentencia del 4 de mayo de 2005, donde con cita de lo resuelto en el precedente Círculo de Inversores, el juez Julio Maier sostuvo: “Me parece claro que la función económica de las sociedades de ahorro y préstamo es la de facilitar, por vía de la intermediación financiera, la vinculación entre los productores de determinados bienes y aquellos adquirentes que requieran de esta modalidad de auxilio financiero para su adquisición. Tampoco abrigo dudas acerca de que en la tarea de vinculación entre productores y consumidores, las sociedades de ahorro y préstamo canalizan el ahorro del público y facilitan, en virtud del mecanismo del sorteo y la licitación, a personas que no disponen del dinero suficiente para adquirir el bien en efectivo, el acceso -en este caso- a un vehículo. Para formalizar esa intermediación entre el ahorro del público y la cosa a adquirir se requiere, justamente, formar el grupo de ahorristas en número adecuado, percibir las cuotas, realizar la adjudicación del vehículo, ejecutar las deudas impagas, etcétera. Asimismo, la tarea de intermediación puede revestir una mayor o menor complejidad de acuerdo a las características de la actividad considerada, pero esa eventual mayor complejidad no consiente que la intermediación deje de ser considerada como tal”.

Más cerca en el tiempo, encontramos una serie de causas vinculadas a la prestación del servicio de telefonía donde se afrontó, de modo directo o tangencialmente, el concepto de intermediación. Entre ellas enfatizamos lo consignado en la causa: expte. n° 10167/13 “GCBA s/queja por recurso de incons-

titucionalidad denegado en: Telecom Argentina Stet France Telecom SA c/GCBA s/impugnación de actos administrativos” y su acumulado Expte. n° 10206/13 “Telecom Argentina SA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Telecom Argentina Stet France Telecom SA c/GCBA s/impugnación de actos administrativos”, cuya lectura recomendamos, sentencia del 29 de octubre de 2014.

El 7 de marzo de 2018 en la causa “Telefónica de Argentina SA c/Ministerio de Hacienda s/impugnación actos administrativos s/recurso de apelación ordinario concedido”, expte. n° 12814/15, el TSJ de la CABA volvió sobre el concepto de intermediación, analizando si todas las actividades desplegadas por la actora podían quedar comprendidas o no dentro de dicha actividad.

Finalmente cabe consignar que recientemente en la causa “Travelport Argentina SRL c/GCBA y otros”, expte 43235-2011-0, la Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario, sentencia el 20 de marzo de 2019, tuvo oportunidad de expedirse en cuanto a si la actividad desarrollada por la empresa encuadraba a los fines tributarios en la figura de intermediación. Se trata del desarrollo, a los fines tributarios de la actividad comercial en la Argentina, entre una empresa local (la actora) y una empresa extranjera, respecto de una prestación vinculada con la provisión de un servicio interactivo de telerreservaciones a nivel internacional -a través de la red mundial de internet- como medio de reservación turística automatizado con capacidad de proveer información, reservas, boletaje y funciones relacionadas, mediante el cual, los suscriptores (ej. agencias de viaje) acceden a conocer la disponibilidad de plazas de los distintos vuelos de las empresas aéreas, habitaciones vacantes en hoteles, entre otros, y de alguna manera, lo utilizan económicamente para el desarrollo de sus propios negocios, donde en el voto de la doctora Fabiana Schafrik, al que adhirieron la Dra. Mariana Díaz y el Dr. Carlos Balbín, se concluyó que dada la descripción de la operatoria hecha por la propia Travelport, surgía que ésta consistía en “vincular de una forma peculiar a la empresa extranjera y

## [áDA *Ciudad*

los suscriptores. Y tal tarea a los específicos fines tributarios se califica de intermediación”.

### **VI. A modo de colofón**

Sin pretender, ni mucho menos, abordar todas las aristas del Impuesto, hemos efectuado un vuelo de pájaro por algunos aspectos de la base imponible y del hecho imponible del tributo que, estimamos, meritaban unas breves consideraciones en la esperanza de que este trabajo pueda servir de impulso y acicate para la realización de una sistematización más profunda, compleja y completa de los temas aquí planteados.