

Datos del Expediente

Carátula: CLUB DE CAMPO LOS PINGÜINOS S.A. C/ AGENCIA DE RECAUDACIÓN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES (ARBA) S/ PRETENSION DECLARAT

Fecha inicio: 19/05/2023 **N° de Receptoría:** LP - 35844 - 2023 **N° de Expediente:** 78326

Estado: Elevado a Cámara

Pasos procesales:

Fecha: 03/04/2025 - Trámite: SENTENCIA - (FIRMADO)

[Anterior](#) 03/04/2025 12:00:44 - SENTENCIA [Siguiete](#)

REFERENCIAS

Domic. Electrónico de Parte Involucrada 27237015741@NOTIFICACIONES.SCBA.GOV.AR

Domic. Electrónico de Parte Involucrada CARACOCHE@FEPBA.GOV.AR

Funcionario Firmante 03/04/2025 12:00:18 - MARTINEZ Maria Ventura - JUEZA

-- NOTIFICACION ELECTRONICA

Fecha de Libramiento: 03/04/2025 12:38:36

Fecha de Notificación 04/04/2025 00:00:00

Notificado por AMADO GABRIEL

-- REGISTRACION ELECTRONICA

Año Registro Electrónico 2025

Código de Acceso Registro Electrónico F3EADA09

Fecha y Hora Registro 03/04/2025 12:37:47

Número Registro Electrónico 153

Prefijo Registro Electrónico RH

Registración Pública SI

Registrado por AMADO GABRIEL

Registro Electrónico REGISTRO DE REGULACIONES DE HONORARIOS

-- REGISTRACION ELECTRONICA

Año Registro Electrónico 2025

Código de Acceso Registro Electrónico 166BAFFD

Fecha y Hora Registro 03/04/2025 12:37:45

Número Registro Electrónico 435

Prefijo Registro Electrónico RS

Registración Pública SI

Registrado por AMADO GABRIEL

Registro Electrónico REGISTRO DE SENTENCIAS

Texto del Proveído

----- Para copiar y pegar el texto seleccione desde aquí (sin incluir esta línea) -----

-78326- CLUB DE CAMPO LOS PINGÜINOS S.A. C/ AGENCIA DE RECAUDACIÓN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES (ARBA) S/ PRETENSION DECLARATIVA DE CERTEZA - OTROS JUICIOS

La Plata,

VISTA: Esta causa caratulada "CLUB DE CAMPO LOS PINGÜINOS S.A. C/ AGENCIA DE RECAUDACIÓN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES (ARBA) S/ PRETENSION DECLARATIVA DE CERTEZA - OTROS JUICIOS ", causa -78326- en trámite por ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo n° 2 de La Plata, a mi cargo, de los que surgen los siguientes:

ANTECEDENTES:

I) La pretensión.

Que la firma CLUB DE CAMPO LOS PINGÜINOS S.A., mediante su apoderada, deduce una pretensión declarativa de certeza a fin de obtener un pronunciamiento respecto a la extensión de su relación jurídica tributaria con la Provincia de Buenos Aires, quien aplicándole el artículo 182 del Código Fiscal, vulnera el artículo 9º inciso b, apartado 1 de la ley 23.548 (Ley de Coparticipación Federal), en cuanto establece que las entidades sin fines de lucro no están alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB).

La apoderada de la firma expone, en concreto, que la incertidumbre proviene de la ilegítima redacción del art. 182 del Código Fiscal contraviniendo la Ley de Coparticipación, y de que -a raíz de considerar a su representada sujeta al mentado gravamen- la ARBA lleva a cabo procedimientos de determinación y reclamos de pago del referido impuesto que, a su criterio, no le corresponde tributar, vulnerando principios y garantías constitucionales. Idéntico planteo formula respecto al artículo 207 inciso g) y a las leyes impositivas aplicables (leyes n° 15.331, 15.226 y 15.170).

En forma subsidiaria, solicita que se la considere como sujeto exento, conforme lo dispuesto en el referido artículo 207 inciso g) del Código Fiscal.

Manifiesta que la empresa es una asociación civil sin fines de lucro, formalmente constituida como una sociedad anónima, que tiene como único objeto administrar el Club de Campo, percibiendo de los socios (propietarios de los lotes) los importes necesarios para afrontar los gastos comunes que el funcionamiento del barrio conlleva, y la realización de todas las actividades que se desarrollen en el mismo. Consecuentemente, entiende que, al no desarrollar una actividad con fines lucrativos, no corresponde que sea enmarcado en el artículo 182 del Código Fiscal, sino en el artículo 207 inciso g); es decir, considerarlo como un sujeto exento.

Desarrolla los presupuestos de la pretensión mere declarativa y su configuración en el caso: incertidumbre ante la ilegítima redacción del art. 182 del CF, pues contraviene lo dispuesto en el artículo 9.b.1 de la ley de coparticipación; actualidad del perjuicio, en tanto la provincia persiste en su pretensión tributaria y lo somete a determinaciones, ejecuciones, percepciones que generan un importante saldo a favor, etc.; inexistencia de otra vía, pues no contaría con otro camino que ir defendiéndose en cada uno de los procesos determinativos, cuestionando judicialmente sus decisiones, oponiendo excepciones en apremios, mientras continúa soportando percepciones excesivas.

Pasa luego a los fundamentos sustanciales de la pretensión, donde realiza amplias consideraciones sobre la incompatibilidad del art. 182 del CF con la ley de CFRF (23548, art. 9.b.1).

Argumentación que inicia con una explicación sobre su naturaleza jurídica de Asociación Civil, sin fines de lucro, constituida como SA de acuerdo al artículo 3 de la LSC (19550), dedicada a la administración del Club de Campo que es un complejo residencial, social y deportivo, organizado jurídicamente de conformidad con las normas establecidas por la Provincia (DL 8912/77, Dec. 9404/86, Dec. 27/98), marco jurídico que comenta y ejemplifica con su estatuto, estados contables e ingresos no computables como ser aquellos provenientes de los asociados para solventar los gastos comunes del barrio.

Prosigue sus alegaciones con el análisis de las normas implicadas en la discusión: mientras que el CF, en su art. 182, grava con el ISIB a toda actividad onerosa con o sin fines de lucro, la ley de CFRF, exige que el gravamen sólo recaiga sobre las actividades que tengan el lucro como finalidad; conflicto que debe ser dilucidado en aquí, a su entender, de acuerdo al rango superior que tiene esta última. Cita jurisprudencia a su favor.

Subsidiariamente, plantea igual vicio y contradicción respecto del artículo 207 CF sobre exenciones y las leyes impositivas que lo terminan integrando, al desconocer la exigencia de fin de lucro de la ley CFRF e incorporar otros no establecidos en ella para acceder a las exenciones.

Nuevamente en subsidio, y para el caso de no hacerse lugar respecto del art. 182, pretende que se la considere exenta del tributo de acuerdo al inciso g del art. 207 que brinda este tratamiento a los ingresos provenientes “del cobro de cuotas sociales y otras contribuciones voluntarias, que sean realizadas por asociaciones civiles y fundaciones, entidades o comisiones de beneficencia, de bien público, asistencia social, de educación e instrucción, científicas, artísticas, culturales y deportivas, instituciones religiosas y asociaciones obreras, reconocidas por autoridad competente –todas sin fines de lucro-, siempre que los ingresos obtenidos sean destinados exclusivamente al objeto previsto en sus estatutos sociales, acta de constitución o documento similar y en ningún caso se distribuya directa o indirectamente suma alguna de su producido entre asociados o socios”.

Ofrece prueba. Reserva el caso federal.

II. El responde.

Corrido el traslado de la demanda, se presenta la letrada apoderada de Fiscalía de Estado, la contesta y solicita su rechazo.

Sintetiza la demanda y sus fundamentos para luego sostener la improcedencia de la acción promovida por cuanto: no hay incertidumbre toda vez que de las constancias de autos surge clara la postura de la autoridad demanda, por lo que no desconoce los alcances y modalidades de la relación jurídica tributaria; existen otras vías y hay un indebido apartamiento de ellas, la actora debería concurrir a la sede administrativa y recién a la judicial mediante la anulatoria o, en su caso, oponer sus defensas en el proceso de apremio.

Esgrime, luego, la inatendibilidad sustancial de la demanda, iniciando este apartado con una relación de antecedentes que considera relevantes, los cuales, en síntesis, se refieren a diversos procedimientos administrativos y judiciales relativos a su sujeción al tributo y, reseña puntualmente, que la fiscalización se encuentra pendiente por la negativa a acompañar documentación requerida en el marco de la misma

Pasa luego a caracterizar la exención prevista en el art. 207.g del CF, analizando la norma y sus diversos textos en el tiempo, para luego afirmar que el tipo organizacional elegido por quien demanda, SA, no está previsto y que hubo una intención del legislador de ir acotando el universo de sujetos exentos. Entiende que la exención tiene un doble carácter, en tanto que subjetiva y objetiva, y la demandante no encuadra en ninguno de ellos pues subjetivamente está limitada a asociaciones, sociedades civiles y fundaciones, entidades o comisiones con fines públicos, cuando ella es una SA que no tiene un fin social dado que el beneficio de su actividad se dirige solo a los asociados y familiares; mientras que “junto a tal carácter relativo a la persona, el ordenamiento exige para la procedencia del otorgamiento de la exención en cuestión, que los ingresos obtenidos sean destinados exclusivamente al objeto de su estatuto, y que no distribuyan suma alguna (en forma directa o indirecta) de su producto entre asociados y socios”, a lo que agrega que desde lo objetivo, se demostró en procesos determinativos el ejercicio de actividad gravada.

Hace un paneo por la que entiende ser la doctrina legal en materia de exenciones como la estudiada.

Prosigue con el análisis del art. 182 afirmando que, “si bien la actora alega la inexistencia de fines de lucro en la actividad ejercida, el hecho imponible al que alude el citado artículo 182 del Código Fiscal (T.O. 2011) hace hincapié en la condición de onerosidad que presenta la actividad, concepto que resulta más amplio que el de lucro” (sic).

En ese orden, afirma que la actora equivoca, onerosidad con lucro, al insistir en que no se verifica el hecho imponible ante la ausencia de onerosidad de las actividades que despliega; a su vez, sostiene que efectivamente la demandante desarrolla actividad onerosa, pues de lo contrario no contaría con ingreso alguno cuando, contrariamente, es ella misma la que en distintos pasajes reconoce su existencia.

Agrega a lo anterior que “tampoco resulta idónea la argumentación desarrollada en torno a la ausencia de lucro en cabeza de la demandante, por cuanto dicha argumentación contraría los términos de la normativa legal expresa. En tal sentido, el hecho imponible se configura independientemente de la existencia de lucro (o fin de lucro). En dicho punto es claro el texto del art. 182 del Código Fiscal. (...) Sin perjuicio de ello, debe destacarse que la afirmación de la contraria en torno a la ausencia de lucro, tampoco resulta ajustada a las circunstancias del caso. Ello así, por cuanto de los propios términos de la demanda resulta la existencia de un beneficio exclusivo y privativo en cabeza de los integrantes del consorcio, que se deriva de las actividades desplegadas por el mismo”.

Explica esto así: “el valor del derecho real sobre el inmueble está integrado parcialmente por el valor de las partes comunes (entre ellas, las instalaciones). De ello se extrae que los resultados positivos del ejercicio se van a destinar precisamente al mejoramiento de instalaciones que pertenecen (en forma comunitaria) a sus integrantes, lo cual evidencia que por vía indirecta se verifica un aprovechamiento patrimonial en favor de los mismos, que resulta contraria con la exención pretendida, por cuanto evidencia la existencia del lucro que la parte actora se esfuerza infructuosamente en negar”.

Por último, sostiene que no hay colisión con la ley de CFRF por cuanto, según la interpretación del art. 9.b.1 que hace, la exigencia de carácter lucrativo incluida en la norma lo es solo para actividades empresariales, pero tal presupuesto no se extiende a las comprendidas

dentro de la expresión “toda otra actividad habitual”; concluye así que, fuera de las primeras, “para las demás, la base de imposición habilitada por la Ley N° 23.548, se constituye desde la habitualidad (conf. art. 9 inciso b, 1er. párr. ley cit.) y el carácter oneroso de la actividad (conf. art. 182 Código Fiscal (t.o. 2011))”.

Realiza consideraciones sobre la potestad provincial para establecer, limitar o eliminar exenciones tributarias, sobre la inexistencia de un derecho adquirido en una argumentación que no es otra cosa que una vuelta a desarrollar nociones teóricas relativas a las exenciones tributarias.

Hace una negativa general. Ofrece Prueba. Plantea los casos constitucionales local y federal. Eventualmente, plantea la inaplicabilidad de los artículos 15, 24 y 54 de la ley de honorarios.

III) Conclusión de la causa para definitiva

Producida la prueba y agregados los respectivos alegatos; firme el llamado de autos para sentencia, la causa quedó en estado de emitir pronunciamiento (art. 496 CPCC); y por los siguientes

FUNDAMENTOS:

1. Cuestiones a Tratar.

1.1 Así expuestos los argumentos de las partes, la controversia gira en torno a aclarar la relación jurídica tributaria que la asociación actora mantiene con la ARBA, ante bajo la pretensión de la autoridad sobre el ISIB, determinando si la primera se encuentra y, en su caso con qué alcance, alcanzada por la esta gabela.

1.2. Para ello, y con el fin de simplificar las cuestiones a tratar, vale dejar destacado que la demandada no ha discutido ni el objeto social de la entidad ni alegado algún desvío del mismo que exija “correr el velo” o la presencia de un caso a resolverse por el principio de realidad económica prescindiendo de las formas en los términos del artículo 7 del CF.

1.3. En rigor de verdad, la única discusión fáctica que propone la demandante, - cuanto menos- osada interpretación del fin de lucro de la entidad el que a su criterio estaría presente por el aumento del valor de las propiedades de los asociados producto de la actividad de la firma (tópico sobre el que se volverá); sin embargo, no se discute que el objeto social del Club de Campo, radica la titularidad de lugares comunes y administración, mantenimiento, etc. de un barrio cerrado, esto es, que la demandante es una persona jurídica establecida en los términos del art. 1 del decreto 9404/86 que establece, en lo pertinente: “Los clubes de campo que se constituyan conformes al régimen específico del Decreto-Ley 8912/77 y en base a la creación de parcelas de dominio independiente, se sujetarán a las siguientes disposiciones: a) Una entidad jurídica que integren o a la que se incorporen los propietarios de cada parcela con destino residencial será titular del dominio de las áreas recreativas o de esparcimiento y responsable de la prestación de los servicios generales. b) Sus estatutos deberán incluir previsiones expresas referidas a la incorporación de los adquirentes de cada parcela; representación, derechos y deberes de los miembros, administración del club, determinación de las áreas y espacios que conforman su patrimonio inmobiliario, servicios generales a asumir y modo de afrontar los gastos comunes, servidumbre reales y restricciones urbanísticas previstas y toda otra disposición destinada a asegurar el correcto desenvolvimiento del club según el

proyecto propuesto. Cuando la entidad promotora sea una asociación civil preexistente, podrá la misma asumir la titularidad de las áreas comunes y prestar los servicios generales. En este caso se exigirá la modificación o adecuación de los respectivos estatutos para contemplar los aspectos consignados en el párrafo precedente...”.

Norma que tiene su concordancia con el actual CCyC, en su Libro Cuarto Título VI “Conjuntos Inmobiliarios”, donde define como características de los mismos, entre otras, la existencia de una “entidad con personería jurídica que agrupe a los propietarios de las unidades privativas” (art. 2074).

1.4. En definitiva, sentado lo anterior, el análisis se reduce a, en un orden lógico, resolver los planteos respecto de la vía intentada y, eventualmente, la existencia o no de fin de lucro toda vez que recién esta circunstancia es la que traducirá en oficioso cualquier análisis constitucional del artículo 182 CF, a las resultas de lo cual, habrá de ser necesario estudiar la exención del artículo 207.

2. La pretensión mere declarativa

2.1. Conforme el artículo 322 del CPCC, de aplicación por conducto de su par 12 inciso 4 del CPCA, son tres los requisitos para la procedencia de las pretensiones mere declarativas, tal y como se entendió por la Corte Federal al sentar las bases de la actual doctrina judicial sobre ella cuando el objeto inmediato versaba sobre la inconstitucionalidad de normas (vide, Fallos 306:1125; 307:1379; 307:2384; 308:2569; 310:142; 310:606; 310:977; 311:1463); a saber: un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica; interés jurídico suficiente en el accionante, en el sentido que la falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor; y, un interés específico en la utilización de la vía declarativa, lo que solamente ocurrirá cuando el actor no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente (conf. dictamen del Procurador in re “Newland” que la Corte hizo suyo, CSJN Fallos 310:606).

Cabe adelantar que esos presupuestos se ven configurados en el sub lite. En efecto, se advierte un interés jurídico suficientemente concretado en “la existencia de una actividad explícita del poder administrador dirigida a la percepción” (CSJN Fallos 310:970, donde la ausencia de esto es lo que llevó a concluir en la ausencia de los presupuestos estudiados), del tributo atacado en clave de su compatibilidad constitucional, a través de los procedimientos administrativos y judiciales que ambas partes referencian (la demandante, precisamente para fundamentar este interés, mientras que la representación fiscal, a los fines de sostener que debía acudir a otra vía); ello solo devela un interés real y concreto, dando cuenta que la pretensión responde a un verdadero caso judicial y no producir una mera opinión consultiva o persigue una indagación especulativa (conf. Fallos 306:1125; 307:1379; 307:2384; 308:2569; entre muchos otros), pues con un carácter anticipatorio (preventivo) a futuras acciones de tales características de la administración tributaria, la firma intenta dejar establecida su relación al respecto y, precisamente, esta es la función principal de este tipo de acción.

También se encuentra acreditado el requisito del interés específico en la utilización de la vía declarativa por inexistencia de otro medio legal idóneo pues, a diferencia de lo opinado por la representación fiscal no se está desvirtuando o desplazando la vía anulatoria a la que, afirma, debía acudirse: primero porque proponer que transite toda la vía administrativa y, una vez obtenido un acto impugnado judicialmente que interponga la correspondiente pretensión sujeta

a los requisitos de admisibilidad específicos, resulta completamente inútil, como es sabido, si se pretende obtener una declaración negativa de certeza sobre la constitucionalidad de una norma, en tanto que vedada a la Administración (conf. Spisso, R.R.; Derecho Constitucional Tributario, Abeledo Perrot, Bs.As., 2011, pp.524 y 535).

O sea, adoptar la posición estatal conlleva, de un lado, penalizar la diligencia del demandante en la gestión de sus negocios mientras que, del otro, contradice la más mínima noción de economía -tanto procesal como de gasto en sentido lato- al pretender la realización de todo un procedimiento que se sabe estéril desde el inicio.

Segundo, lo recién dicho también es cierto respecto del juicio de apremio, pues “la posibilidad de oponer como excepción los argumentos que se incluyen en la demanda, no es equivalente a la vía alternativa cuya existencia torna intransitable la acción de certeza” (CSJN “Newland” cit.; mucho más si la propia fiscalía entiende que se trata aquí de defensas “vedadas” en el apremio). Ello así porque, como sostiene el autor recién citado, “rechazar la acción declarativa en razón de que la pertinente excepción sea formalmente admisible en la ejecución fiscal o de que la inconstitucionalidad tenga o pueda tener acogida, mediante recurso extraordinario, constituye un verdadero despropósito. Es condenar la diligencia e iniciativa del administrado interesado...” (ibídem, p. 523; afirmación ésta, que vale también para lo anteriormente dicho sobre lo antieconómico en todo sentido de la posición que sostiene el fisco).

2.2. Finalmente, a diferencia de lo sostenido por la demandada, efectivamente se verifica un estado de incertidumbre ante el cuestionamiento de la compatibilidad constitucional de la ley, pues la controversia en torno a la legitimidad del tributo implica una falta de certeza sobre la relación jurídica tributaria.

Expresado sintéticamente, no puede llamarse cierta a una relación jurídica que se encuentra regida por una norma sobre la cual, precisamente, se controvierte su adecuación a una norma superior toda vez que, por más que la primera sea precisa en contornearla, la oposición a su validez es lo que genera el estado de incertidumbre que la judicatura está llamada a despejar (de esto que Piero Calamandrei se refiera a una “garantía jurisdiccional contra la falta de certeza del derecho”; vid. Instituciones de Derecho Procesal Civil, El Foro, Bs.As., 1996, p. 150 y ss).

En efecto, la más destacada doctrina procesalista “auspicia una subclasificación: acciones positivas y negativas de certeza. Dentro de estas últimas figura la de hacer cesar el estado de incertidumbre originado en las circunstancias objetivamente apreciables de que una norma legal se repute inconstitucional” (resaltado agregado; Morello, A.M.; *Estudios de Derecho Procesal*, LEP, La Plata, 1998, v.1, p.143).

Asimismo entrando en el ámbito propio de lo tributario, Guillermo J. Enderle destacó de la pretensión de simple certeza “la importancia capital que en este andarivel le cabe, para disipar incertidumbre en la relación jurídica tributaria que aparece cuestionada en su legitimidad por contener vicios de inconstitucionalidad” (*La pretensión meramente declarativa*, LEP, La Plata, 2° ed., 2005, p. 255) y, más adelante, que “de lo que aquí se trata es de un control concreto, con un conflicto intersubjetivo de intereses que responde a un caso judicial donde se postula, ante la incertidumbre que hace a la constitucionalidad de una norma, una sentencia meramente declarativa que aclare la situación...” (idem, p.276; bastardilla agregada).

Despejando definitivamente la cuestión traída por la Fiscalía de Estado en punto a que “las circunstancias apuntadas evidencian, que la demandante tiene pleno conocimiento del régimen tributario involucrado en el caso, la normativa aplicable al mismo y postura de ARBA en el caso concreto” por lo que no se presentaría el requisito examinado, se sostuvo que “la existencia de una ley que fije claramente una determinada conducta no impide cuestionarla con base constitucional a través de la acción declarativa, puesto que, en la medida en que el contribuyente la impugne, existe incertidumbre sobre su legitimidad a la luz de la Constitución. Lo contrario es partir de la falsa premisa de que una manifestación clara y precisa de la Administración borra cualquier vestigio de incertidumbre sobre la conducta a seguir, cuando en la medida en que se la cuestione se abre la posibilidad de que el Poder Judicial la desplace o la interprete en un sentido distinto al criterio adoptado por el organismo fiscal. Es que precisamente la existencia de certezas contrapuestas genera incertidumbre sobre la inteligencia que cabe atribuirle a la norma jurídica que se controvierte” (Spisso, R.R.; *op. cit.* p. 518).

La enseñanza recién citada también vale para la afirmación fiscal de que no hay incertidumbre no sólo por la ley es clara, sino además porque la administración ha adoptado una postura cierta frente al contribuyente, pues la validez de la norma para ello es lo que brinda incertidumbre sobre la relación jurídica administración, máxime cuando, como se dijera arriba, esa invalidez no es posible de ser analizada por la autoridad tributaria (como por cualquier administrativa), como ya se dijo también, la posibilidad de considerar cierta la postura administrativa, en el contexto de estos autos, configura la existencia de un verdadero caso judicial y despeja el carácter consultivo de la demanda.

Por lo demás, la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido la admisibilidad de estas pretensiones cuando se discute la inconstitucionalidad de normas provinciales impositivas (por todos “Newland” cit. y Fallos 311:1459 “López Saavedra”) y, más ahora en el tiempo, la SCBA se ha expresado con claridad sobre el punto en el sentido que aquí se sostiene: “En el interés de la actora por alcanzar un pronunciamiento judicial que defina si el art. 5 de la ley 13.850 contradice o no una norma de superior jerarquía como el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento y por ende esclarezca si la exención se halla o no vigente, se muestra capaz de haber generado un estado de incertidumbre sobre el punto discutido” (causas A. 73.330, “Luis Solimeno e Hijos S.A.”, sent. de 16-XII-2020; A. 75574, “Supermercados Toledo”, 27-X-2022).

Tan es esto así, que ese mismo Alto Tribunal ha acudido a la facultad que le brinda el art. 31 bis de la LOPJ para resolver recursos sustancialmente análogos a los ya resueltos, para hacerlo respecto al tema de marras diciendo que en esas causas recién citadas (y en una tercera, A. 73.108, “Giorno”, sent. de 31-V-2021) ya había quedado establecida la adecuación de la declarativa de certeza como pretensión dirigida a despejar la incertidumbre producto del cuestionamiento constitucional de una norma (A 75356, “Frigorífico del Sud Este S.A” y A 76178, Frigorífico de la Costa S.A, ambas int. 9-II-2023; A 74647 “El Marisco S.A.”, int. 27-XII-2022; A 74710, “Centauro S.A.”, 24-XI-2022).

Para terminar reflexiónese sobre lo siguiente: si se considera la inseguridad jurídica que trae consigo las dudas sobre la validez de una ley, pareciera que tal situación no sólo es un estado de incertidumbre sino que aparece como el pináculo de la misma.

3. El ISIB y la Ley CFRF.

3.1. Despejada la procedencia de la vía intentada. Cabe ingresar entonces a verificar si se presenta la incompatibilidad del ISIB que la demandante denuncia.

En ese orden, y toda vez que el cuestionamiento actoral obedece a que la norma local no respetó la exigencia de ánimo de lucro que la ley CFRF establece como condición del tributo, se presenta como un paso previo el determinar si la firma demandante posee o no ánimo de lucro, pues el resultado a este interrogante condiciona, del modo en que fue postulada la pretensión, el estudio normativo no más se tenga presente que la declaración de inconstitucionalidad de las normas comporta un acto de suma gravedad que debe ser considerado como ultima ratio del orden jurídico (cfr. SCBA, doct. Causas: L. 45582, sent. de 2-IV-1991; L. 45.654, sent. 28-V-1991; I. 1.616, sent. 8-IX-1998; L. 75.708, sent. 23-IV-2003; y CSJN, doct. Fallos 200:180; 247:387; 260:153; 264:364; 286:76; 288:325; 300:241 y 1087; 301:1062; 302:457 y 1147; 303:1708; 312:2315; 324:920; 335:2333; 338:1444 y 1504; entre muchos otros).

Tal es el sentido de nuestra Corte Federal al sostener que una tal declaración “debe evitarse de ser posible mediante una interpretación del texto legal en juego compatible con la Ley Fundamental, pues debe estarse a favor de la validez de las normas, y cuando exista la posibilidad de una solución adecuada del litigio, por otras razones que las constitucionales comprendidas en la causa, corresponde prescindir de éstas últimas para su resolución, por lo que, siendo dicha revisión judicial la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal, solo es practicable como razón ineludible del pronunciamiento que la causa requiere, debiendo llegarse a una declaración de inconstitucionalidad sólo cuando ello sea de estricta necesidad” (Fallos 335:2333 cit.).

3.2. Como se adelantara arriba (1.2 y 1.3), no está controvertido en autos el objeto social de la entidad ni, tampoco, el hecho de que realmente a eso se dedica la misma (como podría ser el supuesto en que se alegue un desvío, corrimiento o carácter fraudulento de ese objeto).

Siendo ello así, no cabe más que afirmar la inexistencia de un ánimo lucrativo por parte de la sociedad demandante en razón de su objeto dirigido a administrar, embellecer y titularizar las zonas comunes del barrio; sostener aquí un propósito de lucro sería algo similar a hacerlo del estado, si se permite la analogía y salvando las diferencias: así como el estado cobra impuestos con el objeto de sustentar la administración comunitaria, brindar servicios y solventar sus gastos de funcionamiento (incluso titularizar el dominio público, que en el barrio cerrado estaría representado en las zonas comunes) y no de enriquecerse; en el caso se cobran expensas con iguales fines, tan es esto así que la obligación de quien detenta la propiedad de contribuir con los gastos y cargas comunes es una característica de los conjuntos inmobiliarios como el que nos ocupa (arts. 2074, 2081 y cc. CCyC y art. 1.. b dec. 9404/86).

Esto evidencia en hechos lo que se viene diciendo en derecho: en su carácter de entidad prevista en la normativa señalada para la gestión del bien común del barrio, su ingreso no es, no puede ser, otro que los previstos legalmente: “expensas, gastos y erogaciones comunes para el correcto mantenimiento y funcionamiento del conjunto inmobiliario...” y, eventualmente, las contribuciones distintas a ellas para el uso de “ventajas servicios e instalaciones comunes...” (art. 2081).

Tampoco resulta aceptable la defensa fiscal que deriva el fin de lucro del hecho de que con la actividad societaria se produce el incremento de valor de las propiedades de los asociados; además de una interpretación arriesgada, resulta absurda por cuanto no resiste el más mínimo análisis frente a la realidad: la administración del barrio hace posible la gestión de gastos y prestación de servicios comunes, ese es su objetivo, aun cuando el éxito en ella, junto a muchísimos más factores que le van a escapar, puede producir el aumento del valor de las propiedades dentro del mismo. Volviendo a la analogía hecha con el estado, dicho argumento sería similar a afirmar que el propósito de la administración pública no es el bienestar de los ciudadanos, sino que ellos obtengan ganancias mediante el incremento de los inmuebles bajo su jurisdicción.

3.3. Despejado lo anterior, puede decirse que la redacción del artículo 182 del CF, en lo que concierne al punto discutido, no respeta la jerarquía normativa ex artículo 31 de la CN, el ISIB en su aplicación a la actora. Véase.

Si bien, la propia ley de CFRF exceptúa al ISIB de la prohibición dirigida a los fiscos locales de establecer tributos análogos a los nacionales coparticipables (art. 9.b), tal excepción la condiciona a que el mismo recaiga sobre “los ingresos provenientes del **ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro**, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos” (art. 9.b.1, resaltado agregado).

Esta ley, tiene una naturaleza específica que, aun incorporada al derecho público local –desde su ratificación por la legislatura correspondiente- tiene diversa jerarquía (conf. CSJN Fallos 314:862, 316:324 y 332:1007, “Chevallier SA”, “Expreso Cañuelas SA” y “Papel Misionero”, respectivamente, siendo las dos primeras su posición histórica, luego abandonada a la que vuelve a partir del último), en tanto “las leyes-convenio (como la ley de coparticipación) y los denominados ‘pactos fiscales’, que constituyen manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación, inspirado en la búsqueda de un régimen concurrente en el cual las potestades provinciales y nacionales se unen en el objetivo superior de lograr una política uniforme en beneficio de los intereses del Estado Nacional y de las provincias y esa gestación institucional las ubica con una singular jerarquía dentro del derecho federal que impide su modificación o derogación unilateral por cualquiera de las partes; la esencia misma del derecho intrafederal impone concluir que las leyes-convenio y los pactos que lo componen no se encuentran en una esfera de disponibilidad individual de las partes, y solo pueden ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes” (CSJN Fallos 342:1591 “Entre Ríos Provincia de c/ Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, sent. 1-X-2019; antes Fallos 338:1389).

Luego, atendiendo al debido respeto jerárquico que se le debe por las razones expuestas la previsión del CF sobre los ISIB resulta un exceso toda vez que su hecho imponible comprende “el ejercicio habitual y **a título oneroso** en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, **o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativo o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste,...**” (art. 182 CF, resaltado agregado).

Esto resulta ser así, en tanto y en cuanto, la ley de CFRF exige que el impuesto estudiado grave el ingreso proveniente del *ejercicio de actividades* empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales *con fines de lucro* y no, como define además el 182 citado, lo meramente oneroso.

A mayor abundamiento puede agregarse la observación de que no corresponde asimilar *actividad lucrativa* al propósito de lucro en el ejercicio de ellas: primero, porque en sentido lato, bien podría un sujeto realizar una actividad lucrativa aunque sin un fin de lucro (así lo sostuvo la Sala Laboral y Contencioso Administrativa de la Corte Suprema de Tucumán, al resolver problema similar al de autos, *in re* “Coop. Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c. Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad”, sent. 2-III-2017, en Thomson-Reuters, AR/JUR/8744/2017); segundo porque, en sentido estricto, la distinción entre actividad lucrativa y objeto de lucro es meramente semántica pues no existen actividades intrínsecamente lucrativas sino sujetos que realizan actividades con fines de lucro (conf. comentario al fallo citado Cracogna, D.; *Naturaleza de la Cooperativa y Fin de Lucro*, AR/DOC/1300/2019). Sin perjuicio de ello, en autos ni siquiera podría calificarse de lucrativa la actividad de administración, mantenimiento y funcionamiento de un conjunto inmobiliario.

A misma conclusión llegó la Alzada local del fuero al exigir el propósito lucrativo en la entidad que desarrolla la actividad (en ese caso se trataba de servicios de hotelería y farmacia de un sindicato) como condición del ISIB impuesto por la ley de coparticipación; en sus palabras: “las actividades que desarrolla la Asociación Bancaria, a título oneroso, no pueden ser gravadas por el impuesto sobre los ingresos brutos, por tratarse de una entidad sin fines de lucro... (omissis). En la especie, la mera lectura de la norma en estudio -art. 156 CF, t.o.2004; actual 182 t.o.2011- se aprecia desbordando la limitación que impone el texto de la ley 23.548, la que impide gravar con el impuesto a los ingresos brutos actividades sin fines de lucro. De tal modo se advierte un quebrantamiento del compromiso asumido por la Provincia al prescindir, en la configuración del hecho imponible para el impuesto bajo análisis, del fin de lucro exigido por la ley convenio y cuya adhesión no ofrece margen de interpretación, en tanto ha sido sin limitaciones ni reservas (art. 9º, inc. a, ley 23.548)” (CCALP causa 10962-M, “Asociación Bancaria”, sent. 11-X-2018; similar postura, en el sentido de esta incompatibilidad, sostuvo en 26235 - E - Autoservicio La Amistad Coop. de Trabajo LTDA.. C/ A.R.B.A s/ pretensión anulatoria-otros juicios-legajo de apelación”, sent. 28-V-2024, al confirmar una decisión de esta misma magistrada).

3.4. No obsta a la conclusión anterior la afirmación fiscal (vid. nº7) relativa a que la firma actora realiza una extensión interpretativa del presupuesto de finalidad lucrativa, previsto únicamente como condición de las actividades empresariales civiles o comerciales en el hecho imponible, hacia otras comprendidas bajo el carácter de habitualidad (excepción de cargo público y relación de dependencia). En otras palabras, que la actora no estaría comprendida en “actividades empresariales”, sino en “toda otra actividad habitual”, para la que no está exigido por la ley CFRF el fin de lucro y que no corresponde, como afirma pretende la actora, extender esta exigencia prevista solo para las actividades empresariales.

Mas esta afirmación en ningún momento puede extraerse de la demanda. Efectivamente, la firma no aduce una interpretación tal, sino que lisa y llanamente se considera comprendida en el primer segmento de la norma como actividad empresaria aunque sin fin de

lucro y de ahí su agravio. Actividad que no podría negarse como tal, no más se piense en el nivel de organización y profesionalismo requerido para llevarla cabo como por la forma societaria asumida; la única distinción es que, a diferencia de muchas otras personas que se dedican a la administración (v.gr. de consorcios), no lo hacen con el ánimo de obtener una ganancia económica para sí y, eventualmente, para sus asociados repartiendo dividendos, sino que el fin no es otro que el constituirse como entidad exigida legalmente para proveer al funcionamiento del conjunto, mientras que el beneficio del asociado será en los servicios a los que accede en el barrio y la vida comunitaria en general, mas no económico.

En este sentido, puede recordarse algo que fuera dicho respecto de las cooperativas pues, salvando las diferencias, hay cierta similitud en tanto su objeto social se orienta hacia el asociado: “El error proviene de no advertir que la cooperativa es una verdadera empresa, aunque de carácter no lucrativo sino de servicio; es decir, es una empresa y como tal debe actuar dentro de su actividad, de otra manera estaría condenada a vegetar o desaparecer en beneficio de sus competidores que acabarían adueñándose del mercado en perjuicio de los asociados de la cooperativa y de la comunidad en general. Las cooperativas, con su presencia y una gestión exitosa, contribuyen a asegurar la competencia, beneficiando a la sociedad toda” (Cracogna, D.; *Naturaleza...cit*). Aun sosteniendo como hipótesis que aquí esos riesgos competitivos no vendrían a darse en tanto la firma actora no brinda servicios hacia afuera de sus asociados (afuera del barrio), lo cierto es que esta entidad, para no estar destinada al fracaso, debe manejarse empresarialmente en una actividad propia de este tipo de organizaciones, pero lo cierto es que la firma no agrega valor alguno en el mercado, que no sea aquél indirecto señalado por fiscalía del aumento del valor de las propiedades producto de su buena administración del barrio e incluso en este caso tampoco podría decirse que su actividad consista en revalorizar inmuebles para su venta pues no es la propietaria de los mismos ni tampoco agente comercial de ellas.

Por lo tanto, se evidencia que nunca podría quedar comprendida en esta parcela de la norma (“toda otra actividad habitual”) pues, precisamente, queda descartada al entrar en la excepción de su primera parte al llevar adelante actividad empresarial, mas sin propósito lucrativo, ante la evidencia de que la obtención de utilidades no es, ni para sí misma como persona de existencia ideal ni para sus asociados (accionistas), ni su objetivo ni razón de ser, ni tampoco, dejando de lado propósito de la firma en cuanto tal, la actividad en la forma desplegada puede considerarse lucrativa.

3.5. Pero hay más, de acuerdo a una reciente decisión de la CSJN, no pareciera que ella (en cuanto máximo intérprete de la CN y del derecho federal) interprete que el propósito lucrativo sea condición exclusiva de las actividades empresariales sino, por el contrario, que lo es del propio impuesto, esto es, el mismo sólo podría gravar cualquier tipo de actividad siempre y cuando ella esté emprendida con un fin de lucro.

Sostuvo, al descalificar una sentencia del Superior Tribunal de Tucumán por considerarla arbitraria ya que el órgano convalidó la constitucionalidad del tributo local (redactado de forma similar al de nuestra provincia) bajo el argumento de que al gravarse toda actividad lucrativa o no se estaba contradiciendo la ley de CFRF sino complementándose (argumento similar al de Fiscalía de Estado aquí, cuando alega en un principio que la parte

confunde oneroso con lucrativo, etc., al cual subyace, en todo caso, el argumento de que simplemente es algo más amplio pero no por eso contradictorio).

En sus palabras: "La interpretación de la sentencia recurrida que permite gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos a toda otra actividad habitual onerosa, aunque sea realizada sin propósito de lucro, torna superflua y carente de toda operatividad a la expresión 'con fines de lucro' empleada por el art. 9º, inc. b), pto. I, de la ley 23.548. En efecto, al atribuir a la expresión 'ejercicio de toda otra actividad habitual', empleada en la parte final de la norma citada, el carácter de una cláusula residual que habilitaría a gravar con el impuesto a cualquier actividad habitual onerosa aunque carezca de propósito de lucro, el tribunal a quo ha desvirtuado y vuelto inoperante el texto expreso que exige la finalidad de lucro..." (CSJN Fallos 347:237, in re "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c/ Provincia del Chaco s/ amparo", sent. 19-III-2024).

4. Ley de honorarios

Por su parte, respecto a la inaplicabilidad de los artículos 15 inciso d), 24, 54 incisos a) y b) de la ley 14.967, debe tenerse presente que el art.15 inc. d) de la ley 14.967 dispone que la regulación de honorarios debe efectuarse en la unidad arancelaria IUS, lo cual subyace la valuación del trabajo profesional, no poniéndole un precio, y por lo tanto, dicha regulación consistirá en el nacimiento de una "deuda de valor" en los términos previstos en el artículo 772 del Código Civil y Comercial de la Nación, a la cual resulta de aplicación la doctrina legal desplegada por la Suprema Corte provincial en oportunidad de expedirse respecto de las indemnizaciones, donde queda sentado que la estimación de los rubros indemnizatorios a fin de reflejar los valores actuales no implica una indexación vedada por el principio nominalista ex ley 23928 ya que no se realiza la operación matemática que ello supondría, sino, que obedece a adecuar el valor indemnizable a la realidad económica al momento de la sentencia (conf. SCBA C. 120.536 "Vera", sent. 18-IV-2018 y C.121. 134 "Nidera SA.", sent. 3-V-2018; en sentido similar, CSJN Fallos 321:639).

Así, de acuerdo con la doctrina legal citada y de la aplicación análoga de la misma se deduce que la modalidad prevista en el inciso d) del artículo 15 de la ley 14.967 para cuantificar el valor de los honorarios, no constituye una violación de la prohibición de indexar, sino que obedece a adecuar la deuda a valores actuales, ajustándose a lo prescripto por el artículo 772 del Código Civil y Comercial de la Nación, con lo cual corresponde rechazar el planteo de inconstitucionalidad efectuado por la representación de Fiscalía de Estado.

Finalmente, corresponde diferir el tratamiento de los planteos realizados en torno al art. 54 incisos a) y b) de la ley 14.967, en caso de resultar necesario, para la etapa procesal correspondiente.

5. Conclusión

En orden a ello, corresponde hacer lugar a la demanda declarando la inconstitucionalidad, en el caso de la actora y siempre para su actividad de entidad prevista en el artículo 1 del decreto 9404/86, del artículo 182 del CF (arts. 28, 31 y cc. CN; 41 y cc. CP; 9.b.1, ley 23.548; arts. 2074, 2075, 2081 y cc. CCyC; art. 1 y cc. dec. 9404/86).

Asimismo, corresponde condenar en costas a la demandada en su objetiva calidad de vencida (art. 51 CPCA).

Por ello,

FALLO:

1) Hacer lugar a la demanda interpuesta por Club de Campo Los Pingüinos S.A. y declarar que, en cuanto a la actividad de autos que es la de su objeto social y mientras tanto así lo mantenga, el artículo 182 del CF resulta inconstitucional a su respecto (arts. 28, 31 y cc. CN; 41 y cc. CP; 9.b.1, ley 23.548; arts. 2074, 2075, 2081 y cc. CCyC; art. 1 y cc. dec. 9404/86).

2) Imponer las costas a la demandada en su calidad de vencida (art. 51 CPCA).

3) Regular los honorarios de la letrada apoderada de la actora, Dra. Daniela Paula Manesi, en la suma de 40 IUS atendiendo al resultado del proceso, su importancia institucional y para otros casos, a la par de que carece de monto (arts. 13, 14, 15, 16, incs. a, e, f, g, entre otros, 44 y cc. ley 14.967).

Regístrese y notifíquese

----- Para copiar y pegar el texto seleccione hasta aquí (sin incluir esta línea) -----



MARTINEZ Maria Ventura
JUEZA

[Volver al expediente](#) [Volver a la búsqueda](#) [Imprimir](#) ^