



A-76396

A C U E R D O

La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, de conformidad con lo establecido en el art. 4 del Acuerdo n° 3971, procede al dictado de la sentencia definitiva en la causa A. 76.396, "Asociación Vecinal Puertos del Lago S.A. contra Tribunal Fiscal de Apelación. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", con arreglo al siguiente orden de votación (Ac. 2078): doctores **Soria, Torres, Kogan, Genoud.**

A N T E C E D E N T E S

La Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en la ciudad de La Plata rechazó la demanda promovida por la Asociación Vecinal Puertos del Lago S.A. contra el Fisco, con el objeto de que se declare la nulidad de la resolución de 28 de julio de 2016, por la cual el Tribunal Fiscal de Apelación desestimó el recurso incoado contra la disposición 110D000256/14 -emitida por el Subgerente de Coordinación Regional de Vicente López de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA)-, mediante la cual se denegó la exención de pago del impuesto sobre los ingresos brutos solicitado por la actora en relación a sus actividades (v. sentencia de 10-XII-2019).

Disconforme con el pronunciamiento, esa misma parte interpuso recursos extraordinarios de nulidad, inconstitucionalidad e inaplicabilidad de ley (v. fs. 179/195; presentación electrónica de 10-XII-2019).

Mediante resolución de fecha 11 de febrero de 2020, la Cámara interviniente concedió el recurso



A-76396

mencionado en último término y, por la dictada el 30 de julio de 2020, denegó la concesión de los restantes. Circunstancia que motivó la queja que tramitó en el expediente Q. 76.564 (art. 292, CPCC; v. presentación electrónica de 11-VIII-2020), la que fue desestimada por este Tribunal mediante la resolución de 12 de julio de 2021 obrante en la referida causa.

Dictada la providencia de autos para resolver, agregada la memoria de la demandada (v. presentación electrónica de 17-VIII-2021, 8:53:11 a.m.) y encontrándose la causa en estado de pronunciar sentencia, la Suprema Corte resolvió plantear y votar la siguiente

C U E S T I Ó N

¿Es fundado el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto?

V O T A C I Ó N

A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Soria dijo:

I. La Asociación Vecinal Puertos del Lago S.A. demandó al Fisco, solicitando que se declare la nulidad de la resolución de 28 de agosto de 2016, por medio de la cual el Tribunal Fiscal de Apelación rechazó el recurso incoado contra la disposición 110D000256/14, emitida por el Subgerente de Coordinación Regional de Vicente López de la ARBA, por la cual se denegó la exención de pago del impuesto sobre los ingresos brutos solicitado por la actora.

II. La Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en la ciudad de La Plata, en



A-76396

instancia originaria, rechazó la pretensión anulatoria deducida (conf. arts. 12, 27 y conchs., CCA y 2, ley 12.074 -texto según ley 13.405-; v. sent. de 10-XII-2019).

Para así decidir, expresó que con fecha 11 de julio de 2014 la demandante solicitó ante la autoridad administrativa la exención de pago del impuesto sobre los ingresos brutos, con fundamento en lo normado en el art. 207 inc. "g" del Código Fiscal (t.o. 2011), en cuanto dispone: "Están exentos del pago de este gravamen: [...] g) Los ingresos obtenidos por el desarrollo de las actividades que establezca la Ley Impositiva, incluidos los provenientes del cobro de cuotas sociales y otras contribuciones voluntarias, que sean realizadas por asociaciones, sociedades 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".

Destacó que esa norma había sido modificada con anterioridad a la aludida petición, con la sanción de la ley 14.333 (B.O. de 30-XII-2011), que en lo tocante a esa parcela comenzó a regir, conforme sus propios términos,



A-76396

"a partir del 1° de enero de 2013" (art. 138, ley cit., que modifica el inciso "g" del actual art. 207, Cód. Fiscal, en su redacción anterior según art. 54 inc. 4, ley 13.613). De allí que, al momento en que la actora solicitó la exención ante la ARBA, se había eliminado la mención a las asociaciones que hubiesen adoptado la forma de sociedades comerciales en los términos del art. 3 de la ley 19.550, advirtiéndose que la reclamante se trataba de una sociedad anónima.

Sostuvo entonces que el enunciado describía con claridad el universo de supuestos que estaban exentos del pago del tributo.

Resaltó que las exenciones suponen un régimen excepcional al principio de generalidad que informa el sistema tributario, debiéndose presentar claramente los elementos estructurales que las justifican.

Consideró que el régimen de exenciones para el impuesto sobre los ingresos brutos era de carácter mixto e involucraba -de un lado- un componente subjetivo y -de otro- uno objetivo.

Ponderó la viabilidad de la exención desde el punto de vista de aquel primer elemento y observó que el legislador excluyó intencionalmente a las entidades de la naturaleza de la Asociación Vecinal Puertos del Lago SA. Ello, con la sanción de la mencionada ley 14.333, en la medida en que reformó el art. 207 inc. "g" del Código Fiscal con vigencia a partir del 1 de enero de 2013. Es decir, antes de la petición formulada por la actora.

Recalcó que el precepto resulta dirimente para



A-76396

la determinación de los sujetos pasibles de gozar de la exención, al señalar como incluidos en sus términos, únicamente, a "asociaciones, sociedades civiles y fundaciones, entidades o comisiones".

Siendo así, concluyó que la apelante no satisfacía las condiciones para acceder al tratamiento tributario que pretendía, rechazando este tramo de la demanda y confirmando lo actuado por el tribunal administrativo que previno.

Por último, desestimó por insuficiente el planteo de inconstitucionalidad del art. 182 del Código Fiscal (t.o. 2011), en cuanto extiende el hecho imponible del impuesto a las actividades ejercidas "a título oneroso" -sin importar si ellas poseen ánimo de lucro o no-, supuestamente en contradicción con las pautas uniformadoras previstas en la Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales n° 23.548.

III. Disconforme con ese pronunciamiento, la parte actora interpuso el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley.

III.1. Invirtiendo el orden de los temas abordados en la sentencia, insiste ante todo con el propósito o fin de lucro que debe caracterizar al ejercicio habitual de actividades en la jurisdicción para poder ser gravadas con el impuesto sobre los ingresos brutos, de conformidad con lo previsto en el art. 9 inc. "b" punto 1 de la ley 23.548.

En tal sentido, advierte un apartamiento de tales directrices por parte del art. 182 del Código



A-76396

Fiscal, tildando de "artilugio normativo formal" acudir a la expresión "título oneroso" para alcanzar el giro de su actividad, la que según expresa y dice haber probado en las actuaciones, no es lucrativa -sino mero recupero de gastos- y, por lo tanto, debe quedar al margen de la imposición en consonancia con dicho régimen intrafederal. Es decir, que ante todo se trataría de un objeto no alcanzado por el impuesto, de haberse respetado los parámetros de aquel ordenamiento superior en jerarquía, cuyo desconocimiento se traduce en una violación constitucional (conf. art. 31, Const. nac.).

III.2. Ligado a lo anterior, arguye que el fallo impugnado no ha reparado lo suficiente en la verdadera esencia de la entidad.

Indica que Puertos del Lago S.A. es un emprendimiento urbano, integrado por siete barrios distintos más una serie de servicios (colegios, centro sanitario, club deportivo, área comercial/urbana), que se encuentra en pleno desarrollo.

Agrega que según es de práctica -y así lo recepta la legislación provincial-, el propietario original de la tierra afronta tanto la subdivisión en lotes para su venta, como la construcción de las obras de infraestructura y espacios comunes y constituye una asociación civil sin fines de lucro -en el caso, bajo la forma de sociedad anónima, pues así lo permitió la legislación (conf. dec. ley 8.912/77, dec. 9.404/86 y normativa complementaria)-, a la que se le transfieren por donación todas las obras de infraestructura y



A-76396

espacios comunes del emprendimiento (calles, espacios verdes, áreas deportivas, lagos, accesos, etc.).

Denuncia que la sentencia no consideró algo central, como es que sus actividades, aunque puedan reputarse onerosas, se ejercen sin fin ni propósito de lucro, ya que lo que recibe la asociación es estrictamente un recupero de gastos, circunstancia que la torna un sujeto no alcanzado por el tributo. Remite, sobre esto último, a lo ya desarrollado en torno a la Ley de Coparticipación y sus pautas uniformadoras, que se alegan inobservadas por la legislación local (conf. art. 9 inc. "b" punto 1, ley 23.548).

III.3. Como argumento supletorio, aunque medular en la lógica de la sentencia atacada, estima aplicable la exención del art. 207 inc. "g" del Código Fiscal.

Primero, porque dice que debió atenderse a la real naturaleza de las cosas antes que a su *nomen iuris*, siendo que, en el caso, por las razones arriba desarrolladas, Puertos del Lago S.A. nada tiene de comercial, ni ello se deriva por haber adoptado la forma de una sociedad de esa clase.

Segundo, porque pone en duda el entendimiento al que arribó la Cámara respecto a que el derecho que rige la posibilidad de eximirse del impuesto es aquel vigente al momento de la respectiva solicitud, que para ese entonces ya no contemplaba -al menos no tan concretamente como antes- a figuras societarias como la de la actora (*i.e.*, asociaciones bajo el ropaje de



A-76396

sociedades comerciales de la ley 19.550). La recurrente refuta esto diciendo que quien se constituyó como sociedad anónima bajo la legislación derogada por la ley 14.333, se mantuvo exento aún con la modificación normativa, dado que lo único relevante es la fecha de su constitución, consolidándose allí los derechos patrimoniales respectivos.

III.4. Aduce que se configura una sentencia absurda y arbitraria.

No solo por lo referenciado en los últimos dos puntos, en lo tocante a lo que ve como la realidad de los hechos y lo que respecta a la actividad sin ánimo de lucro que la sociedad desarrolla en el contexto de la gestión de barrios cerrados.

También, porque el tribunal apelado habría esquivado la cuestión constitucional ligada a la compatibilidad de la definición del objeto imponible del impuesto sobre los ingresos brutos provincial con las pautas uniformadoras de la Ley de Coparticipación. Está disconforme con la respuesta que se le brindó, la cual le endilgó una orfandad argumentativa que por la presente niega y que, dado su contenido, constituiría una réplica vacía y dogmática.

Asimismo, indica que el *a quo* se habría apartado injustificadamente de su propio precedente de la causa n° 10.962, "Asociación Bancaria", sentencia de 11-X-2018, en el cual afirmó que la allí demandante, en tanto realizaba actividad hotelera y de venta de medicamentos en condiciones de preferencia sólo para sus



A-76396

miembros, sin perseguir fines de lucro, estaba fuera del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos y que, en tal sentido, el Código Fiscal se desviaba inconstitucionalmente de los términos de la ley 23.548.

IV. Como consideración preliminar, observo que, si bien se han interpuesto conjuntamente los recursos extraordinarios de nulidad, inconstitucionalidad y de inaplicabilidad de ley (los dos primeros finalmente no concedidos por la Cámara, decisión confirmada por este Tribunal), ha resultado posible discernir los argumentos correspondientes a cada impugnación (doctr. causas A. 68.436, "Giannino", sent. de 25-VIII-2010; A. 75.514, "Martín", sent. de 16-XII-2020; e.o.).

V. Sentado ello, el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto ha de prosperar parcialmente.

V.1. En cuanto al agravio dirigido contra lo que efectivamente conformó el núcleo del decisorio, ligado a la subsunción o no de la sociedad actora dentro de la exención contenida en el art. 207 inc. "g" del Código Fiscal (t.o. 2011), la cuestión es análoga a la resuelta en la causa A. 76.116, "Los Lagartos Country Club S.A.", sentencia de 26 de noviembre de 2021, circunstancia que torna aplicable el dispositivo del art. 31 bis de la ley 5.827 -texto según ley 13.812- para proceder a su desestimación.

Nada de lo que se trae acá logra desvirtuar el razonamiento de la Cámara, principalmente, en lo tocante a la figura legal escogida por la demandante y su



A-76396

exclusión por fuerza de la ley 14.333 al momento de solicitar el beneficio impositivo.

Las alegaciones que giran alrededor de la real naturaleza de la sociedad anónima, además de tratar de típicas cuestiones de hecho y prueba ajenas, en principio, a la competencia revisora de esta Suprema Corte (doctr. causa A. 75.872, "Rodríguez", sent. de 25-IV-2022 y sus citas), se desentienden de los fundamentos prestados por el tribunal de grado, ofreciendo paralelamente una insuficiente tesis basada en la sustancia por sobre las formas, los derechos adquiridos y la irretroactividad de las leyes, lo cual no logra erosionar la sentencia en este importante aspecto (conf. doctr. causa A. 75.486, "Tore", resol. de 14-VIII-2019 y sus citas).

Por ende, este segmento de la impugnación debe rechazarse (arts. 279, CPCC y 31 bis, ley 5.827 -texto según ley 13.812-).

V.2.a. Sin embargo, efectivamente considero que la forma en que la Cámara repelió el argumento de base constitucional, donde la actora venía sosteniendo que ella, directamente, desarrollaba una actividad no alcanzada por el impuesto sobre los ingresos brutos dado que el art. 182 del Código Fiscal se oponía a las pautas uniformadoras de la Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales -lo que conducía a analizar un escenario de supremacía normativa (conf. art. 31, Const. nac.)-, fue absurda y constituye un supuesto de arbitrariedad.



A-76396

Eso es claramente denunciado en el remedio ante esta sede (v. pto. IV, recurso extraordinario).

Y al respecto, este Tribunal ha tenido ocasión de sostener que los pronunciamientos que únicamente se sustentan en afirmaciones dogmáticas incurren en aquel primer vicio (conf. causa A. 74.764, "Valot S.A.", sent. de 23-XII-2020), a la par que la Corte federal ha reconocido que tales decisiones, que exhiben fundamentos solo aparentes, constituyen sentencias arbitrarias expuestas a descalificación como actos jurisdiccionales válidos (CSJN Fallos: 339:372; 340:1136, 1084, 134; 341:150; e.o.).

V.2.b. En esencia, lo que la apelante viene diciendo desde su demanda es que existe una discordancia entre dicha norma local y el mencionado régimen intrafederal, dado que la primera -en función de su redacción, cuando habla de actividad "a título oneroso"-habilitaría al Fisco a gravar actividad sin fines de lucro que, de respetarse los parámetros suministrados por el art. 9 inc. "b" punto 1 de la ley 23.548, quedaría al margen del poder de imposición provincial.

A esta concreta alegación la sociedad le dedicó buena parte de su escrito inicial (v. fs. 65/67). Tras un repaso de algunos conceptos básicos de la tributación, en el apartado V.3. desarrolló el asunto bajo el título "Adecuación a la jerarquía normativa", donde sin rodeos expuso que el precepto impugnado se opone a los lineamientos de una ley a la que, por su singular jerarquía, se le debe observancia.



A-76396

Y no solo eso, dado el tenor del planteo, en tanto avanzaba la idea de no sujeción al impuesto antes que de una exención al mismo, la cuestión a tratar primero era evidentemente esta. Incluso la misma demandada lo admite, al referirse a aquel como el "primer núcleo argumental" de su contrincante (v. pto. 4.b., contestación de demanda).

No obstante, el órgano judicial lo abordó como un tema supletorio, al cual le brindó rápido despacho, apuntando a una insuficiencia en la exposición que claramente no es tal y la justificación de que la declaración de inconstitucionalidad de una norma legal es la *ultima ratio* del orden jurídico. Pero nada más.

V.2.c. Entiendo que la Cámara debió haber brindado argumentos más sólidos para desestimar este planteo.

El que se le presentó era un tópico adecuadamente traído a conocimiento judicial por la recurrente, debidamente explicado y fundado en conocidos principios constitucionales, sin que en tales condiciones se encuentre permitida su evasión sin riesgo de incurrir en los defectos más arriba señalados.

Se trata, por lo tanto, de un aspecto que deberá ser especialmente evaluado en el reenvío, dado que su abordaje -para no ser inoficioso- dependerá en definitiva de lo que se estime -primero- respecto al carácter lucrativo o no de la particular actividad que desarrolla la actora y de cómo está inserta en un esquema de negocios inmobiliarios más amplio, lo que importa una



A-76396

cuestión de hecho deferida -como regla- a los jueces ordinarios de la causa (doctr. causa A. 72.788, "Pla", sent. de 18-X-2017 y sus citas).

V.3. Lo dicho hasta aquí es suficiente para acoger limitadamente el remedio, sin perjuicio de la manifestación acerca del apartamiento del propio precedente, extremo que deberá ser tenido en cuenta en su oportunidad, extendiéndolo al presente caso o distinguiéndolo por basarse en circunstancias razonablemente disímiles.

VI. Por todo lo antedicho, considero que corresponde hacer lugar parcialmente al recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto por la parte actora, revocar la sentencia de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en la ciudad de La Plata en el punto IV.2.c., y devolverle las actuaciones para que, con nueva integración, decida la cuestión que incorrectamente desestimó y dejó sin adecuado tratamiento. En lo demás, se confirma el fallo recurrido (arts. 31 bis, ley 5.827 -texto según ley 13.812- y 289, CPCC).

Con el alcance indicado, voto por la **afirmativa**.

Costas por su orden, atento a los vencimientos recíprocos (arts. 60 inc. 1, CCA y 71, CPCC).

El señor Juez doctor **Torres**, la señora Jueza doctora **Kogan** y el señor Juez doctor **Genoud**, por los mismos fundamentos del señor Juez doctor Soria, votaron también por la **afirmativa** con el alcance indicado.



A-76396

Con lo que terminó el acuerdo, dictándose la siguiente

S E N T E N C I A

Por lo expuesto en el acuerdo que antecede, se hace lugar parcialmente al recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto por la parte actora, se revoca la sentencia de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en la ciudad de La Plata en el punto IV.2.c. a quien se devuelven las actuaciones para que, con nueva integración, decida la cuestión que, conforme lo expuesto en el voto que inaugura este acuerdo, incorrectamente desestimó y dejó sin adecuado tratamiento. En lo demás, se confirma el fallo recurrido (arts. 31 bis, ley 5.827 -texto según ley 13.812- y 289, CPCC).

Costas por su orden, atento a los vencimientos recíprocos (arts. 60 inc. 1, CCA y 71, CPCC).

Regístrese y notifíquese de oficio y por medios electrónicos (conf. resol. Presidencia 10/20, art. 1 acápite 3 "c", resol. SCBA 921/21) y devuélvase por la vía que corresponda.

Suscripto por el Actuario interviniente, en la ciudad de La Plata, en la fecha indicada en la constancia de la firma digital (Ac. SCBA 3971/20).

REFERENCIAS:

Funcionario Firmante: 01/09/2022 12:08:06 - TORRES Sergio Gabriel - JUEZ

A - 76396 - ASOCIACION VECINAL PUERTOS DEL LAGO S.A C/ TRIBUNAL FISCAL DE
APELACION S/ PRETENSION ANULATORIA. --RECURSO EXTRAORDINARIO DE
INAPL. DE LEY---



A-76396

Funcionario Firmante: 01/09/2022 19:44:31 - KOGAN Hilda - JUEZA

Funcionario Firmante: 05/09/2022 11:51:18 - GENOUD Luis Esteban - JUEZ

Funcionario Firmante: 05/09/2022 12:18:03 - SORIA Daniel Fernando - JUEZ

Funcionario Firmante: 05/09/2022 13:33:04 - MARTIARENA Juan José -
SECRETARIO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

%008èè=è#ÁS)uŠ

240000290003965109

**SECRETARIA DE DEMANDAS ORIGINARIAS - SUPREMA CORTE DE
JUSTICIA**

NO CONTIENE ARCHIVOS ADJUNTOS

Registrado en REGISTRO DE SENTENCIAS DE SUPREMA CORTE el
05/09/2022 15:38:54 hs. bajo el número RS-70-2022 por DO\jmartiarena.