-76805- CLUB EL CARMEN S.A. C/ AGENCIA DE RECAUDACIÓN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES (ARBA) Y OTRO/A S/ PRETENSION RESTABLECIMIENTO O RECONOC. DE DERECHOS - OTROS JUICIO

La Plata,

**VISTA:** Esta causa caratulada "CLUB EL CARMEN S.A. C/ AGENCIA DE RECAUDACIÓN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES (ARBA) Y OTRO/A S/ PRETENSION RESTABLECIMIENTO O RECONOC. DE DERECHOS - OTROS JUICIO ", causa -76805- 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 y sus fundamentos**.

Que la firma CLUB EL CARMEN S.A., mediante su apoderado, deduce una pretensión de restablecimiento y reconocimiento de derechos contra la Provincia de Buenos Aires-Agencia de Recaudación Buenos Aires (ARBA), a efectos que, previa declaración de inconstitucionalidad del artículo 182 del Código Fiscal, por vulnerar el artículo 9º inciso b, apartado 1 de la ley 23.548 (Ley de Coparticipación Federal), se establezca que las entidades sin fines de lucro no se encuentran alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB).

En consecuencia, solicita además, se ordene restituir las sumas abonadas por su representada por tal concepto, durante los períodos 12/2019, 1-9/2020 y 1-12/2021, en $18.819.278,85, más intereses calculados a la tasa pasiva más alta que utiliza el Banco Provincia de Buenos Aires en sus depósitos a plazo fijo a 30 días durante los distintos períodos de devengamiento (conf. SCBA, causa B 62.488, "Ubertalli", sent. del 18-V-2016).

Con respecto a este último punto, aclara, también se realiza planteo de inconstitucionalidad del artículo 138 del Código Fiscal y artículo 1 de la RN 61/2012, en tanto reconocen los intereses a partir del momento del reclamo y no desde su efectivo pago, además de establecer una tasa que resulta confiscatoria en tanto desconoce la depreciación monetaria y afectar el principio de igualdad de partes en la relación jurídico tributaria (art. 14, 16, 17, 31, 75 inc. 19 CN).

Sobre tales bases, afirma, resulta improcedente el reclamo administrativo previo como condición de admisibilidad (conf. art. 14 ap. "b", CCA).

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 la naturaleza jurídica de la entidad, que es una Asociación Civil sin fines de lucro, constituida como SA por exigencia normativa -Decreto 1558- y dedicada a la administración del complejo residencial, social, deportivo y cultural, para asegurar el uso común de sus asociados, conforme lo detalla su estatuto y confirman sus estados contables con ingresos por expensas y gastos relacionados a su objeto con exclusividad.

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, a la que adhirió la provincia por ley 10.650. Cita jurisprudencia a su favor. 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 su inatendibilidad sustancial, iniciando este apartado con una relación de antecedentes que considera relevantes, los cuales, en síntesis, se refieren al inicio de actividades el 1-8-1994, su inscripción bajo el código 931020 -Explotación de instalaciones deportivas, excepto clubes- con alícuotas del 4% para el período 2019/2020 y del 4,5% para el 2021, aunque en sus declaraciones juradas, la contribuyente refiere una alícuota del 5% y que la deuda por ISIB al 31-3-2023, asciende a $5.498.078, 40 sin trámite de exención registrado.

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, ella misma, 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 tributaria provincial y cita jurisprudencia de la Corte y Cámara de Apelaciones del fuero, en los que, mutatis mutandis, considera se resuelven planteos en similares términos a los formulados por la accionante (SCBA, causa B 62.587, "Martindale" referida al Impuesto Inmobiliario y CCALP, causa 19.620, Asoc. Vecinal Puertos del Lago S.A.", sent. del 10-XII-2019 sobre exenciones).

En idéntico sentido, alude a la potestad fiscal para desarrollar nociones teóricas relativas a las exenciones tributarias, que no guardan estricta relación con la no sujeción propuesta en el debate.

Por otro lado, se opone a la pretensión de repetición instada por esta vía, por cuanto existe un procedimiento puntual al efecto, tendiente a garantizar y facilitar la verificación, fiscalización y correcta percepción de las acreencias fiscales, así como la determinación de los intereses que corresponde aplicar reservadas y delegadas a la autoridad de aplicación (ley 13.766; 76 CN). Cita jurisprudencia.

Finalmente, 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 requiere establecer si la asociación actora se encuentra alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ISIB)

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 de la entidad, 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, en un orden lógico, a resolver 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 abordar la devolución de las sumas abonadas y sus intereses

**2. El ISIB y la Ley CFRF**.

2.1. Así establecido, 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.).

2.2. 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).

No obstante, ello se encuentra igualmente comprobado, con el informe pericial agregado el 23-10-2024.

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.

2.3. 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.).

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. 9°, inc. a, ley 23.548)" (CCALP causa 10962-M, "Asociación Bancaria", sent. 11-X-2018; similar postura, en el sentido de esta incompativilidad, 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).

2.4. No obsta a la conclusión anterior la afirmación fiscal (vid. n°3) 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 se 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](https://na01.safelinks.protection.outlook.com/?url=http%3A%2F%2Fv.gr%2F&data=05%7C02%7C%7Ccb2e1183d5a7465d3eb708dda997f9ba%7C84df9e7fe9f640afb435aaaaaaaaaaaa%7C1%7C0%7C638853192380527106%7CUnknown%7CTWFpbGZsb3d8eyJFbXB0eU1hcGkiOnRydWUsIlYiOiIwLjAuMDAwMCIsIlAiOiJXaW4zMiIsIkFOIjoiTWFpbCIsIldUIjoyfQ%3D%3D%7C0%7C%7C%7C&sdata=TCML7ivGmyW6xWh8ozicmM2oFW8yp1upmo5XZ4ozeR4%3D&reserved=0). 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.

2.5. 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 complementándosela (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. 9 º , 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).

**3. Devolución. Intereses. Inconstitucionalidad**

3.1. Determinado lo anterior, condicionar la devolución de las sumas abonadas por la entidad actora, a la presentación de un reclamo reclamo administrativo previo, conforme propone la representación fiscal, constituye una dilación irrazonable en el cumplimiento de la obligación de restituir, contraria al principio de tutela judicial efectiva y debido proceso, en tanto resulta de un reconocimiento legal expreso (art. 18, Const. Nac.; 15 Const. Pcial.; 163 inc. 6 CPCC).

3.2. Sentado ello, resta analizar la constitucionalidad del artículo 138 del Código Fiscal, en cuanto prevé que, ante un eventual reconocimiento de intereses, lo será desde la fecha de interposición de la demanda de repetición y hasta la notificación de la resolución que disponga la devolución y las resoluciones de la ARBA n°s 061/12 y 03/14, en cuanto al porcentual de interés previsto para las demandas de repetición (1%).

En tal mérito cabe recordar que el artículo 138 del Código Fiscal establece que "En los casos en que el contribuyente o responsable solicitare la devolución, acreditación o compensación de importes abonados indebidamente o en exceso de conformidad a lo dispuesto por el artículo 133, si el reclamo fuera procedente, se reconocerá, desde la fecha de interposición de la demanda en legal forma y hasta el día de notificarse la resolución que disponga la devolución o autorice la acreditación o compensación, un interés anual que será establecido por el Poder Ejecutivo por intermedio de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, que no podrá exceder, al momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en acuerdos para el sobregiro en cuenta corriente bancaria." .

En ese cometido, la ARBA a través de la resolución normativa n° 061/12, estableció en su artículo 1°, de conformidad con lo previsto en los artículos 96, 104 y 138 del Código Fiscal (ley 10,397 y modificatorias, texto según ley 14.394), por un lado, un interés del "Uno por ciento (1%) mensual, no acumulativo, para los siguientes conceptos: Demandas de repetición de tributos y sus accesorios" (inc. 1°; destacado propio) y, por el otro, fijó el interés por deudas impositivas de los contribuyentes, en un 3% para el caso de instancia prejudicial (inc. 2°) y de un 4% para aquellas que se judicializaron (inc. 3°).

Con posterioridad, a través de la resolución normativa n° 003/14, la Agencia tributaria sustituyó los incisos 2 y 3 del artículo 1º de la Resolución Normativa N° 61/12, estableciendo un interés del 4% para deudas prejudiciales y un 5% para las judiciales, respectivamente, no obstante lo cual, no incrementó el interés contemplado para las demandas de repetición.

3.3. En torno a la limitación impuesta por el citado art. 138 del Cód. Fiscal (t.o. 2.011), corresponde señalar que, dadas las particulares circunstancias reseñadas, no resulta posible asimilar el tratamiento del Fisco al de los contribuyentes en torno a la mora, tal como pretende la parte actora.

Tal como lo tiene dicho el Alto Tribunal Federal, la mora "para el caso del ingreso por parte del contribuyente, opera -sin necesidad de interpelación alguna- desde el vencimiento del plazo para el pago (arts. 37, ley 11.683 y 794 del Código Aduanero), mientras que para el supuesto inverso los intereses no se computan desde el momento en que se produjo el pago en demasía, sino a partir del pedido de repetición del contribuyente (arts. 179, ley 11.683 y 811 del Código Aduanero)" Fallos: 323:3421 y, en sentido concordante, la Casación Bonaerense considera que no existe desigualdad jurídica y, por ende, inconstitucionalidad, por el hecho de que la mora del contribuyente surja automáticamente del vencimiento de los plazos que con carácter general se establece para el pago de los tributos, en tanto que la del fisco requiera la previa interpelación, ya que antes de ésta se ignora la causa de la devolución (SCBA, causa B. 48.540, sent. del 9-XI-82); máxime, cuando de acuerdo a los primeros pagos cuya devolución se pretende (año 2019), la actora demoró más de tres años en presentarse en autos (v. p. inicio del 28-2-2023).

Además, se impone recordar, que en materia de interpretación de las leyes tributarias -sustanciales o formales- la exégesis debe efectuarse a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo y de los principios que los informan con miras a determinar la voluntad legislativa, y sólo si tales fuentes no son decisivas, cabe recurrir a los principios del derecho común, con carácter supletorio posterior (CSJN, Fallos: 258: 149).

En el marco de la referida doctrina judicial, corresponde desestimar el planteo de inconstitucionalidad respecto al momento inicial del devengamiento de los intereses y precisar que, la liquidación de intereses procede a partir de la fecha de interposición de la demanda y hasta la fecha de su efectivo pago.

3.4. Finalmente, respecto del porcentual de interés previsto por la resolución normativa 061/12, en la actualidad, el 1% de interés mensual, no abastece de modo razonable la finalidad reparatoria contenida en la norma del art. 622 del Código Civil -ley 340, hoy derogada- concordante con el art. 768 inc. "c" del CCyC.

Conforme doctrina del Máximo Tribunal provincial, el interés moratorio es la reparación por mora prevista por el codificador para el caso de incumplimiento de obligaciones dinerarias (excluidas del ámbito de aplicación de los arts. 519 a 522 del CC) y, por tanto, ajenas al sistema general de los daños de ese Código (SCBA causa B. 64.115, "GEMIKA S.A.", sent. de 31-X-2016). Es decir, tales accesorios son por definición, la consecuencia necesaria e inmediata del incumplimiento en tiempo oportuno de la obligación a cargo del deudor, y por ello tienen por objeto resarcir el lucro que el acreedor hubiera obtenido de haber podido realizar una inversión que le generara una renta (SCBA causa B. 58.903, "Jotafí Computación Interactiva S.A. sent. de 16-VI-2014).

Por lo tanto, en aras de cumplir la finalidad antes señalada, deberá recurrirse a la doctrina sentada por la SCBA en las causas B. 62.488, "Ubertalli", sent. de 18-V-2016; C.119.176, "Cabrera" y L. 118.587, "Trofe", ambas sent. de 15-VI-2016; B. 60.456 "Calabro", sent. de 7-IX-2016; e.o.), es decir, a la Tasa Pasiva más alta fijada por el Banco de la Provincia de Buenos Aires para la captación de depósitos a plazo fijo a treinta días, durante los distintos períodos de devengamiento (arts. 622 y 623, Código Civil; 7, 768 inc. "c" y 770, Código Civil y Comercial de la Nación; 7 y 10, ley 23.928.

Tal solución, conlleva a decidir que resulta inoficioso expedirse en torno al planteo de inconstitucionalidad, por cuanto su declaración constituye una de las más delicadas funciones susceptibles de encomendar a un tribunal de justicia; es un acto de suma gravedad institucional y debe ser considerado la última ratio del orden jurídico (doctr. SCBA, "Bernaechea", A 71720, sent. del 22-VI-16, entre muchas otras; arts. 3 y concs. del CCA y 57 de la Const. Prov.).

**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 insconstitucionalidad 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, procede 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 ordenar la devolución de las sumas abonadas por tal concepto, a las que deberá adicionarse intereses desde la interposición de la demanda -28-2-2023- y hasta su efectivo pago, de acuerdo a la Tasa Pasiva más alta fijada por el Banco de la Provincia de Buenos Aires para la captación de depósitos a plazo fijo a treinta días, durante los distintos períodos de devengamiento (arts. 622 y 623, Código Civil; 7, 768 inc. "c" y 770, Código Civil y Comercial de la Nación; 7 y 10, ley 23.928; conf. SCBA, causas B. 62.488, "Ubertalli", sent. de 18-V-2016; C.119.176, "Cabrera" y L. 118.587, "Trofe", ambas sent. de 15-VI-2016; B. 60.456 "Calabro", sent. de 7-IX-2016; e.o.).

Finalmente, 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 El Carmen S.A. y declarar que no se encuentra alcanzado por el ISIB respecto de la actividad de autos, que es la de su objeto social y mientras tanto así lo mantenga, por cuanto 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) Ordenar la devolución de las sumas abonadas por ISIB durante los períodos 12/2019, 1-9/2020 y 1-12/2021, a las que deberá adicionarse intereses desde la interposición de la demanda -28-2-2023- y hasta su efectivo pago, de acuerdo a la Tasa Pasiva más alta fijada por el Banco de la Provincia de Buenos Aires para la captación de depósitos a plazo fijo a treinta días, durante los distintos períodos de devengamiento (arts. 622 y 623, Código Civil; 7, 768 inc. "c" y 770, Código Civil y Comercial de la Nación; 7 y 10, ley 23.928; conf. SCBA, causas B. 62.488, "Ubertalli", sent. de 18-V-2016; C.119.176, "Cabrera" y L. 118.587, "Trofe", ambas sent. de 15-VI-2016; B. 60.456 "Calabro", sent. de 7-IX-2016; e.o.).

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

4) Diferir la regulación de honorarios para su oportunidad (art. 51 Ley 14.967).

Regístrese y notifíquese