

Checkpoint

Voces: CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES ~ EXENCION TRIBUTARIA ~ IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS ~ PRINCIPIO DE LEGALIDAD ~ SOCIEDAD ANONIMA ~ SOCIEDAD COMERCIAL

Tribunal: Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires, sala II(TFiscalBuenosAires)(SalaII)

Fecha: 07/03/2025

Partes: Asociación Civil Complejo Residencial Los Lagos S.A.

Publicado en: La Ley Online

Sumarios:

1. La resolución que denegó el beneficio de exención de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a una sociedad anónima debe ser confirmada, pues el legislador excluyó intencionalmente a la sociedad comercial del universo de supuestos previstos en el beneficio, con la sanción de la Ley 14.333 —B.O. 30/12/2011—, al reformar, a partir del 01/01/2013 —cf. Art. 138 de la misma norma— el art. 207 inc. g) del Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires. En su redacción anterior, ese artículo expresamente disponía la aplicación de la dispensa a las operaciones realizadas por las sociedades comerciales constituidas de conformidad con el art. 3 de la ley 19.550, mención que desapareció luego de la reforma aludida.

Jurisprudencia Relacionada(*)

Igual Sentido

[Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires, sala I, 22/04/2022, Club de Campo Los Pingüinos SA, AR/JUR/177546/2022](#)

(*) Información a la época del fallo

2. En materia de beneficios fiscales rige plenamente el principio de legalidad o reserva de ley. No resulta admisible la creación interpretativa de una exención por fuera de la voluntad legislativa, extremo que aparece evidenciado en los fundamentos de la ley. Basta advertir que el dictado de la ley 14.333 excluyó en la enumeración del art. 207 a las sociedades comerciales, es decir que, la exención no encontrará respaldo legal alguno al no ser forma societaria una de las taxativamente dispuestas en el inciso g).

Texto Completo:

Expte. N° 2360-0237299/2015

La Plata, marzo 7 de 2025.

Resulta:

Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 123/131 por el Sr. Manuel Kosoy, en su carácter de apoderado de la Asociación Civil Complejo Residencial Los Lagos SA, con el patrocinio letrado de los Dres. Enrique Bulit Goñi y Rodrigo Lema, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 057-D-CF-0004292016, dictada con fecha 09 de junio de 2016 por el Departamento de Coordinación de Atención Presencial Tigre de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Por el acto citado, obrante a fs. 113/116, se deniega el beneficio de exención de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a la firma Asociación Civil Complejo Residencial Los Lagos SA (CUIT 30-71455302-6), en el marco de los establecido por el artículo 207 inciso g) del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T. O. 2011 y modificatorias).

A fs. 167 se elevan las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal) y a fs. 168 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 4ta. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II (fs. 170).

A fs. 182, se tiene por acreditado el pago de las contribuciones de ley y se ordena el traslado del recurso articulado a la Representación Fiscal por el término de quince (15) días, para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fs. 183/186 el escrito de responde.

A fs. 190 obra detalle de sistema de procesamiento de datos de ARBA (Host) consulta de declaraciones juradas anuales.

Finalmente, mediante providencia de fs. 191, se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Dr. Angel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22) conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación y con el Dr Pablo Germán

Petraglia en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 21/25). En materia probatoria, se tiene presente la prueba documental, y se rechaza la informativa y pericial ofrecidas, por innecesarias para la resolución de la causa. Asimismo, atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal) el que ha quedado consentido.

Considerando:

En primer término el apelante postula la nulidad del acto administrativo por entender que carece de causa y motivación suficiente y atinente. En este entendimiento, describe pormenorizadamente la actividad desarrollada por la asociación y concluye que, aún sin solicitar la exención, dicha persona jurídica no debería pagar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, al sostener que no pueden gravarse ingresos que no provengan del ejercicio de una actividad con fines de lucro ni onerosa.

Así, afirma que no se encuentra configurado el hecho imponible, por ejercer una actividad que en sí misma no es lucrativa ni onerosa, ya que sólo se limita a realizar las tareas estrictamente indispensables para el cumplimiento de finalidades propias de los socios, que a su vez son los propietarios de los lotes que integran los barrios que forman parte de un emprendimiento urbano mayor, la Ciudad Pueblo Nordelta.

Simultáneamente, refuerza esta conclusión argumentando que —en este impuesto y con los vocablos utilizados para definir el hecho imponible y la base imponible— el Código Fiscal regula la realización de una actividad con fines de lucro.

Seguidamente, cita el artículo 182 del mencionado Código y destaca que, a los fines de la imposición, es indiferente la naturaleza del sujeto involucrado, por lo cual no resultan excluidas de la exención las sociedades anónimas. Entiende por ello, que una interpretación normal, razonable e integradora del artículo 207 inciso g) del Código Fiscal debe plasmarse en el otorgamiento del beneficio solicitado.

Reitera que la asociación reúne las condiciones de procedencia de la exención y no presenta ninguna de las causales de exclusión de ese beneficio, agregando que, a partir de la sanción de la Ley N° 13.613, se han otorgado exenciones a asociaciones civiles análogas e interpreta que con la decisión apelada se conculca, entre otros, el principio de igualdad reconocido en la Constitución Nacional.

Sumado a ello, expresa que no presta servicios inmobiliarios y que el objeto social de la recurrente es brindar los servicios a la comunidad que integra.

Concluye su queja manifestando que la resolución atacada se funda en una interpretación dogmática, rechaza los antecedentes que cita y reseña los motivos por los que adoptaron para su constitución la figura de sociedad anónima.

Por último, adjunta prueba documental, ofrece prueba pericial contable y de informes. Formula reserva del Caso Federal.

II. A su turno la Representación Fiscal, comienza su réplica oponiéndose a la nulidad planteada, por entender que más que un vicio en el acto cuestionado esa argumentación traduce una disconformidad con la resolución arribada.

Luego refuta el argumento de falta de configuración del hecho imponible al calificar como contradictorio el actuar de la recurrente, especialmente por solicitar la exención de pago de esta gabela para manifestar luego no encontrarse alcanzada por ella.

Respecto de la crítica del proceder fiscal en cuanto a la facultad de otorgar exenciones, destaca que el legislador puede realizar dispensas en consideración al sujeto que configura el hecho imponible, y excluir de los beneficios a determinados sujetos al ponderar diversas circunstancias que se plasman en la norma correspondiente.

A continuación cuestiona la interpretación que el apelante hace del artículo 207 inciso g) del Código Fiscal, por errónea y parcial, dado que sólo invoca el aspecto subjetivo de la exención. La eliminación (como sujeto exento) de las asociaciones del artículo 3 de la Ley N° 19.550 —dice— debe ser entendida en el sentido que la ley ha pretendido no contemplarlas, a partir del 01/01/2013. Manifiesta que no cumplimenta el elemento subjetivo y cita la exposición de motivos de la Ley 14.333 y jurisprudencia de este Tribunal.

Por último señala que la recurrente tampoco desarrolla las actividades indicadas en la Ley Impositiva, dado que el código en que las inscribe (919900-servicios de asociaciones n.c.p.) no se compadece con las tareas que efectivamente desarrolla e interpreta que, del análisis de su estatuto, las mismas se compadecen con el código 70200 del NAIIB 99.1 (servicios inmobiliarios).

III. Voto del doctor Carballal:

Que en esta instancia corresponde decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC N° 057-D-CF-0004292016, por la que se le deniega al contribuyente de marras la exención solicitada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Corresponde a tal fin abordar en primer lugar el planteo introducido tendiente a obtener la nulidad de la resolución citada, por entender que la misma se encuentra carente de los requisitos de un acto administrativo y con vicios en su motivación. Adelanto, que los fundamentos brindados al planteo no resultan idóneos, frente a los argumentos fácticos y jurídicos incluidos en Disposición en crisis. Pueden compartirse o no las razones de la postura Fiscal, pero ello no violenta la legalidad ni validez del acto administrativo impugnado.

Ha tenido oportunidad de expresar la Suprema Corte bonaerense que: "...en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 04/06/2014 y P. 109.962, sent. de 25/11/2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doct. Ac. 88.419, sent. de 08/03/2007; C. 102.885, sent. de 07/10/2009; C. 109.902, sent. de 27/06/2012)...Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c. Telefónica de Ar. - ENTel. - Estado Nacional s/ accidente de trabajo", sent. de 13/06/2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18/11/2015; e.o.)..." (SCBA en la causa A. 73.233, "Voacer SA contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018).

Por idénticos argumentos, es claro entonces que no puede reconocerse la ausencia de motivación en el acto apelado. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación.

Aclarado lo anterior y yendo a los planteos sustantivos traídos, observo que en su escrito de apelación el recurrente alega tanto su condición de sujeto gravado como así también una eventual condición de sujeto exento.

En este escenario y a fin de determinar si la Asociación Civil Complejo Residencial Los Lagos SA se encuentra alcanzada por el referido Impuesto sobre los Ingresos Brutos, basta con advertir que un simple repaso de lo establecido por los artículos 18, 19, 182, 183, 185 y concordantes del Código Fiscal, corrobora su calidad de contribuyente, obligado por deuda propia, extremo asimismo reconocido por la empresa al producir su inscripción en el impuesto y la presentación de las respectivas declaraciones juradas, según constancias de autos.

Más allá de esto, coincido con la Representación Fiscal en tanto observa que el legislador excluyó intencionalmente a la sociedad comercial del universo de supuestos previstos en el beneficio, con la sanción de la Ley 14.333 (BO 30/12/2011) al reformar, a partir del 01/01/2013 (Cf. artículo 138 de la misma norma), el artículo 207 inciso g) del Código Fiscal.

En su redacción anterior, ese artículo expresamente disponía la aplicación de la dispensa a las operaciones realizadas por las sociedades comerciales constituidas de conformidad con el artículo 3° de la ley 19.550, mención que desapareció luego de la reforma aludida.

Del análisis de estos actuados observo que tanto el inicio de actividades como la solicitud de exención (presentada con fecha 10/09/2015 - fs. 4 y 25/26), se dan cuando ya se encontraba vigente la modificación a la norma en cuestión, la que quedara redactada de la siguiente forma: "Están exentos del pago de ese 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, deportivas, instituciones religiosas,

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 y socios”.

En el enlace (<https://normas.gba.gob.ar/documentos/BIWOOCXx.html>), se puede observar los “Fundamentos” de la citada ley 14.333 y la intención perseguida por legislador al promover esta reforma, a saber: “...en el ámbito de las potestades tributarias de la provincia, y dada la preponderancia de la tributación sobre bases objetivas reviste particular cuidado el otorgamiento de una exención impositiva a través de un criterio subjetivo. En términos generales, la presente ley reordena las exenciones subjetivas esclareciendo los criterios que rigen las mismas y homogeneizando su tratamiento. Se identifican taxativamente las actividades que permanecerán exentas para las entidades sin fines de lucro incorporadas en el Código Fiscal...”.

Es por ello que, de acuerdo a la reseña normativa realizada, a la fecha de inicio de actividades y la posterior solicitud del beneficio, la figura había sido eliminada (en igual sentido, Sala III en autos “Asociación Vecinal Puertos del Lago”, Sentencia del 28 de julio de 2016, Registro N° 3431 y en autos “Los Lagartos Country Club SA”, Sentencia del 22 de noviembre de 2016, Registro N° 3533; Sala II en autos “Asociación Civil Vistas SA”, Sentencia de fecha 23 de marzo de 2021 y Sala I en autos “Club de Campo Los Pingüinos SA”, Sentencia del 22 de abril de 2022, Registro 2394, entre otras).

Y en igual sentido, terminando de fundar la postura de este Cuerpo, la misma ha sido confirmada por la Suprema Corte de Justicia provincial en la causa A. 76.116, “Los Lagartos Country Club SA”, sentencia del 26 de noviembre de 2021; y en causa A 76396, “Asociación Vecinal Puertos del Lago SA contra Tribunal Fiscal de Apelación. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”, sentencia del 05 de septiembre de 2022.

En el primero de los precedentes, expresa el Alto Tribunal: “...lo dirimente aquí y que sella la suerte adversa del intento impugnativo es que la recurrente no logra desarticular la conclusión a la que en definitiva se arribó desde un punto de vista estrictamente subjetivo. Eso es, que al haber adoptado la asociación actora la forma de una sociedad anónima en los términos del art. 3 de la Ley General de Sociedades, no podía obviarse que la reforma operada a la exención de referencia por el art. 138 de la ley 14.333 —vigente a la fecha de la correspondiente solicitud ante la ARBA— deliberadamente había eliminado la mención de semejantes entidades al fijar el beneficio impositivo (conf. art. 54 inc. 4, ley 13.613, que había incorporado al otrora art. 180 inc. “g” del Cód. Fiscal —t.o. 2004— a las “sociedades civiles y sociedades comerciales constituidas de conformidad con el art. 3 de la Ley N° 19.550”). Siendo así, a pesar de los esfuerzos argumentativos desplegados por la apelante, tendientes a demostrar que la constitución de una asociación civil bajo dicho ropaje no debería desnaturalizar su calidad de tal, ellos ciertamente presentan los defectos a los que alude el ponente en el punto III.1. in fine de su opinión, por lo que dejan incólume un fundamento del fallo que le da sustento bastante (doctr. causa A. 75.947, “Pedersen”, sent. de 28/05/2021) y, por lo tanto, resultan insuficientes para revertirlo a la luz de los criterios interpretativos tradicionalmente aceptados en esta materia y a los que refiere el punto III.5. del voto al que acompaño...” (del Voto del Dr. Soria).

No está de más recordar que, aún con la posterior modificación de la norma por Ley 14.880 (BO 02/01/2017), la descripción subjetiva del inciso g) no ha cambiado: “Los ingresos obtenidos 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—...”.

En punto a los servicios prestados o a prestar por la sociedad, cabe advertir que en modo alguno se corresponden con intereses comunitarios, sino más bien con los de sus asociados. Este también ha sido fundamento tenido en cuenta por la Suprema Corte en la causa B. 62.587, “Martindale Sur Country Club SA contra Provincia de Buenos Aires (Dirección de Rentas). Demanda contencioso administrativa”, en oportunidad de dirimir acerca de la improcedencia de la exención del pago del Impuesto Inmobiliario, ello con respecto a varios inmuebles de su propiedad afectados a actividades deportivas, conforme lo normado por el actual artículo 177 inciso i) del Código Fiscal.

Si bien se trata de diverso impuesto al tratado aquí, entiendo que es la misma capacidad contributiva en la que está focalizado el interés del Estado al tiempo de prever la eximición de tributos: el de las entidades que cumplan una finalidad que exceda el mero interés de los miembros asociados, para ponderar aquellas de

carácter universal y comunitario: bomberos voluntarios, salud pública, beneficencia, bibliotecas y actividades culturales, enseñanza e investigación científica y actividades deportivas.

En el caso en análisis, la norma aplicable no es confusa ni carente de claridad, como para recurrir a otros métodos de interpretación, toda vez que el legislador dejó claramente plasmada su intención en los fundamentos de la citada ley de excluir las sociedades comerciales.

Sumado a ello, cabe agregar que, en materia de beneficios fiscales rige plenamente el principio de legalidad o reserva de ley. No resulta admisible la creación interpretativa de una exención por fuera de la voluntad legislativa, extremo que aparece evidenciado en los fundamentos de la ley. Para ello, basta advertir que el dictado de la ley 14.333 excluyó en la enumeración del art. 207 a las sociedades comerciales, es decir que, la exención no encontrará respaldo legal alguno al no ser forma societaria una de las taxativamente dispuestas en el inciso g).

Así, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sentado las pautas de interpretación en materia de beneficios fiscales: “resultan aplicables las pautas de hermenéutica que establecen que cuando una ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo no cabe sino su directa aplicación (Fallos: 320:2145, considerando 6° y su cita)... es adecuado, en principio, dar a las palabras de la ley el significado que tienen el lenguaje común (Fallos: 302:429, considerando 4° y sus citas), o bien sentido más obvio al entendimiento común (Fallos: 320:2649, considerando 6° y su cita)... la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 323:620; 325:830)...” (C.S. en autos “ATCO SA (TF 18.015) c. DGI”, Sentencia del 12 de octubre de 2010).

En mérito de todo lo expuesto, entiendo que la denegatoria apelada debe ser confirmada, lo que así Voto.

Por ello, resuelvo: 1°) No hacer lugar el Recurso de Apelación interpuesto a fs. 123/131 por el Sr. Manuel Kosoy, en su carácter de apoderado de la “Asociación Civil Complejo Residencial Los Lagos SA”, con el patrocinio letrado de los Dres. Enrique Bulit Goñi y Rodrigo Lema, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 057-D-CF-0004292016, dictada con fecha 09 de junio de 2016 por el Departamento de Coordinación de Atención Presencial Tigre de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Confirmar la Disposición antes citada en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Fiscal de Estado en su despacho. Cumplido devuélvase.

Voto del doctor Crespi:

Adhiero al voto del doctor Carballal.

Voto del doctor Petraglia:

Adhiero al voto del doctor Carballal.

Por ello, se resuelve: 1°) No hacer lugar el Recurso de Apelación interpuesto a fs. 123/131 por el Sr. Manuel Kosoy, en su carácter de apoderado de la “Asociación Civil Complejo Residencial Los Lagos S.A”, con el patrocinio letrado de los Dres. Enrique Bulit Goñi y Rodrigo Lema, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 057-D-CF-0004292016, dictada con fecha 09 de junio de 2016 por el Departamento de Coordinación de Atención Presencial Tigre de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Confirmar la Disposición antes citada en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Fiscal de Estado en su despacho. Cumplido devuélvase. — Angel Carballal. — Rodolfo D. Crespi. — Pablo G. Petraglia.

© Thomson Reuters