

TEXTO Y DATOS DE LA NOTIFICACIÓN

Usuario conectado:	MALTZ Ezequiel - 20296841774@notificaciones.scba.gov.ar
Organismo:	CAMARA DE APELACION EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SALA I- LA PLATA
Carátula:	HUDSON VIAL COOP. DE TRABAJO LTDA. C/ A.R.B.A S/ PRETENSION ANULATORIA - OTROS JUICIOS
Número de causa:	30471-P
Tipo de notificación:	SENTENCIA
Destinatarios:	FISCALDEESTADO@FEPBA.GOV.AR, LAVECCHIA@FEPBA.GOV.AR, 20296841774@NOTIFICACIONES.SCBA.GOV.AR
Fecha notificación:	07/08/2026 00:00:00
Alta o disponibilidad	5/8/2026 13:01:20
Firma digital:	Firma válida
Firmado y Notificado por:	VIDELA Juan Agustín. --- Certificado Correcto. Fecha de Firma: 05/08/2026 13:01:20
Firmado por:	BUSTOS Maria Victoria. SECRETARIA --- Certificado Correcto. Fecha de Firma: 04/08/2026 13:50:36 MILANTA Claudia Angelica Matilde. JUEZA --- Certificado Correcto. Fecha de Firma: 04/08/2026 12:53:03 DE SANTIS Gustavo Juan. JUEZ --- Certificado Correcto. Fecha de Firma: 04/08/2026 12:20:14 SPACAROTEL Gustavo Daniel. JUEZ --- Certificado Correcto. Fecha de Firma: 04/08/2026 10:44:10

CAUSA N° 30471-P CCALP "HUDSON VIAL COOP. DE TRABAJO LTDA. C/ A.R.B.A S/ PRETENSION ANULATORIA - OTROS JUICIOS"

En la ciudad de La Plata, a los cuatro días del mes de Agosto del 2026 reunida la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata -Sala I-, en Acuerdo Ordinario, para pronunciar sentencia en la causa "HUDSON VIAL COOP. DE TRABAJO LTDA. C/ A.R.B.A S/ PRETENSION ANULATORIA - OTROS JUICIOS", en trámite ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo n° 4 del Departamento Judicial La Plata (expte. N° -30471-P), con arreglo al sorteo de ley, deberá observarse el siguiente orden de votación: Señores Jueces Dres. Gustavo Daniel Spacarotel, Gustavo Juan De Santis y Claudia Angélica Matilde Milanta.

El Tribunal resolvió plantear las siguientes

CUESTIONES

Primera: ¿Es justa la sentencia apelada?

Segunda: ¿Que decisión corresponde en materia de honorarios?

VOTACIÓN

A la primera cuestión planteada, el Dr. Spacarotel dijo:

I. Arriban los autos a este Tribunal de Alzada con motivo del recurso de apelación articulado por la parte demandada contra la sentencia de primera instancia que resolvió: ".1) *Hacer lugar a la demanda interpuesta por Hudson Vial Coop. de Trabajo LTDA. declarando la nulidad de la RN 19/18 de la ARBA por cuando reglamenta una norma que resulta inválida en su aplicación a la cooperativa actora (arts. 28, 31 y cc. CN; 41 y cc. CP; 9.b.1, ley 23.548; 2, 4, 42, 43 y cc. ley 20.337).*".

Finalmente, impone las costas a la demandada vencida (art. 51, inc. 1° CPCA) y regula honorarios (art. 51, ley 14.967).

Para resolver en tal sentido, formula de modo liminar una reseña de las posturas de las partes, para seguidamente delimitar el alcance de la controversia sometida a decisión.

Señala que, si bien formalmente la demanda persigue la nulidad de la Resolución Normativa N° 19/18 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), el conflicto trasciende la mera legalidad de dicho acto reglamentario, pues el verdadero cuestionamiento de la actora se dirige contra la modificación introducida por la Ley 15.007 al régimen de exención previsto para las cooperativas de trabajo en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Considera que la resolución administrativa impugnada no presenta, por sí misma, un exceso reglamentario manifiesto, sino que constituye la reglamentación de una reforma legal cuya validez constitucional es la que, en definitiva, resulta objeto de examen.

Advierte que la Cooperativa, bajo la apariencia de cuestionar la Resolución Normativa, procura demostrar que la limitación de la exención dispuesta por la Ley 15.007 resulta incompatible con normas de jerarquía superior y con la naturaleza jurídica de las cooperativas de trabajo.

Recuerda que las exenciones tributarias, por constituir excepciones a los principios de generalidad e igualdad que rigen en materia impositiva, deben ser interpretadas restrictivamente.

Cita profusa jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, conforme a la cual las exenciones sólo pueden surgir de la letra expresa de la ley, de la inequívoca voluntad del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establecen, no obstante aclara que esa interpretación estricta no puede conducir a desconocer la finalidad perseguida por el legislador ni impedir el examen de constitucionalidad de las normas cuando éstas contradicen disposiciones de jerarquía superior, razón por la cual la regla de interpretación restrictiva no excluye el control de razonabilidad ni el análisis sistemático del ordenamiento jurídico.

Sostiene que la pretensión de la actora debe prosperar por dos fundamentos autónomos e independientes.

El primero consiste en afirmar que la modificación introducida por la Ley 15.007 resulta incompatible con el régimen de coparticipación federal previsto por la Ley 23.548.

Explica que el artículo 9, inciso b), apartado 1 de dicha ley habilita a las provincias a establecer el Impuesto sobre los Ingresos Brutos únicamente respecto de los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias, civiles o comerciales desarrolladas con fines de lucro. Destaca que esa ley constituye una verdadera ley convenio, integrante del denominado federalismo de concertación, cuya jerarquía normativa impide a las provincias apartarse unilateralmente de sus disposiciones, criterio que encuentra respaldo en la doctrina consolidada de la CSJN sobre la naturaleza del derecho intrafederal.

Analiza la naturaleza jurídica de las cooperativas de trabajo. Luego de desarrollar el régimen previsto por la Ley 20.337, concluye que las cooperativas son entidades fundadas en el esfuerzo propio y la ayuda mutua, cuya finalidad consiste en organizar y prestar servicios a sus asociados y no en obtener ganancias para repartir entre ellos. Resalta que la propia ley distingue claramente a las cooperativas de las sociedades comerciales, puesto que en aquéllas los excedentes no constituyen utilidades distribuidas conforme al capital aportado sino retornos vinculados con el uso de los servicios sociales, circunstancia que demuestra la ausencia de finalidad lucrativa.

Agrega que esta característica no desaparece por el solo hecho de que las cooperativas desarrollen actividades económicas organizadas, pues la actividad empresarial no equivale necesariamente a la existencia de un propósito de lucro, cita el precedente de esta Alzada en la causa CCALP N° 10962-M, "Asociación Bancaria", sent. 11-X-2018.

Sobre esa base, entiende que el artículo 182 del Código Fiscal, al definir el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos como el ejercicio habitual y a título oneroso de actividades "lucrativas o no", incluyendo expresamente a las cooperativas, excede el marco permitido por la Ley 23.548. Señala que mientras subsistía la exención amplia prevista anteriormente por el Código Fiscal, ese conflicto permanecía neutralizado, pero la reforma introducida por la Ley 15.007 eliminó esa protección y produjo la efectiva aplicación del impuesto sobre entidades que, por carecer de finalidad lucrativa, no podían quedar alcanzadas por el tributo conforme al régimen de coparticipación federal. En consecuencia, concluye que la ley provincial vulnera el artículo 31 de la Constitución Nacional al desconocer una norma federal de jerarquía superior.

Rechaza los argumentos defensivos desarrollados por la demandada en torno a que la cuestión debiera haber sido sometida previamente a la Comisión Federal de Impuestos, señalando que dicha intervención resulta exigible únicamente respecto de controversias entre jurisdicciones adheridas al régimen de coparticipación o en acciones tendientes a la repetición de tributos, pero no cuando el planteo de inconstitucionalidad se formula incidentalmente como fundamento de una pretensión judicial.

A su vez rechaza la interpretación según la cual la Ley 23.548 permitiría gravar cualquier actividad habitual aun cuando el sujeto carezca de finalidad lucrativa, afirmando que dicha postura desconoce la naturaleza jurídica propia de las cooperativas y termina asimilándolas indebidamente a sociedades comerciales.

A su vez, la a quo desarrolla una segunda línea argumental para abastecer la procedencia de la demanda, basada en la irrazonabilidad de la reforma introducida por la Ley 15.007.

Explica que el principio de razonabilidad exige verificar la idoneidad, necesidad y proporcionalidad de las medidas legislativas, y concluye que la limitación establecida respecto de la exención no supera dicho examen.

Recuerda que el propio legislador justificó la reforma señalando que pretendía impedir que quedaran exentos ingresos provenientes de recursos distintos del trabajo personal de los asociados, no obstante, entiende que el mecanismo elegido para alcanzar ese objetivo resulta constitucionalmente inadmisibles porque parte de una premisa equivocada: presume que todo ingreso que no sea efectivamente distribuido a los asociados mediante pagos o retornos constituye un ingreso ajeno al trabajo cooperativo y, por ende, debe quedar gravado por el impuesto.

Realiza un pormenorizado análisis de la Ley 20.337, explica que el excedente cooperativo no se identifica necesariamente con el retorno distribuido a los asociados.

En efecto, recuerda que el artículo 42 de dicha ley impone destinar obligatoriamente parte de los excedentes a la reserva legal, al fondo de acción asistencial y laboral, al fondo de educación y capacitación cooperativa y, eventualmente, al pago de intereses sobre las cuotas sociales. Asimismo,

señala que el artículo 43 prohíbe distribuir excedentes mientras existan pérdidas pendientes de compensación o reservas que deban ser reconstituídas. De ello concluye que la inexistencia de retorno no implica que los ingresos hayan dejado de estar vinculados al trabajo de los asociados, sino que muchas veces responde simplemente al cumplimiento de obligaciones legales propias del régimen cooperativo o a decisiones empresariales vinculadas con la reinversión y el fortalecimiento patrimonial de la entidad.

Sostiene que la Ley 15.007 incurre en un error conceptual al identificar automáticamente el excedente no distribuido con ingresos provenientes de actividades ajenas al trabajo cooperativo. Esa equiparación desconoce el funcionamiento propio de las cooperativas, afecta la posibilidad de autofinanciamiento mediante la reinversión de excedentes y termina gravando recursos que permanecen destinados al cumplimiento de los fines institucionales de la entidad. Desde esa perspectiva, considera que la reforma resulta irrazonable, pues el medio elegido para alcanzar el objetivo perseguido no sólo no distingue adecuadamente entre ingresos vinculados y no vinculados al trabajo de los asociados, sino que además termina alcanzando con el tributo ingresos que continúan formando parte de la actividad cooperativa protegida constitucionalmente.

Finalmente, vincula ese razonamiento con el artículo 41 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, el cual impone al Estado provincial el deber de fomentar el desarrollo de las cooperativas mediante un tratamiento tributario acorde con su naturaleza. A su juicio, la reforma legal produce exactamente el efecto contrario, pues desalienta la reinversión de excedentes, restringe los mecanismos de autofinanciamiento propios del sistema cooperativo y termina afectando recursos indispensables para el cumplimiento de sus fines institucionales, contrariando así el mandato constitucional de promoción del cooperativismo.

Colige que la Ley 15.007 resulta inválida en su aplicación a la cooperativa actora por vulnerar, por un lado, la Ley 23.548 de Coparticipación Federal y el principio de supremacía del artículo 31 de la Constitución Nacional y, por otro, el artículo 41 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires y el principio de razonabilidad consagrado en el artículo 28 de la Constitución Nacional. Como consecuencia necesaria de esa conclusión, declara la nulidad de la Resolución Normativa N° 19/18 de ARBA en cuanto reglamenta una disposición legal inválida respecto de la actora, imponiendo las costas a la demandada en su condición de vencida.

II. La parte demandada se agravia respecto de dicho decisorio, en su escrito recursivo del 19/10/2021.

En primera medida se agravia de la ausencia de incompatibilidad de la Ley 15.007 con el régimen de Coparticipación Federal.

Señala que el pronunciamiento apelado, al declarar la inconstitucionalidad de la Ley 15.007, resulta erróneo, puesto que para arribar a tal extrema conclusión ha omitido considerar que lo que interesa en el caso, es la naturaleza de los actos y actividades desarrolladas por las cooperativas, y no la condición del sujeto que realiza el acto, ya que para la determinación de los alcances y modalidades de la relación tributaria, lo trascendente resulta ser la realidad negocial desarrollada.

Indica que la sentencia de grado se desatiende de los términos expuestos de la normativa que analiza, por cuanto es el propio artículo 9.b.1 de la Ley 23.548, el que pone el acento en el fin de lucro de la actividad y no del sujeto, al prever alcanzados *"los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro. y de toda otra actividad habitual"*.

Es así que el régimen que se estima incompatible, precisamente es el que ha establecido la distinción entre aquellas actividades que resultan lucrativas, de las que no lo son.

Agrega que tal distinción obedece a las realidades prácticas de los entes cooperativos, mutualistas, y demás entes sin fines de lucro, por cuanto, más allá de la finalidad última que pueda presentar la persona jurídica de que se trate, lo cierto es que no solo es posible, sino habitual, que tales entidades desarrollen actividades lucrativas con el objeto de obtener fondos y financiamiento para el desarrollo de sus restantes objetivos.

Colige que, la gravabilidad de las actividades de tales sujetos que sí resultan lucrativas, luce compatibilizada con el ordenamiento nacional, a partir de la regulación que hace la normativa provincial, al excluir justamente aquella parte de los ingresos de las actividades lucrativas, que retornen a los asociados.

Sostiene que ello obedece a razones del tratamiento igualitario en materia tributaria, pues la exención conferida a entes como los de autos, resulta en un tratamiento diferenciado razonable, solamente en la medida que las actividades que desarrollan, se destinan a la consecución de los fines superiores ajenos al mero lucro, lo cual solamente sucede si el lucro obtenido, se destina a tales fines, y no así si se desvía la forma asociativa.

A su vez sostiene que tampoco luce acertado el desarrollo realizado en torno a las finalidades de los entes cooperativos, y su finalidad ajena al lucro, cuando nos encontramos frente al particular caso de las cooperativas de trabajo, y sus notas diferenciales frente a las de otro tipo.

Precisa que el fin de este tipo particular de entes, consiste en proveer ocupación a sus asociados, más ello, mal puede interpretarse con un fin meramente desinteresado, pues sabido y evidente es que, si se presta la labor personal en estos entes, justa y razonablemente, lo es con la finalidad de obtener un rédito por el trabajo desempeñado.

Explicita que lo que persigue el asociado de una cooperativa de trabajo, lógicamente es obtener el lucro producido por su trabajo, que realiza sin relación de dependencia, sino como verdadero dueño de su fuerza productiva de valor, por tanto, resulta evidente que, en las cooperativas de trabajo y a diferencia de las de otro tipo, existe claramente un reparto del lucro obtenido.

La cooperativa de trabajo organiza los factores, insumos y recursos, para la producción de bienes y/o servicios, y el obtenido de la comercialización de los mismos se reparte entre sus asociados, según la medida de su aporte de trabajo. Ahora bien, que dicho reparto no se efectúe según la medida del aporte de capital (como en un ente societario comercial), no importa que el lucro no existe, ni que los asociados no reciban el reparto del mismo.

Tales aspectos, propios, específicos y diferenciales de este tipo de cooperativas, simplemente es soslayado en el pronunciamiento, no obstante tratarse de una cuestión central para la adecuada dilucidación de la solución aplicable al caso.

2) Continúa sus agravios alegando un indebido análisis oficioso de la irrazonabilidad de la ley.

Señala que el segundo fundamento sobre el que se asienta el pronunciamiento de la instancia, versa en torno a la supuesta carencia de razonabilidad que se dice advertir en la forma que fuera regulada la cuestión vinculada a la exención de entes cooperativos a partir del dictado de la ley 15.007.

Alega que sobre el punto se verifica una afectación indebida al derecho de defensa de esta parte, por cuanto el tratamiento de la razonabilidad de la ley y la redacción brindada al artículo en debate, no ha sido una cuestión debida y oportunamente propuesta por la parte actora, y por tanto resultó ajena al objeto de la litis trabada en el caso.

Sostiene que la parte actora no realizó crítica oportuna en torno a la razonabilidad de la forma en que fuera redactado y quedara establecida la exención prevista en los términos del art. 207 inc. Ñ del Código Fiscal a partir de la reforma realizada por la Ley 15.007.

En razón de lo expuesto, los fundamentos vertidos en punto a la razonabilidad de la regulación establecida por la Ley 15.007 resultan erróneos, tornando indebido su tratamiento, y nula dicha parcela del pronunciamiento de grado.

3) A todo evento, alega la ausencia de irrazonabilidad en la regulación.

Señala que a todo evento resulta asimismo errónea la conclusión arribada en el punto.

Sostiene la razonabilidad de una norma, no puede analizarse en forma aislada, y desvinculada, de las circunstancias y hechos que rodean a su aplicación concreta al caso.

Expone que una regulación normativa es o no razonable, en su confrontación con la situación real (y no meramente hipotética), que se encuentra llamada a regir, dicho análisis, se encuentra indisolublemente vinculado con el caso concreto, y no puede constituir un mero examen en abstracto, sobre las virtudes y potencialidades de la norma.

Alega que eso resulta relevante en la presente causa, pues de la simple lectura del pronunciamiento en agravio, puede advertirse que el tópico de la razonabilidad, se ha vislumbrado en términos meramente dogmáticos y abstractos, sin referencia o vinculación alguna al caso concreto de autos.

Colige que tratándose de un tratamiento meramente hipotético y dogmático, que no resulta tampoco abastecido mediante la mera referencia a la regulación anteriormente vigente (por cuanto no está llamada la judicatura a pronunciarse sobre la conveniencia u oportunidad del dictado de las leyes provinciales, ni existe un derecho adquirido al sostenimiento de una legislación), la argumentación en punto a la supuesta irrazonabilidad de la ley resulta indebida, y por tanto debe ser dejada sin efecto.

III. Contestado el traslado del recurso -mediante presentación del 1/12/21, en la cual la parte actora mantiene sus postulaciones de inicio, elevadas las actuaciones y previa resolución de este Tribunal sobre su admisibilidad -arts. 55, inc. 1º, 56, 57 y 58, CCA-, se encuentran estos autos en oportunidad de ser resueltos por esta Alzada.

IV. Adelanto mi opinión tendiente a desestimar el recurso de Fiscalía de Estado, confirmando la solución adoptada en el decisorio de grado, de conformidad al criterio sostenido por la mayoría de este tribunal en las causas CCALP N° 30.472 "Casa Branchesi", sent. del 23/V/24; N° 23.845 "Cidap Cooperativa", sent. del 14/V/24.

a) En primer lugar, no resulta de recibo el agravio vertido aduciendo violación al derecho de defensa -so pretexto de un abordaje oficioso de la razonabilidad de la Ley 15.007-, no bien se advierta que de las postulaciones de demanda surge claramente introducido el cuestionamiento de la aplicación a su respecto del régimen que reglamentase la cuestionada Resolución N° 19/2018, dado por el art. 207 "ñ" de la Ley 15.007 y su aducida irrazonabilidad.

En efecto, la compulsa de los argumentos vertidos a lo largo del escrito de inicio, y a cuyo respecto la demandada pudiera ejercer debida y oportunamente su derecho de defensa -lo que así efectuara en fecha 11/12/19-, fácilmente permite colegir que ha sido parte integrante de la materia

litigiosa, cuanto atañe al planteo impugnativo de la Ley 15.007 desde la óptica del análisis de su razonabilidad, en términos de compatibilidad con el régimen constitucional.

Así expresamente lo hubo reconocido la demandada en el mencionado escrito de conteste de demanda, al referir en el ap. II a la "Demanda y sus fundamentos", consignando allí que la actora *"incorpora un cuestionamiento dirigido a la constitucionalidad tanto de la Resolución Normativa N° 19/18, como así también de las previsiones de la Ley 15.007 en relación al tratamiento de las cooperativas de trabajo respecto del impuesto sobre los ingresos brutos, sosteniendo la incompatibilidad del tributo en cuestión con la naturaleza de tales entes, la violación de las previsiones de la legislación nacional en punto a la colaboración y asistencia que corresponde brindar a las mismas, y la vulneración de las previsiones constitucionales en orden a la promoción de las economías cooperativas, mutualistas y sociales."*

Agrega que las previsiones contenidas en la Ley 15.007 vulneran los derechos de las cooperativas de trabajo, por cuanto afectan la posibilidad de autofinanciamiento, pues se gravan los ingresos destinados a reservas y ahorro, así como también la estima violatoria del principio de igualdad tributaria, pues el tributo incide en mayor medida en actividades fabriles y comerciales que en servicios (por sus mayores costos de producción y funcionamiento), para concluir en la afectación presunta de los intereses de los consumidores al suponer un encarecimiento de los bienes y servicios."

En ese contexto, la demandada planteó sus argumentos en defensa de la validez del mentado régimen, postulando en particular la *"Inatendibilidad de los embates contra la constitucionalidad de la Ley 15.007"*, todo lo cual refleja claramente que no ha mediado violación al derecho de defensa de la demandada, no revistiendo asidero los agravios vertidos al respecto en su escrito recursivo aduciendo un estado de indefensión en modo alguno acreditado.

Por su parte, y tal como se fundamentara en la especie en un caso de análoga configuración al sublite, tal conclusión reviste asidero también a la luz del principio iura novit curia (v. en tal sentido, causa CCALP N° 24.086 "Distribuidora 520 Cooperativa de Trabajo Limitada c/ ARBA s/ Anulatoria - Otros Juicios", voto de la Dra. Milanta a que adhiriera el resto del Tribunal, sent. del 22-12-22).

2) Tampoco resultan de recibo los agravios vertidos en relación a la cuestión sustancial suscitada, de conformidad con los argumentos explicitados en casos análogos al presente, que resultan plenamente aplicables, no hallando motivo alguno para apartarme (conf. causa CCALP N° 24.086 "Distribuidora 520 Cooperativa de Trabajo Limitada c/ ARBA s/ Anulatoria - Otros Juicios", voto de la Dra. Milanta a que adhiriera el resto del Tribunal, sent. del 22-12-22; v. asimismo, mi voto en causa CCALP N° 10.962 "Asociación Bancaria", sent. del 11-10-18).

En efecto, y conforme así lo pondera la magistrada de grado, la Ley 15.007, al limitar el alcance de la exención establecida para las cooperativas de trabajo y modificar el art. 207 inc. "ñ" del código Fiscal -T.O. 2011-, colisiona con lo prescripto en el art. 9 inc. "b" ap. 1 de la Ley de Coparticipación Federal, toda vez que por su naturaleza -vinculada con el carácter asociativo-, carece de finalidad de lucro en el ejercicio de su actividad.

A dicho respecto, deviene menester señalar que, tal como lo sostuve en al votar en la causa CCALP N° 10.962 "Asociación Bancaria" (sent. del 11-10-18; SCBA causa A. 75.800, "Asociación Bancaria", sent. del 12-8-22), la provincia de Buenos Aires adhirió al régimen de la ley 23.548 (B.O. del 26/01/1988) a través de la ley 10.650, artículo 1° (B.O. del 20/07/1988), sin limitaciones ni reservas, en los términos del art. 9 de la mencionada ley de coparticipación, el cual en su inc. b, apartado 1°, dispusiera que la determinación del hecho imponible de los impuestos sobre los ingresos brutos para las provincias adherentes -según lo dispone la ley convenio- deberán ajustarse a las siguientes características básicas: *"Recaerán 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."* (El destacado no pertenece al original).

Ahora bien, el artículo 182 del CF (t.o. 2011), establece que *"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, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzada con el impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes"*.

En dicho precedente se hubo analizado cuanto atañe al carácter oneroso con o sin fin de lucro gravado por el Código Fiscal local, y su compatibilidad con el texto de la ley 23.548, además de la ausencia del carácter de "actividad habitual" de la actividad que realiza la cooperativa actora.

En esa línea, se asignó preponderancia a la cuestión de la configuración del hecho imponible, así como también, las cuestiones vinculadas con la habitualidad del desempeño de la actividad involucrada, la cuestión de su carácter oneroso -tenga o no fin de lucro- y del sujeto que la desempeña; ello a fin de verificar la configuración del hecho imponible vinculado al IIBB en el supuesto de marras, conforme al marco normativo aplicable a la Provincia de Buenos Aires, el que arroja -adelanto- un resultado

desfavorable al propuesto por la demandada al pretender subsumirlo en cualquier "actividad generadora de ingresos brutos", con prescindencia de que tales actividades sean o no lucrativas y que el ejercicio sea el lucro.

En dicha télesis, se advirtió presente -a partir de efectuar la comparación de la norma local (art. 182 del CF, t.o. 2011) y el texto de la ley de coparticipación federal (art. 9, inc. b apartado 1° de la ley 23.548)-, una contradicción que no puede desatenderse, a partir de desconocer el carácter de habitualidad con que la entidad actora presta a su afiliados sus servicios, estando tales actividades previstas en su Estatuto.

En lo que al caso de marras refiere, cabe señalar que en dicho precedente se ponderó en particular, la naturaleza jurídica de la asociación -en autos, una Cooperativa de trabajadores-, según su estatuto, pudiendo colegirse que, conforme los lineamientos de la ley 23.548, las actividades que desarrolla la actora, a título oneroso, no pueden ser gravadas por el impuesto sobre los ingresos brutos, por tratarse de una entidad sin fines de lucro.

En ese análisis, advierto que los requisitos que configuran el hecho imponible en la ley local comprensivo de las actividades que se realicen a título oneroso -lucrativo o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, luce en franca contradicción con la limitación prevista en la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548 que, tal como se adelantó, delimita el hecho imponible para los impuestos sobre los ingresos brutos -art. 9 inc. b, apartado 1°- para las provincias adherentes: *"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;"* (el destacado me pertenece).

Desde este ángulo, surge razonable el abordaje de la cuestión constitucional, pues no cabe dudas que las leyes y demás normas respectivas son susceptibles de cuestionamiento constitucional cuando resultan irrazonables o sea, cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran o cuando consagran una manifiesta iniquidad, y el principio de razonabilidad debe cuidar especialmente que las normas legales mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante el lapso que dure su vigencia en el tiempo, de suerte que su aplicación concreta no resulte contradictoria con lo establecido en la Ley Fundamental (Fallos: 307:906; 243:504; 243:470; 299:428; 310:2845; 311:394; 312:435; 315:142 y 2804; 319:2151 y 2215).

En la especie, la mera lectura de la norma en estudio -actual art. 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).

Máxime que el rango constitucional de la materia atinente al régimen de coparticipación de federal de impuestos, abordada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa "Santa Fe, Provincia de c/Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad" (sent. del 24/11/15") al decir que: "esa jerarquía superior que cabe reconocerle a los acuerdos intrafederales y a las leyes-convenio es inherente a su propia naturaleza contractual en la que concurren las voluntades de los órganos superiores de la Constitución en aras de alcanzar objetivos comunes. Constituyen, entonces, la máxima expresión del federalismo de concertación, condición de la que se desprende su virtualidad para modificar -siempre en el marco de la Ley Fundamental- las relaciones interjurisdiccionales y reciprocas entre la Nación y las provincias. 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" (consid. 8°).

Esas razones me llevan a confirmar lo resuelto por la iudex, confirmando el acogimiento de la pretensión con ese alcance, en tanto sostengo que, la norma local aplicada al supuesto de autos -en el que no se controvierte que la cooperativa actora no persigue finalidad de lucro-, solamente con sustento en el carácter oneroso de los servicios y de los montos involucrados en el desarrollo de tales actividades, se muestra contraria a la letra de la ley convenio -art. 9, inc. b) apartado 1° de la ley 23.548- (arts. 31 y 75 de la Constitución Nacional; Ley de Coparticipación n° 23.548 y ley provincial 10.650).

Cabe añadir a lo expuesto -tal como así lo hubo entendido este Tribunal de Alzada en el precedente citado "Asociación Bancaria"-, que el precepto en cuestión, que establece una serie de parámetros para que las potestades tributarias locales sean compatibles con el régimen de coparticipación allí instaurado, delimitaba el hecho imponible para el impuesto sobre los ingresos brutos a aquellos provenientes del ejercicio de las actividades empresarias dotadas de finalidad de lucro, y que del mero cotejo de aquella norma con el art. 182 del Código Fiscal (t.o. 2011), en cuanto grava con dicho impuesto a las actividades realizadas a título oneroso -fuesen o no lucrativas-, se desprendía el

desborde por parte de la Legislatura bonaerense, que había pretendido alcanzar operaciones a las que, en virtud de la citada regla de derecho intrafederal, no podía incluir dentro del presupuesto de incidencia del impuesto sobre los ingresos brutos.

Corroboro lo expuesto, la línea decisoria seguida por este Tribunal de Alzada en la citada causa N° 24.086, en la cual se coligiera que la Ley 15.007 se ofrece contraria al limitar la exención de la que gozaba la Cooperativa actora respecto del impuesto sobre los Ingresos brutos, pues tal como lo señala la magistrada de grado, hace efectivo de ese modo una afectación en la definición del hecho imponible en tanto el mismo comprende 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, incluidas las sociedades cooperativas (art. 182 CF, resaltado agregado) (voto de la Dra. Milanta a que adhiriera en la citada causa 24.086).

Ello así pues, como se indicara, la Ley 23.548 requiere que el Impuesto a los Ingresos Brutos grave el ingreso proveniente del ejercicio de actividades empresarias civiles o comerciales con fines de lucro, más no lo que resulte meramente oneroso -como así lo prescribe el art. 182 del CF, T.O. 2011-, contrariando el compromiso asumido a tenor de la adhesión formalizada por la Provincia de Buenos Aires, sin limitaciones ni reservas, por Ley Provincial N° 10.650, al mentado régimen federal.

En ese sentido, la actividad desplegada por la actora, en tanto cooperativa de trabajo, carece de fin de lucro en los términos expuestos por la normativa antes expuesta (conf. causa CCALP N° 24.086 cit.)

V. Por todo lo expuesto, propicio desestimar el recurso de apelación interpuesto por la demandada y confirmar la sentencia de grado, en cuanto ha sido materia de agravios (arts. 58, 59 y conchs., CCA), con costas de la Alzada a su cargo en su objetiva calidad de vencida (art. 51 inc. 1°, CCA).

Así lo voto.

A la primera cuestión planteada, el Dr. De Santis dijo:

Sin perjuicio de compartir la ausencia de violación al derecho de defensa, a partir de los enunciados de demanda que dejan ver un planteo constitucional con arribo en la ley 15.007 (apartado IX del escrito de demanda), otra es mi visión para la inaplicabilidad de la norma típica en la que se funda el pronunciamiento recurrido.

En efecto, los agravios dirigidos a cuestionar la decisión que se pronuncia por la inaplicabilidad de la ley 15.007, en el análisis de legalidad de la resolución normativa n° 18/19, son de recibo.

Advierto sin lesión constitucional la exención establecida para las cooperativas de trabajo, después de la modificación del artículo 207 inciso ñ del código Fiscal TO 2011, desde lo prescripto por el art. 9 inciso b) apartado 1 de la ley de coparticipación federal, pues el cambio de tratamiento, al pasar de sujeto no alcanzado a uno exento, no es más que la resultante del ejercicio del poder de policía impositivo de carácter residual, que es inherente a los estados provinciales (arts. 121CN) y que la ley convenio de coparticipación federal (25.348) no puede alterar ni detraer.

Ello así, ese nuevo tratamiento es compatible con una norma en la que ingresa la entidad cooperativa desde la actividad lucrativa que realiza pues, aunque no distribuya dividendos, el cumplimiento de su objeto la comprende y es compatible con su pertenencia al ámbito de la economía social (art. 9 inciso b) ley cit.).

Así puede sostenerlo en antecedentes cuya resolución y tratamiento son aplicables al presente (mi voto en causas CCALP n° 24.086, CCALP n° 23.845, CCALP n° 30.472 y CCALP n° 26.235), más allá de la diferente plataforma de uno y otro.

No comparto la interpretación que encuentra sitio de apoyo en la extensión de la condición relativa a la "finalidad lucrativa" con la que se define la inclusión de las actividades empresariales civiles o comerciales en el hecho imponible (art. 9 inciso b) 1 primer párrafo ley 23.548) hacia otras, que sin ese contorno se ofrecen comprendidas por su perfil "habitual", con la sola excepción de las prestadas en relación de dependencia o con fuente en cargo públicos.

La redacción del precepto legal (art. 9 inciso b) 1. primer párrafo ley cit.) no autoriza la exégesis extensiva que observo, pues de la expresión "*toda otra actividad habitual*" no cabe concluir, como exigencia en más, el carácter lucrativo, que requiere, sin embargo, para otras que con o sin aquella condición dejen ver la naturaleza empresarial (civil o comercial) para las que exige finalidad de lucro.

Fuera de estas últimas, para las demás, la base de imposición se constituye desde la habitualidad (conf. art. 9 inciso b) 1. ley cit.) y el carácter oneroso de la actividad (conf. art. 156 CF cit.), que en el caso parte del intercambio de bienes siempre posible para la entidad de la ley 20.337.

El beneficio económico resultante, que reemplaza al reparto de utilidades, expone contornos suficientes para erigirse en fuente de imposición.

En la hipótesis con la que discrepo, el amplio universo de entidades y organizaciones jurídicas contribuyentes del impuesto a los ingresos brutos, no obstante tributar a ese concepto de finalidad económica, quedarían fuera como sujetos de la relación tributaria si sólo se considerara al "lucro" como componente excluyente a ese fin.

El sistema de coparticipación federal con vigencia para la especie tributaria, después de la adhesión local (ley 10.650), no autoriza la extensión de entendimiento que propone la actora.

Si lo dicho alcanza a una asociación no empresarial, como lo era la asociación sindical en el citado precedente, más aún en un supuesto que comprende a una entidad de la ley 20.337 que realiza una actividad que, además de habitual, deja utilidades, siendo que su destino específico establecido en la ley carezca de impronta para neutralizar los efectos de la norma tributaria.

Así, la ley 15.007 crea un hecho imponible del que exime como contribuyente a la cooperativa, respecto del impuesto sobre los Ingresos brutos que se define a partir del ejercicio habitual de la actividad cooperativa, para el que la constitución nacional ni la provincial reconocen una garantía que lo impida.

La ausencia de vocación para soportar las pérdidas y ganancias, que es inherente al modelo cooperativo, no implica que la entidad no pueda realizar actividades lucrativas ni que la de trabajo se muestre impedida de generar un intercambio oneroso de bienes y servicios susceptible de ser gravado.

Luego, por ninguna de las vías exploradas advierto la tacha constitucional que decide la jueza de la causa (conf. mi voto en causa CCALP n° 24.086, CCALP n° 23.845, CCALP n° 30.472 y CCALP n° 26.235).

El recurso de la representación fiscal prospera.

La sentencia apelada ofrece error de juzgamiento y debe revocarse.

Así me pronuncio.

Propongo:

Admitir el recurso de apelación interpuesto por la demandada, revocar la sentencia atacada y rechazar la demanda promovida, con costas en ambas instancias a la actora en su condición de vencida (arts. 51 inc. 1°, 55, 56, 58, 59, 77 y ccs. ley 12.008, t. seg. Leyes 13.101 y 14.437, 274 y ccs. del CPCC).

Así lo voto.

A la primera cuestión planteada la Dra Milanta dijo:

De conformidad a lo expuesto en mi voto en la causa CCALP N° 24.086 "Distribuidora 520 Cooperativa de Trabajo Limitada c/ ARBA s/ Anulatoria - Otros Juicios", sent. del 22-12-22, de análoga configuración al caso de autos y citado por el magistrado que abre el acuerdo, adhiero a la solución que propone en cuanto expresa desestimar el recurso de apelación interpuesto por la demandada y confirmar la sentencia de grado, en cuanto ha sido materia de agravios (arts. 58, 59 y conscs., CCA), con costas de la Alzada a su cargo en su objetiva calidad de vencida (art. 51 inc. 1°, CCA).

Así lo voto.

A la segunda cuestión planteada, el Dr. Spacarotel dijo:

I. Contra la regulación de honorarios practica por la sentencia en favor de la letrada de la parte actora- Dra. Marina Gabriela Monzón- la Fiscalía de Estado deduce recurso de apelación por estimarla alta, impugnación que resulta admisible (conf. art. 57, cit.).

Asimismo, plantea la inaplicabilidad de los arts. 15; 24 e incisos "a" y "b" del artículo 54 de la ley 14.967.

II. La regulación de honorarios fue fijada en 35 jus con más los aportes de ley que correspondan y con sustento en lo estatuido en los arts. 13, 14, 15, y 16, 44 y cc. de la ley 14.967.

III. Esa suma resulta ajustada a la normativa aplicable, teniéndose en cuenta para ello los parámetros mínimo y máximo, el modo en que se resolvió el proceso, su lapso de duración y los trabajos realizados por la mencionada letrada (conf. arts. 13, 14, 15, 16, 44 y conscs. de la Ley 14.967).

Por otra parte, resulta prematuro expedirse sobre los planteos -ver punto V del escrito recursivo- efectuados respecto de la inaplicabilidad del art. 54 incisos "a" y "b" de la ley arancelaria N° 14.967, pues habiendo sido previstas las variables de actualización impugnadas para hipótesis de mora en el pago de los honorarios judiciales a cargo del obligado, el planteo de invalidez constitucional se muestra fuera de posibilidad en un ciclo procesal que no informa esa plataforma todavía y por lo tanto agravio para la recurrente, quien podrá suscitar la cuestión en su oportunidad y con la debida sustanciación (conf. doctr. causa CCALP N° 28.120, "Llamazares", res. del 31-8-21; N° 29.317 "Bustamante", res. del 21-9-21).

IV. En virtud de los argumentos expuestos, procede desestimar la impugnación y confirmar la regulación de honorarios efectuada en primera instancia (arts. 16, 44 y conscs., Ley 14.967).

Así lo voto.

A la segunda cuestión planteada el Dr. De Santis dijo:

Conforme al resultado de mayoría para la primera cuestión, adhiero al primer voto.

Así lo voto.

A la segunda cuestión planteada la Dra Milanta dijo:

Adhiero al voto del Dr. Spacarotel.

Así lo voto.

De conformidad a los votos precedentes, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, dicta la siguiente

SENTENCIA

Por los fundamentos expuestos en el Acuerdo que antecede,

1. Por mayoría, se desestima el recurso de apelación interpuesto por la demandada y se confirma la sentencia de grado, en cuanto ha sido materia de agravios (arts. 58, 59 y conchs., CCA), con costas de la Alzada a su cargo en su objetiva calidad de vencida (art. 51 inc. 1º, CCA).

2. Se desestima la impugnación y se confirma la regulación de honorarios efectuada en primera instancia (arts. 16, 44 y conchs., Ley 14.967).

Por su actuación profesional en segunda instancia, se regulan los honorarios profesionales de la letrada de la actora, Dra. Marina Gabriela Monzón, en la suma de trece (13) IUS, valorando las tareas realizadas en autos. A dicha cantidad deberá adicionarse el 10% en concepto de aportes de ley, con más el porcentaje que corresponda según la condición tributaria de la mencionada profesional frente al Impuesto al Valor Agregado (arts. 12 inc a, 16 y conchs. de la ley 6716; 15, 16, 37, 44, 51, 54, 57 y conchs. ley 14.967).

Regístrese, notifíquese y devuélvase al juzgado de origen, oficiándose por Secretaría.

Artículo 54 de la Ley 14.967: "Las providencias que regulen honorarios deberán ser notificadas personalmente, por cédula a sus beneficiarios, al mandante o patrocinado y al condenado en costas, si lo hubiere. Asimismo, será válida la notificación de la regulación de honorarios efectuada por cualquier otro medio fehaciente, a costa del interesado. Los honorarios a cargo del mandante o patrocinado quedarán firmes a su respecto si la notificación se hubiere practicado en su domicilio real y a la contraparte en su domicilio constituido. Habiendo cesado el patrocinio o apoderamiento y constituido el ex cliente nuevo domicilio, la notificación de honorarios a éste podrá ser efectuada en este último domicilio. En todos los casos, bajo pena de nulidad, en el instrumento de notificación que se utilice para ello, deberá transcribirse este artículo. Los honorarios regulados por trabajos judiciales deberán abonarse dentro de los diez (10) días de haber quedado firme el auto regulatorio. Los honorarios por trabajos extrajudiciales se abonarán dentro de los diez (10) días de intimado su pago, cuando sean exigibles. Operada la mora, el profesional podrá optar por: a) reclamar los honorarios expresados en la unidad arancelaria Jus prevista en esta ley, con más un interés del 12% anual .b) reclamar los honorarios regulados convertidos al momento de la mora en moneda de curso legal, con más el interés previsto en el artículo 552 del Código Civil y Comercial de la Nación".

Para verificar la notificación, y las copias de traslado si las hubiere, ingrese a:

<https://notificaciones.scba.gov.ar/verificar.aspx>

Su código de verificación es: CY95H1U1



