La Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, de conformidad con lo establecido en el art. 8 del Anexo Único del Acuerdo S.C.B.A. 3975/20, en Acuerdo, pronuncia sentencia en la causa**C-11847-MP2E "YACHT CLUB ARGENTINO c. AGENCIA DE RECAUDACIÓN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES - ARBA s. PRETENSIÓN DECLARARIVA DE CERTEZA - OTROS JUICIOS",**con arreglo al siguiente orden de votación según sorteo de ley:doctores**Ucín, Mora y Riccitelli.**

**ANTECEDENTES**

**I.** Con fecha 9-10-2023, el magistrado titular del Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo n° 2 del Departamento Judicial Mar del Plata hizo lugar a la demanda interpuesta por el Yacht Club Argentino y, previa declaración de inconstitucionalidad del art. 182 del C.F. (t.o. 2011), juzgó que las actividades de la actora no se encontraban alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los períodos comprendidos entre el mes de abril de 2018 hasta la fecha de dictado de la sentencia. Impuso las costas del proceso a la demandada, en su condición de vencida, y difirió la regulación de honorarios para su oportunidad.

**II.** Recibidas las actuaciones en este Tribunal con fecha 1-12-2023, declarada la admisibilidad del recurso de apelación interpuesto por el Fisco mediante presentación del 26-10-2023, y puestos los autos al Acuerdo para dictar sentencia, corresponde votar y plantear la siguiente

**CUESTIÓN**

¿Es fundado el recurso?

**A la cuestión planteada, dijo el señor Juez doctor Ucín:**

**I. 1**. El juez de grado emitió su pronunciamiento con el alcance indicado en los Antecedentes de este fallo.

Para decidir de ese modo, puntualizó que la pretensión intentada por la parte actora tuvo por objeto obtener una declaración de certeza sobre una determinada relación o situación jurídica que la vinculaba -en el caso, con A.R.B.A-, en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos. A la cual, en virtud de lo dispuesto en el 322 del C.P.C.., y atento la falta de requerimiento de asignación específica, se le imprimió el trámite ordinario, previsto en el título I del C.C.A. (cfr. res. del 29-10-2023). Con ello en consideración, indicó que resultaba menester determinar si existió -o no- un estado de incertidumbre en la relación jurídica tributaria existente entre las partes, y en punto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos generado por la actividad de la entidad civil Yacht Club Argentino, a partir del análisis sobre la validez constitucional del art. 182 del Código Fiscal provincial.

**1.1.** Inicialmente, desestimó el planteo de inadmisibilidad de la pretensión formulado por la demandada, con sustento en la inexistencia de una situación de incertidumbre respecto de la relación jurídica tributaria que vinculaba a la actora y a la Agencia de Recaudación provincial. Destacó que la Entidad accionante afirmó que, con posterioridad a la adhesión de la Provincia de Buenos Aires al Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, el art. 182 del Código Fiscal entró en contradicción con el art. 9 inc. b) ap. 1º de la norma intrafederal, con infracción al art. 31 de la Constitución Nacional. De ese modo, el *a quo* concluyó que la aplicación -o no- de la norma local, determinaba la inclusión -o no- de la actividad de la actora dentro del ámbito del impuesto, extremo que -en su opinión- configuró un contexto de incertidumbre susceptible de ser evacuado a través de la presente acción.

**1.2.** A continuación, delimitó el ámbito temporal sobre el cual se proyectaría la decisión a adoptar. Tuvo en consideración que, de conformidad con la doctrina de esta Cámara que citó, las temáticas que pueden ser objeto de la pretensión declarativa de certeza prevista en el art. 12 inc. 4º del C.C.A. resultaban amplias, sin necesidad de observar recaudos o previsiones especiales, a condición de que no invadan el ámbito de conocimiento que el Legislador ha reservado para otras pretensiones (conf. causa **C-7036-MP1, "Asociación Mutual Once de Febrero -AMOF-"**, sent. del 16-5-2017). En ese contexto, indicó que, si bien la demanda no fue precisa en relación a sus contornos temporales, de las constancias obrantes en el expediente administrativo y estas actuaciones surgía que, respecto de los períodos fiscales comprendidos entre enero de 2017 y marzo de 2018 tramitó un procedimiento de verificación y fiscalización del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el cual concluyó con el dictado del memorando n° 214/2021 del 29-11-2021, por cuyo intermedio la Agencia de Recaudación informó el alcance y vigencia del beneficio de exención invocado por la actora. De ese modo, puntualizó que los períodos alcanzados por aquella decisión resultaban ajenos al presente proceso, en tanto su tratamiento resultaría en contradicción con la doctrina dimanada de la citada causa **C-7036-MP1 "AMOF".**Con todo,concluyó que el estado de incertidumbre sujeto a decisión judicial involucraría a los períodos fiscales cuyos hechos imponibles se produjeron a partir de abril de 2018.

**1.3.** Resuelto lo anterior, destacó que la accionante pretendió que se declare la inconstitucionalidad del art. 182 del Código Fiscal provincial y, asimismo, que el Yacht Club no resultaba alcanzado por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Transcribió lo dispuesto en el art. 182 del C.F. (t.o. 2011) y recordó que, por intermedio de la ley 10.650, la Provincia de Buenos Aires adhirió, sin limitaciones ni reservas, al Régimen de Coparticipación Federal previsto en la ley 23.548. Subrayó que el art. 9 inc. b), ap. 1° de la citada norma, estableció que los Impuestos sobre los Ingresos Brutos deberían recaer *"...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."*.

Refirió que, de acuerdo con la demandada, si bien la contribuyente se encontraba exenta en el pago del tributo por la actividad correspondiente a "*Servicios de organización, dirección y gestión de prácticas deportivas y explotación de las instalaciones*" (código NAIIB-99 N° 924110, actual código NAIIB-18 N° 931010 y 931020), en el año 2018 se detectaron ingresos originados en otras actividades económicas no exentas, que fueron erróneamente declaradas según los citados códigos de actividad que gozaban de exención, situación que motivo la realización de tareas de inspección y determinación. Detalló la totalidad de las actividades no exentas, individualizadas según el correspondiente código NAIIB que, para los años 2017 y 2018, fueron relevadas por la autoridad recaudatoria en el expediente administrativo.

Sostuvo que, de acuerdo con el Fisco, tales actividades configuraron un beneficio exclusivo y privativo para los propios asociados, que se tradujo en un aprovechamiento económico y una ventaja patrimonial cierta. De allí que, de acuerdo con la posición de aquel, no existía contradicción entre el obrar del Ente recaudatorio y la Ley de Coparticipación, en orden al alcance atribuido al concepto de ingresos brutos y a la ausencia del propósito de lucro como requisito para tornar procedente el cobro del tributo en cuestión.

A continuación, advirtió la existencia de una contradicción entre el texto del art. 182 del C.F. y el art. 9 inc. b) ap. 1° de la ley 23.548. Puntualizó que, de acuerdo con la constancia de inscripción ante la A.F.I.P, el Yacht Club Argentino se encontraba organizado como una asociación civil sin fines de lucro, cuya actividad principal era prestar "*servicios de organización, dirección y gestión de prácticas deportivas en clubes*" (código 931010). Sostuvo que, a pesar de su onerosidad, las restantes actividades desarrolladas por la actora, descriptas en las actuaciones administrativas, se encontraban direccionadas, también, al cumplimiento de su objeto social (cfr. cláusula 2° del Estatuto, que transcribió). Puntualizó que esas actividades no se encontraban alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, toda vez que no se desarrollaron con una finalidad lucrativa, en tanto sus utilidades se destinaron exclusivamente a la satisfacción de su objeto social. Consideró que tal conclusión fue respaldada por la certificación contable que aportó la actora, según la cual *"...el producto de la actividad del Yacht Club Argentino se afecta exclusivamente a los fines de su creación y que la institución no distribuye ni distribuyó suma alguna de sus recursos entre socios y asociados..."*. Por otro lado, sostuvo que el Fisco no demostró que la realidad económica de las actividades de la asociación (conf. art. 7 del C.F.) se apartaron de esa finalidad no lucrativa.

**1.4.**Con todo, hizo lugar a la pretensión de la actora. Por un lado, indicó que el art. 182 del C.F, en cuanto estableció los requisitos que configuran el hecho imponible comprensivo de las actividades que se realicen a título oneroso -lucrativo o no-, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, desconoció la pauta rectora dimanada del art. 9 inc. b) ap. 1° de la ley 23.548, que delimitó el hecho imponible para el Impuestos sobre los Ingresos Brutos de 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;.".* Y, por otro, en tanto la totalidad de las actividades desarrolladas por el Yacht Club Argentino, incluso a título oneroso, debían ser consideradas sin fines de lucro y, consecuentemente, ajenas a la tributación del mentado gravamen de conformidad con lo dispuesto en el art. 9 de la Ley de Coparticipación Federal.

Concluyó que existió 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).

Sobre tales bases, hizo lugar a la pretensión de la actora y declaró la inconstitucionalidad del art. 182 del Código Fiscal, cuya aplicación pretendió el Fisco con sustento en el carácter oneroso de los servicios y desarrollo de las actividades de la actora, por resultar contrario a lo dispuesto en el art. 9, inc. b) apartado 1° de la ley 23.548 (cfr. arts. 31 y 75 de la Constitución Nacional, Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales 23.548 y ley provincial 10.650).

**2.** Disconforme, la apoderada del Fisco provincial interpuso recurso de apelación (cfr. presentación del 26-10-2023).

**2.1**. De modo inicial, afirmó que el *a quo* declaró la inconstitucionalidad del art. 182 del C.F. sin considerar la naturaleza de los actos y actividades que desarrolló la actora. Sostuvo que no correspondía atender a la condición o naturaleza del sujeto activo, *"...ya que para la determinación de los alcances y modalidades de la relación tributaria, lo trascendente resulta ser la realidad negocial desarrollada...".*Destacó que, de los términos del mismo art. 9 inc. b) ap. 1° de la ley 23.548, surge que lo relevante es el fin de lucro de la actividad, por sobre las características del sujeto que la desarrolló.

Agregó que el magistrado analizó el conjunto de actividades desplegado por la actora, y se limitó a indicar, dogmáticamente, que se ajustaban a su objeto social y, por esa sola razón, las consideró sin fines lucrativos. Señaló que, de acuerdo con el pronunciamiento en crisis, todas las actividades cumplidas por una entidad sin fines de lucro adquieren esa calidad por "*efecto contagio*". Destacó que el destino asignado por el ente a los ingresos obtenidos por la actividad lucrativa ([v.gr](http://v.gr/). cumplimiento del fin y objeto social) no transforma a esta última en una carente de fines de lucro.

**2.2.** Desde una perspectiva diversa, recordó que, en oportunidad de contestar la demanda, subrayó que, al considerar la posibilidad de que un mismo sujeto desarrolle actividades de múltiple naturaleza, el legislador provincial precisó los alcances de la exención que gozan las asociaciones y determinó que no se encuentran alcanzadas por el tributo aquellas que se corresponden con las actividades propias de los fines asociativos, pero sí las restantes que pudieran ejecutarse en el seno del ente sin fines de lucro.

En ese orden, destacó que, sin perjuicio de las actividades no lucrativas de la actora, incorporadas al Nomenclador de Actividades del Impuesto sobre los Ingresos Brutos [v. gr. nº 931010 (servicios de organización, dirección y gestión de prácticas deportivas en clubes), y n° 931020 (explotación de instalaciones deportivas excepto clubes), existieron otros ingresos, derivados de operaciones de neto corte comercial cumplidas por el Yacht Club Argentino y, por lo tanto, esencialmente lucrativas (v. gr. (i) 931010 - Servicios de organizaciones, dirección y gestión de prácticas deportivas y explotación de las instalaciones; (ii) 477140 - Venta al por menor de indumentaria deportiva - Servicios; (iii) 479900 - Venta al por menor no realizada en establecimientos NCP; (iv) 681098 - Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos, propios o arrendados NCP; (v) 731008 - Servicios de publicidad NCP; (vi) 829909 - Servicios empresariales NCP; (vii) 681010 - Servicios de alquiler y explotación de inmuebles para fiestas, convenciones y otros eventos similares; (viii) 939090 - Servicios de instalaciones de balnearios).

Para más, señaló que, por fuera de la naturaleza comercial de las prácticas señaladas, estas no tuvieron por destino exclusivo a los asociados de la entidad, toda vez que se trató de una comercialización y prestación de servicios a terceros, con la finalidad de obtener un lucro a partir de ellas.

**2.3.**Por otro lado, criticó la parcela de la decisión que estableció que correspondía a la demandada acreditar que las operaciones observadas por la actora tuvieron fin de lucro. Afirmó que solo la accionante se encontraba en condiciones de demostrar tal extremo, en tanto el carácter lucrativo surge de sus estados y libros contables. Puntualizó que, al decidir de ese modo, el *a quo* invirtió la carga de la prueba, pues fue aquella quien adujo, en su libelo inicial, que las actividades onerosas que desplegó no tuvieron fin de lucro.

Asimismo, recordó que en materia tributaria, y en razón de la aplicación del principio constitucionalidad de igualdad, las exenciones y excepciones a la gravabilidad resultan de interpretación restrictiva y sujeta a prueba.

**2.4.** Finalmente, afirmó 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...".* Con ello en consideración, afirmó que la normativa provincial excluyó del gravamen el producido de aquellas labores lucrativas que retorne a los asociados. Puntualizó que ese criterio obedeció a pautas razonables y se ajustó al principio de igualdad en materia tributaria. Del mismo modo, consideró ajenos a la exención todos aquellos ingresos derivados de actividades lucrativas no destinados a los fines sociales.

**3.** Mediante presentación electrónica del 15-11-2023, la parte actora replicó el memorial de agravios y brindó los argumentos por los que propició su rechazo, con costas.

**II**. El recurso no prospera.

**II. 1.**Inicialmente, resulta pertinente advertir que la recurrente no cuestionó aquella parcela de la decisión querechazó sus objeciones respecto de la procedencia formal de la presente acción.De ese modo, los agravios ensayados se ciñeron a impugnar, por un lado, la calificación de las actividades desplegadas por la entidad accionante como no lucrativas. Y, por otro, la declaración de inconstitucionalidad del art. 182 del Código Fiscal provincial.

Cabe adelantar que la cuestión a dilucidar guarda sustancial analogía con lo resuelto por esta Cámara en la causa **C-11945-MP2 "Cooperativa de Trabajo Punto Carne Limitada"**, sent. del 12-7-202; de modo que, en lo sucesivo y con las modulaciones propias del presente, se seguirán las principales líneas argumentativas allí elaboradas, amén de la propias del caso *sub examine*. Todo lo cual brinda sustento al rechazo de la apelación intentada.

**2.1.** Cabe recordar que, en su líbelo inicial, el Yacht Club Argentino (YCA) planteó que:

**(i)** El art. 9 inc. b) pto. I de la ley 23.548 circunscribe la aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos al ejercicio de actividades "*con fines de lucro*" y, por ese motivo, el art. 182 del C.F, al extender el tributo a otras actividades (onerosas -con o sin fines de lucro-) que no reúnen dicha característica, resulta inconstitucional.

**(ii)** El YCA es una asociación civil sin fines de lucro y, como tal, no se encuentra alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de conformidad con el art. 9°, inciso b) ap. 1) de la Ley de Coparticipación Federal.

**(iii)** Si bien, como consecuencia de su actividad, gozaba de exenciones impositivas en el referido tributo, en forma sorpresiva, mediante actuaciones administrativas n° 2360-0180189-2018, ARBA le exigió el pago de la gabela de las posiciones fiscales 1/2017 a 3/2018, circunstancia que la colocó en un estado de perplejidad.

**(iv)** De la pretensión fiscal exteriorizada en el citado expediente, surge que ARBA prescindió del carácter de entidad sin fines de lucro (cfr. arts.1° y 2° de su Estatuto Social, art. 168 del CCC, art. 374 de la Res. IGJ n° 7/2015), en colisión con lo dispuesto en el art. 9 inc. b) ap. 1° de la Ley de Coparticipación. En ese orden, adujo queel art. 182 del Código Fiscaldispone que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplique sobre sujetos que tengan fines de lucro o no, cuando, por el contrario, la Ley de Coparticipación Federal, estipula que ese tributo recae exclusivamente sobre actividades lucrativas.

**(v)** La frase "*o no*", contenida en el art. 182 del C.F. resultaba inconstitucional, por colisionar con las previsiones del art. 9 inciso b) apartado 1 de la ley 23.548, a la cual adhirió la Provincia de Buenos Aires sin reservas (cfr. art. 1° de la ley 10.650). Subrayó que, de conformidad con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que citó, la ley intrafederal reviste carácter jerárquicamente superior a la norma local, de conformidad con lo previsto en el art 31 de la Constitución Nacional.

**(vi)** De conformidad con el citado art. 9 inc. b) pto. 1° de la Ley de Coparticipación, no se verifica en autos el supuesto de hecho que habilitaría al Fisco provincial a perseguir el cobro del gravamen, toda vez que se requiere que exista propósito de lucro para que se pueda configurar el hecho imponible.

**2.2.** En ocasión de contestar la demanda, la accionada postuló que:

**(i)** Por fuera de su carácter de entidad sin fines de lucro, el cual no fue desconocido, en la especie la actora registró ingresos correspondientes a otras actividades no exentas, que fueron erróneamente declarados en los códigos de actividad 924110 -NAIIB-99- en el año 2017 y 931010 -NAIIB-18- en el año 2018, aplicando una alícuota del 0 % para ambos ejercicios.

**(ii)** De conformidad con el art. 182 del C.F, el hecho imponible se configura independientemente de la existencia, o no, de fin de lucro. Por otro lado, de los términos de la demanda surge que la entidad prestaba servicios que reportan beneficios ciertos y efectivos para los socios, importando un aprovechamiento incluso económico y una ventaja patrimonial cierta;

**(iii)** La cuestión planteada por la actora resultaba ajena al presente proceso, en tanto, en su opinión, "*los eventuales compromisos asumidos por el gobierno provincial en el sistema de coparticipación de impuestos, solo podría tener por consecuencia que los conflictos que se planteen sean dirimidos en dicho ámbito"*.

**(iv)** La interpretación del art. 9 inc. b) ap. 1° de la ley 23.548 propiciada por la actora resultó equivocada, pues la expresión "*toda otra actividad habitual*" no permite concluir que tales actividades -que, por su habitualidad, precisamente, evidencian su naturaleza- queden alcanzadas por la exigencia de lucro que requiere para otras que no presentan tal carácter manifiesto.

**(v)** Finalmente, recordó que las exenciones tributarias deben ser interpretadas con carácter restrictivo.

**3.** A partir de los antecedentes relevados, se advierte que los agravios planteados por el Fisco provincial no logran desbaratar la solución propuesta por el juez de grado, en cuanto declaró la inconstitucionalidad del art. 182 del C.., por contradecir las previsiones contenidas en el art. 9 inc. b) pto 1. de la ley 23.548 (cfr. art. 31 de la C.N.).

**3.1**. Cabe recordar que la ley 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales comporta por su alcance y contenido la manifestación positiva del llamado federalismo de concertación, cuya finalidad no es otra que la de establecer, mediante la participación concurrente del Estado Nacional y las provincias, un programa destinado a adoptar una política uniforme que armonice y posibilite *".la finalidad común de crecimiento de la economía nacional y de reactivación de las economías regionales."* (cfr. doct. C.S.J.N. Fallos 322:1781).

Esta fórmula -sostuvo la Corte Suprema de Justicia Federal en el precedente de Fallos 178:9- recoge la vocación de la Constitución Nacional creadora de *"... una unidad no por supresión de las provincias . sino por conciliación de la extrema diversidad de situación, riqueza, población y destino de los estados y la creación de un órgano para esa conciliación, para la protección y estímulo de los intereses locales, cuyo conjunto se confunde con la Nación misma ..."*. Semejante aspiración importa plasmar en los hechos el principio de *". hacer un solo país para un solo pueblo ."* (cfr. C.S.J.N. Fallos 324:4226).

La Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, así como las demás creaciones del federalismo de concertación, conforman el derecho intrafederal (cfr. doct. C.S.J.N. Fallos 314:862) y, una vez ratificado por las legislaturas locales -circunstancia que acaeció sin reservas en suelo bonaerense mediante la ley 10.650-, se incorporan al derecho público interno de cada Estado provincial, aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: Nación y provincias (cfr. doct. C.S.J.N. Fallos 318:2551; *in re* C.1781.XXXI "Cámara Argentina de Supermercados y otros c. Provincia de Buenos Aires s. acción declarativa", sent. de 8-08-1996; 327:1789). Esta gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenios celebrados entre las provincias y el gobierno nacional con un rango normativo específico, cuya categoría singular traduce la imposibilidad de su derogación, modificación o alteración en cuanto a su contenido por parte de cualquiera de los signatarios, salvo -claro está- que alguno de los Estados materializara el procedimiento de denuncia del Convenio (argto. doct. C.S.J.N. Fallos 324:4226).

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 o renovados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes (cfr. doct. CSJN Fallos 539/2009 (45-S)/CS1 "Provincia de Santa Fe c. Estado Nacional s. acción declarativa de inconstitucionalidad", sent. de 24-11-2015).

**3.2.** Reseñados de tal modo las características del régimen constitucional vigente que atañen a la cuestión objeto del presente proceso, corresponde recordar que el art. 9 inc. b) pto. 1 de la ley 23.548 establece que, en *"...lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos 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...".*

A su vez, y en relación a la interpretación dada a esa norma, cabe consignar que, con fecha 19-3-2024, en la causa "Recurso de hecho deducido por la parte actora en la causa Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c/ Provincia del Chaco s/ amparo" (Fallos 347:237), la Corte Suprema de Justicia de la Nación anuló la sentencia del Superior Tribunal provincial que había la constitucionalidad del art. 116 Código Tributario de Chaco (de similar redacción al art. 182 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires), al considerarlo complementario del art. 9° de la Ley n° 23.548. En esa ocasión, el Máximo Tribunal Federal sostuvo que tal *"...interpretación desvirtúa y vuelve inoperante la solución normativa prevista en la ley de coparticipación federal de impuestos actualmente vigente, lo que torna arbitraria la sentencia en este punto (arg. Fallos: 329: 2206, 329:3761; 330:133). En efecto, la ley de coparticipación federal dispone en su art. 9 º una serie de obligaciones que asumen las provincias -por sí y por sus municipios- que adhieren voluntariamente a su régimen (Fallos: 341:939, consid. 8º), entre las que se encuentra la de "ajustarse" a las "características básicas" del impuesto sobre los ingresos brutos, de modo de alcanzar el grado de homogeneidad normativa perseguido por el régimen(...) Bajo tales premisas, la sentencia apelada incurrió en un desacierto de extrema gravedad al afirmar la interpretación de las instancias anteriores, que equivale a atribuir a la expresión "características básicas" el sentido de pautas mínimas para complementar y especificar el impuesto según los propios intereses locales, pues dicha interpretación va en desmedro patente del mencionado propósito de homogeneidad normativa perseguido por la ley de coparticipación federal de impuestos respecto del impuesto sobre los ingresos brutos..."*(cfr. cons. 8°).

Y añadió que 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, contrariando el canon interpretativo recordado en el primer párrafo del presente considerando. La sentencia apelada resulta así arbitraria también en este punto y debe ser descalificada como acto jurisdiccional válido (Fallos: 308 :1796; 311:2548; 319:2676; 326:4515; 331:964; 337:567; 339:459; 340:2021; 341:961; entre muchos otros)".*

**3.3.** En tal contexto, y conforme la inteligencia que cabe asignar al art. 9 inc. b) pto 1. de la ley 23.548, corresponde confirmar el pronunciamiento de grado, respecto del descalce que porta el art. 182 del Código Fiscal provincial

El citado precepto local 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 ...".*

De su lectura se colige que esa norma extiende el alcance el tributo provincial a todas las actividades desarrolladas "*a título oneroso*" (esto es, cuando las ventajas que se procura a una de las partes les son concedidas por una prestación que ella ha hecho o se obliga a hacer a la otra -cfr. art. 1.139 del Código Civil (t.a.); art. 967 del Código Civil y Comercial-9) con prescindencia del "*fin de lucro*" que resulta -tal como surge del pronunciamiento de la Corte Nacional reseñado en el punto anterior- un factor dirimente para la aplicación del tributo según la ley convenio.

Habida cuenta de la finalidad unificadora que trasunta la ley 23.548, es oportuno señalar que, desde antiguo, la Corte Suprema de Justicia Federal ha definido el criterio interpretativo que debe presidir la consideración de las leyes que rigen un sistema politributario. Así, en Fallos: 184:5 destacó que *"...debe tender al equilibrio y perfección del mismo; no puede interpretarse cada ley aisladamente, sino como parte de un conjunto armónico, y cada impuesto debe ser examinado o juzgado, no solamente por sí mismo, sino con relación a los otros impuestos que forman parte del conjunto impositivo"*. De tal manera -decía ese precedente- aquella interpretación "*debe tender a que todos los impuestos se armonicen y llenen el fin para el que han sido creados...*".

En ese marco conceptual se inscriben los propósitos enunciados en la ley 23.548, que une a los Estados que la suscribieron en un plexo jurídico de derechos y obligaciones, las cuales están enunciadas, en lo que respecta a las provincias, en el art. 9º. Tal situación se configura en el caso respecto de la Provincia de Buenos Aires, la cual, al adherirse por medio de su ley local 10.650 sin limitaciones ni reservas, aceptó la definición de actividad gravada en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos contenida en esa ley-convenio, que quedó así incorporada a su derecho público local y a la que no puede unilateralmente modificar o derogar (Fallos: 322:1781; 327:1051).

De allí que no resulte acertada la postura de la accionada al contestar la demanda en cuanto afirmó que la existencia -o no- de fin de lucro no configuraba una cuestión dirimente (v. pto IV.1).b). Lo cual, para más, contradijo en oportunidad de expresar agravios, cuando sostuvo que, de los términos del mismo art. 9 inc. b) ap. 1° de la ley 23.548, surgía que lo relevante es el fin de lucro de la actividad, por sobre las características del sujeto que la desarrolló. Así, y por fuera de la contradictoria postura, se advierte que la apelante confundió la naturaleza onerosa de las actividades, con el concepto de fin de lucro.

En efecto, los argumentos vertidos por la representante fiscal revelan una lectura desacertada del pronunciamiento. En ese orden, el magistrado de grado ponderó que, con prescindencia del reconocido carácter de asociación sin fines de lucro que revestía el YCA (el cual, no solo no fue controvertido en el caso *sub examine*, sino que surgía de los antecedentes administrativos obrantes en las actuaciones), la actora acreditó, mediante la pertinente certificación contable, que el destino de los ingresos obtenidos por intermedio de las diversas actividades desarrolladas en el establecimiento fue la satisfacción de su fin social. Precisamente, a partir de la certificación contable expedida por el estudio Schinca, Rabbordi y Asociados el juez de grado refirió que *"...el producto de la actividad del Yacht Club Argentino se afecta exclusivamente a los fines de su creación y que la Institución no distribuye ni distribuyó suma alguna de sus recursos entre socios y asociados...".*

Circunstancia que, en rigor, colocó a la Asociación actora en la situación fáctica prevista en el art. 207 inc. g) del Código Fiscal, en cuanto prevé que se encuentran exentos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos *".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 civiles y fundaciones, entidades o comisiones de beneficencia, de bien público, asistencia social, de educación e instrucción, científicas, artísticas, culturales y deportivas, instituciones religiosas y asociaciones obreras, reconocidas por autoridad competente -todas sin fines de lucro-, siempre que los ingresos obtenidos sean destinados exclusivamente al objeto previsto en sus estatutos sociales, acta de constitución o documento similar y en ningún caso se distribuya directa o indirectamente suma alguna de su producido entre asociados o socios".*

Para más, no se soslaya que, en oportunidad de contestar la demanda, el Fisco no formuló reparos respecto de la certificación contable ofrecida por la accionante como prueba documental, ni ofreció otros medios probatorios con el objeto de desvirtuar los hechos acreditados mediante el referido documento. En ese sentido, la demandada se limitó a indicar que*"...Así, sin perjuicio de la distribución o no de dividendos (cuestión incidental), lo cierto es que la entidad presta servicios que reportan beneficios ciertos y efectivos para los socios, importando un aprovechamiento incluso económico y una ventaja patrimonial cierta. Ello, derivado del usufructo de las instalaciones, sumado al logro de la reducción del costo de mantenimiento de las mismas..."*(v. pto. "IV.1.b"). Del propio análisis se desprende el desenfoque de la postura del Fisco. Pues, con apego al precepto federal llamado a regir en la especie y a la interpretación que de este efectuó la Corte Suprema Nacional (cfr. Fallos 347:237, cit.), la piedra de toque que habilita -o no- el gravamen no es otra que la operatividad *"con fines de lucro"* (cfr. art. 9 inc. b) ap. 1º) .

Desde esa plataforma, para considerar que existió "*fin de lucro*", se requiere que exista una empresa organizada con la finalidad de obtener una ganancia económica o un beneficio pecuniario por intermedio de la actividad explotada. Para lo cual, resulta de utilidad ponderar elementos que, indiciariamente, denotan tal propósito, entre otros: la naturaleza de las actividades desarrolladas, la distribución de beneficios o ganancias entre los socios, los objetivos y fines declarados en los estatutos fundacionales, los resultados económicos que pongan en evidencia que la actividad condujo a una generación sistemática de ingresos que superen los costos y gastos operativos. Con ello en consideración, del estatuto social del YCA surge que se conformó bajo el esquema de una Asociación Civil (cfr. art. 1º), cuyos fines, desarrollados *in extenso* en el art. 2º, propenden al desarrollo y fomento de los deportes de navegación (art. 2.1), la organización de eventos y competencias (art. 2.2.), la capacitación (art. 2.3.), el diseño y la construcción de embarcaciones (arts. 2.4. y 2.5.), la facilitación de recursos económicos para que sus socios adquieran embarcaciones (art. 2.6), brindar a sus socios espacios físicos para la celebración de reuniones y eventos (art. 2.7), fomentar la práctica de otras actividades físicas vinculadas al yachting (art. 2.8), facilitar el uso y aprovechamiento de las playas, fondeaderos y riberas de su sede (art. 2.9), operar servicios complementarios como los de amarra y guarda de embarcaciones (art. 2.10), y propiciar el desarrollo de la actividad portuaria (art. 2.11). Ahora bien, para solventar el cumplimiento de tales fines, el estatuto prevé los recursos necesarios para la conformación del patrimonio social, dentro de los cuales se destaca *"art. 4 (...) c) El producido de la explotación de los servicios que preste el Club a sus socios y eventualmente a terceros, de entradas, beneficios, eventos, auspicios, y de todo otro recurso que pueda obtener lícitamente...".*

De consuno con lo anterior, se advierte, por un lado, que el cúmulo de actividades desarrolladas por la asociación durante los años 2017 y 2018 -objeto de determinación fiscal- guardan estrecha y razonable vinculación con el objeto social de la entidad y el aprovechamiento de sus instalaciones para el cumplimiento de tales fines. Todo lo cual se refleja en la certificación contable ya referida, que deriva del análisis profesional de los estatutos sociales, actas de asamblea, órdenes de pago, registraciones en el Libro Diario y papeles de trabajo relacionados con la confección de los Estados de Recursos y Gastos, y del Patrimonio Neto de la Asociación. Y de allí se aportan dos datos de fundamental importancia: que el producto de la actividad del YCA se afectó, en forma exclusiva, a los fines de su creación (cfr. art. 2 del Estatuto Social) y, como contracara de lo anterior, que ninguna porción de ese producto tuvo como destino su distribución entre los socios y asociados.

Lejos de formular una crítica concreta y razonada respecto de las conclusiones a las que arribo el juez de grado sobre la base de la referida certificación contable, la demandada insistió en afirmar, en forma dogmática y sin sustento probatorio alguno, que las actividades desarrolladas por el YCA tuvieron por objeto la comercialización y prestación de servicios a terceros, con la finalidad de obtener un lucro a partir de tales actividades.

Todo lo cual, finalmente, permite a confirmar que las actividades onerosas cumplidas por la parte actora en el marco del cumplimiento de su objeto social, en tanto ejercidas sin fines de lucro, se encuentran exentas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (cfr. art. 9 inc. b) ap. 1º de la ley 23.548), resultando inconstitucional lo dispuesto en el art. 182 del C.F. (t.o. 2011) (cfr. art. 31 de la C.N.).

**III.**Si lo expuesto se comparte, habré de proponer al Acuerdo rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco mediante presentación del 26-10-2023 y confirmar la sentencia en crisis en cuanto fue materia de agravio. Las costas por labores de alzada deberían imponer a la parte demandada, por su objetiva condición de vencida (art. 51 inc. 1 del CPCA -t. según ley 14.337-).

A la cuestión planteada, voto por la **negativa**.

El **señor Juez doctor Mora**, por idénticos fundamentos a los brindados por el señor Juez doctor Ucín, vota la cuestión planteada también por la **negativa**.

Se deja constancia que el **señor Juez doctor Riccitelli** no suscribe el presente pronunciamiento por hallarse en uso de licencia (cfr. arts. 47 y 48 de la ley 5827 y sus modif).

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

**SENTENCIA**

**1.** Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco mediante presentación del 26-10-2023, y confirmar la sentencia en crisis en cuanto fue materia de agravio. Las costas por labores de alzada deberían imponer a la parte demandada, por su objetiva condición de vencida (art. 51 inc. 1 del CPCA -t. según ley 14.337-).

**2.** Diferir la regulación de honorarios por trabajos de Alzada para su oportunidad.

Regístrese, notifíquese por Secretaría electrónicamente (cfr. art. 10, Anexo Único del Acuerdo SCBA n° 4013/21 -t.o. Ac. SCBA 4039/21). Cumplido, devuélvanse las actuaciones a la instancia de grado.