



JUZGADO DE 1ª INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA
N° 18

XXX XXX CONTRA GCBA SOBRE ACCION MERAMENTE DECLARATIVA XXX

XXX

XXX

Ciudad de Buenos Aires

VISTOS:

Los autos citados en el epígrafe, caratulados “**XXX XXX contra Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires sobre Acción Meramente Declarativa**” (Expte. N° XXX-0, de la Secretaría N° 18 del Tribunal), en estado de dictar sentencia definitiva, de los que,

RESULTA:

I.- Mediante la actuación N° XXX se presentó XXX XXX (en adelante, XXX) -a través de su letrada apoderada y patrocinante- y promovió acción declarativa de certeza contra el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires - Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (en adelante, GCBA), con el objeto de que se declarase la inconstitucionalidad del art. 175 del Código Fiscal (t.o. 2021).

Ello por cuanto gravaba con el impuesto sobre los Ingresos Brutos (en adelante, ISIB) a las actividades que XXX realizaba en esta jurisdicción “*en forma no lucrativa*” en su condición de entidad cooperativa, contraviniendo lo dispuesto en el art. 9°, inc. b), ap. 1, de la ley 23.548 -de coparticipación federal de recursos fiscales-, que establecía la expresa y obligatoria directiva para las provincias adherentes de estructurar el referido tributo de manera tal que recayera exclusivamente en aquellos sujetos que realizaran “*actividades lucrativas*”.

Relató que XXX era una cooperativa fundada en el año 1938 que se dedicaba a la elaboración de productos de base láctea, la producción lechera y la transformación de la materia prima.

Indicó que, desde su consolidación como alternativa solidaria para el desarrollo económico social y medioambiental, contribuía al desarrollo regional y nacional de todos los integrantes agrupados en la cooperativa.

Agregó que las actividades que realizaba tendían a tutelar no solamente los intereses de sus asociados y miembros en pos de lograr los objetivos comunes previstos en su estatuto, sino que también tenía una finalidad superior como lo era la de brindar nutrición y salud a través de los productos que elaboraba (v. fs. 6/7).

Luego, explicó el objetivo de las cooperativas y enfatizó su naturaleza no lucrativa, la que se desprendía del art. 2° de la Ley N° 20.337.

Detalló que estas entidades no perseguían ni podían perseguir propósitos de lucro, ya que la normativa mandaba retornar a sus asociados los excedentes en proporción a los servicios utilizados y nunca respecto al capital aportado, característica que diferenciaba el excedente cooperativo del lucro que obtenían las empresas de capital.

Sin perjuicio de ello, aclaró que el funcionamiento de la cooperativa y el cumplimiento de los fines estatutarios requería de manera indispensable realizar determinadas actividades que, si bien podían considerarse onerosas en la medida que implicaban la realización de ciertas prestaciones a cambio de una retribución -como ocurría con las actividades de producción o comercialización-, tal circunstancia no implicaba sustraerlas de su naturaleza, que no era otra que la de desempeñar acciones sin un propósito de lucro. En el caso de XXX, explicó que su fuente de financiamiento estaba constituida por cuotas sociales indivisibles que integraban sus asociados (v. fs. 8/10).

Luego, manifestó que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires había establecido regímenes de recaudación del ISIB los cuales, en su aplicación a XXX, habían generado desde el período fiscal 2017 hasta la actualidad un importante saldo a favor que no podía consumir en el corto ni mediano plazo, teniendo en cuenta que el



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA
N°18

XXX XXX CONTRA GCBA SOBRE ACCION MERAMENTE DECLARATIVA XXX

XXX

XXX

importe que legalmente debía pagar mensualmente por ese concepto era muy inferior, produciéndose una inmovilización de su capital de trabajo y la privación ilegal de una parte de su patrimonio, como así también un enriquecimiento sin causa a favor de la AGIP.

Remarcó que de acuerdo a las pautas establecidas en la Ley N° 23.548, el impuesto en cuestión únicamente podía recaer en las actividades realizadas por los sujetos que persiguieran una finalidad de lucro (v. fs. 15).

Posteriormente, se refirió al sistema de coparticipación federal de impuestos. Específicamente explicó que la participación que recibían las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de los fondos que integraban la masa de tributos coparticipados que recaudaba el gobierno federal, se encontraba condicionada al cumplimiento de una serie de obligaciones.

Particularmente, indicó que la primera de ellas consistía en la prohibición de establecer gravámenes análogos a los nacionales distribuidos por obra de dicho régimen, quedando exceptuados de tal prohibición una serie de tributos entre los cuales se encontraba el ISIB.

A su vez, manifestó que se establecieron un conjunto de obligaciones adicionales a modo de directivas que las provincias también debían respetar en el ejercicio de las facultades impositivas.

En este sentido, hizo alusión al aparato 1 del inciso b), del art. 9° de la Ley 23.548 en cuanto prescribía que el ISIB debería recaer sobre los ingresos provenientes del ejercicio de las actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro (v. fs. 19).

Luego, citó doctrina y jurisprudencia y entendió que debía declararse la inconstitucionalidad del art. 175 del Código Fiscal en tanto colisionaba con el compromiso que había asumido la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires al adherirse al régimen de la Ley 23.548 de no gravar con el impuesto en cuestión a los sujetos que realizaran sus actividades sin un propósito de lucro (v. fs. 25).

Añadió que el total de los ingresos obtenidos por las actividades de producción y comercialización que efectuaba XXX se destinaban en forma exclusiva al cumplimiento de su objeto de finalidad de servicio y su naturaleza social, lo que no implicaba que se persiguiera una finalidad de lucro. A su vez, indicó que los aportes efectuados por sus asociados -cuotas sociales- por las actividades que realizaba XXX eran esenciales ya que se destinaban en su totalidad a su manutención.

Alegó que la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires carecía de potestad tributaria para gravar las actividades que se ejercitaran sin un fin de lucro, en virtud de haberse adherido a la ley convenio que las excluía del hecho imponible del impuesto.

Así las cosas, concluyó que dicho incumplimiento le producía una grave restricción a su derecho de propiedad, ya que debía detraer una porción significativa de sus ingresos para afrontar el pago del impuesto en controversia (v. fs. 39/40).

Por último, solicitó el dictado de una medida cautelar (v. punto VII), ofreció prueba documental (v. punto VIII) y efectuó reserva del caso constitucional y federal (v. punto IX).

II. En la actuación N° XXX/2021 este Tribunal rechazó la medida cautelar peticionada por la parte actora puesto que no se encontraba configurado el requisito de verosimilitud en el derecho.

La mentada resolución fue luego confirmada por la Sala II de la Cámara de Apelaciones del fuero el día 31/05/2022 en la actuación N° /2022 del incidente de apelación, Expte. N° XXX-1.



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA
N°18

XXX XXX CONTRA GCBA SOBRE ACCION MERAMENTE DECLARATIVA XXX

XXX

XXX

III. A través de la actuación N° 2122766/2022 se presentó el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y contestó la demanda incoada en su contra.

Luego de efectuar una serie de negativas y de delimitar las pretensiones de la actora, se refirió a cada una de ellas.

En primer lugar, indicó que la accionante había interpuesto un reclamo de repetición ante la AGIP solicitando el reintegro del impuesto ingresado correspondiente a los períodos 04/2017 a 01/2019.

Manifestó que de dichas actuaciones se desprendía que XXX determinaba y pagaba el impuesto como le correspondía de acuerdo a la inscripción que había efectuado en esta jurisdicción conforme al régimen del Convenio Multilateral, por el ejercicio de las actividades que realizaba y los ingresos que por ellas obtenía (v. fs. 11).

Luego, detalló las actividades que desempeñaba la cooperativa que habían sido gravadas con el ISIB y manifestó que *“contrariamente a lo expresado por XXX, no tiene ningún saldo o acreencia, y ella misma declara ‘0,0’ a su favor, al anticipo 4° de 2022. Así, es llamativa la conducta de la empresa quien aun cuando declara ‘0’ (...) no hace ninguna mención de cómo declara el ISIB y consecuentemente de su real situación tributaria, que es muy diversa a la que describe en el escrito de inicio”* (v. fs. 17).

Alegó que la empresa reconocía tener ingresos provenientes de la realización de actividades a título oneroso, susceptibles de producir un lucro o beneficio a quien las ejercía y que, por ende, se encontraban alcanzados por el ISIB. Agregó que

las actividades descritas por la propia empresa no hacían a la esencia intrínseca de la actividad cooperativa como lo postulaba.

Específicamente indicó que del detalle de las actividades surgía -entre otras- la comisión por venta de bebidas y alimentos, fiambres, así como la gestión y logística para el transporte de mercaderías prestado a terceros, los intereses cobrados por servicio de crédito, alquileres y arrendamientos de bienes inmuebles, las que -según entendió- no buscaban tutelar los intereses comunes de sus miembros (productores lecheros) sino de la propia empresa y menos aún tenían una finalidad de nutrición y salud como la declarada (v. fs. 24/25).

Posteriormente, analizó los estados contables al 30/06/2020 y concluyó que se trataba de una empresa líquida y solvente, que no poseía un grado de endeudamiento que mereciera considerarla en una situación en crisis, iliquidez o que el pago de ingresos brutos pudiera afectarla.

Arguyó que puesto que la actora se había inscripto en el ISIB de las 24 jurisdicciones del país y que nunca había planteado inconstitucionalidad alguna, había consentido la norma y su conducta resultaba contraria a sus propios actos (v. fs. 30).

Sostuvo la improcedencia de la acción intentada (v. punto X) como de la inconstitucionalidad planteada (v. punto XI).

Arguyó que la Ley de Coparticipación Federal vinculaba a la Nación y a las Provincias para disciplinar el ejercicio de sus respectivas atribuciones y para evitar superposiciones impositivas. Así, entendió que no existía contraposición alguna, ni tampoco podía sostenerse que el fisco local aplicara un tributo más amplio que el autorizado por la Ley 23.548, justamente porque el sentido de esa norma no era el establecimiento de hechos impositivos, sino recomendaciones a las legislaturas locales para evitar la superposición de impuestos locales con gravámenes nacionales en concordancia a lo dispuesto por la Constitución Nacional.

De este modo, consideró que de acuerdo a lo dispuesto en el art. 9, inc. 1° de dicha ley, las únicas actividades habituales que se encontraban excluidas del impuesto eran aquellas realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos,



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA
N°18

XXX XXX CONTRA GCBA SOBRE ACCION MERAMENTE DECLARATIVA XXX

XXX

XXX

mientras que las restantes, en la medida que encuadraran en el hecho imponible, podían encontrarse alcanzadas por el mismo (v. fs. 45).

Concluyó que se encontraba demostrado que la actora había obtenido ingresos como contraprestación a sus actividades de producción de leche y otros productos lácteos y su comercialización por lo que *“la ausencia de fin de lucro no se p(odía) presumir por la sola calificación societaria (ya que) la finalidad de XXX no e(ra) la nutrición y salud ni la mera asistencia a los asociados”* (v. fs. 48).

Finalmente, ofreció prueba y efectuó reserva del caso federal.

IV. Por medio de la actuación N° 877143/2023 se declaró la cuestión como de puro derecho y se corrió traslado a las partes para que argumentasen en derecho.

En la actuación N° 1106284/2023 obra la argumentación en derecho del GCBA, mientras que la correspondiente a la parte actora se encuentra agregada a la actuación N° 1120615/2023.

A través de la actuación N° 1343123/2023 se expidió el Ministerio Público Fiscal.

Finalmente, en la actuación N° 1343716/2023 se llamaron los autos para dictar sentencia, providencia que al encontrarse firme deja los presentes en estado de resolver.

CONSIDERANDO:

I. En primer término, corresponde dejar delimitado el objeto que persigue la parte actora a través de la promoción de la presente acción meramente declarativa, el cual se centra en la declaración de inconstitucionalidad del art. 175 del Código Fiscal (t.o. 2021), por considerar que contraviene lo dispuesto en el art. 9, inc. b), ap. 1 de la Ley 23.548, en tanto grava con el impuesto sobre los ingresos brutos a las actividades que realiza en forma no lucrativa.

Por su parte, el GCBA centra su defensa en el hecho de que con el desarrollo de ciertas actividades, la accionante no cumple con la finalidad de la cooperativa, evidenciando en forma palmaria actividades lucrativas, alcanzadas y gravadas con el ISIB.

De esta manera, teniendo en especial consideración el modo en que la parte actora planteó su pretensión, será menester analizar la normativa involucrada como la prueba producida en autos, a los fines de indagar si efectivamente la norma local colisiona con el régimen de coparticipación federal de impuestos y, en consecuencia, si corresponde la exclusión de la imposición del impuesto sobre los ingresos brutos a la actora.

II. En este punto, corresponderá referirse a la normativa que rige la cuestión de autos.

La Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales establece que *“la adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: a) Que acepta el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas. b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley. En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imposables sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente. (...) De la obligación a que se refieren los dos primeros párrafos de este inciso*



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA
N°18

XXX XXX CONTRA GCBA SOBRE ACCION MERAMENTE DECLARATIVA XXX

XXX

XXX

se excluyen expresamente los impuestos provinciales (...) sobre los ingresos brutos (...)
(art. 9, incs. a y b).

En lo que aquí interesa, el art. 9, inc. b), punto 1 dispone que en lo que respecta al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el mismo deberá ajustarse a una serie de características básicas, señalando que: *“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”*.

Por su parte, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por medio de la Ley N° 4 del año 1998, se adhirió al régimen de Coparticipación Federal de Impuestos establecido en la Ley N° 23.548.

Por otro lado, el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (t.o. 2021) dispone, en lo que respecta al hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, que *“por el ejercicio habitual y a título oneroso en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las cooperativas y todas los contratos asociativos que no tienen personería jurídica, cualquiera fuera el tipo de contrato elegido por los partícipes y el lugar donde se realiza (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, y todo otro de similar naturaleza), se paga un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente Capítulo”*.

III. Ahora bien, corresponde mencionar la prueba colectada en autos.

De la prueba documental acompañada por la parte actora junto a la actuación N° XXX se desprende una copia del estatuto social de XXX. Del mismo se observa su objeto en el art. 5°, en el que se advierten diversas actividades señaladas por las partes.

A su vez, se adjuntó una copia de los Estados Contables por el ejercicio finalizado el 30/06/2020 como así también un informe de un contador público respecto a información relacionada a la situación económica y financiera de la cooperativa y respecto a la incidencia del ISIB en la misma.

Por último, se acompañó una copia del Resumen de presentación de las declaraciones juradas y traslado de saldos del sistema SIFERE Web correspondiente al período 01/2017 a 07/2021, y una copia de la constancia de inscripción como Cooperativa ante la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Por su parte, la demandada en diversas actuaciones presentadas el día 08/08/2022 acompañó la siguiente documentación. En primer lugar, adjuntó una copia del expediente administrativo N° EX-2019-08142438-GCABA-DGR por medio del cual tramitó el recurso de repetición interpuesto por XXX sobre el saldo a su favor del ISIB acumulado desde el anticipo mensual 04/2017 al 01/2019. De su lectura se desprende que el mismo fue declarado abstracto el día 18/07/2022 en razón de haberse agotado totalmente el mismo en el anticipo 04/2022.

Asimismo, arrió el informe N° IF-2022-21999951-GCABA-DGR del que se vislumbra la consulta de las declaraciones juradas del sistema SIFERE efectuadas por XXX desde el año 2017 al año 2022, como así también las actividades por las cuales debió pagar el ISIB. Ente ellas se observan las de “elaboración de leches y productos lácteos deshidratados”, “venta al por mayor de fiambres, quesos y productos lácteos”, “servicios de gestión y logística para el transporte de mercadería”, entre otras.

Por otro lado, se acompañó la constancia de inscripción en la AFIP de la actora como cooperativa, y el informe N° IF-2022-22712413-GCABA-DGR



JUZGADO DE 1ª INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA
N°18

XXX XXX CONTRA GCBA SOBRE ACCION MERAMENTE DECLARATIVA XXX

XXX

XXX

correspondiente a la consulta del padrón de ISIB del que se advierten todas las jurisdicciones en las cuales se encuentra inscripta la actora en el “ISIB CONVENIO”.

IV. Delimitado el marco normativo y conceptual que rige la cuestión y detallada la prueba obrante en autos, corresponde evaluar, de lo expuesto por las partes y de las constancias de la causa, los extremos que interesan para la resolución de la pretensión.

IV.1 En primer lugar, cabe precisar que el Código Civil y Comercial de la Nación define a la cooperativa como una persona jurídica privada (conf. art. 148, inc. g).

Por otro lado, éstas se rigen por la Ley de Cooperativas N° 20.337 la que en su artículo 2° las define como entidades fundadas en el esfuerzo propio y la ayuda mutua para organizar y prestar servicios, que reúnen una serie de caracteres que allí enumera.

Sobre esta cuestión, corresponde remarcar dos elementos que el citado artículo destaca. En primer lugar, el “esfuerzo propio y la ayuda mutua” y, en segundo lugar, “para organizar y prestar servicios”. Este último elemento se relaciona con su causa-objeto de satisfacción de servicios, excluyendo el fin de lucro como fin principal, aplicado al sistema de retornos de excedentes que se destinan a las reservas irrepartibles, abriendo la posibilidad de un dividendo limitado al capital (Calcaterra, Gabriela S.; Acuña, Mónica A.; Luengo, Diego; Messina, Gabriel E.; Romano, Alberto A.; Rositto, Eugenio; Sánchez Herrero, Pedro; Hadad, Lisandro A., *Personas Jurídicas*, 1ª ed., Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Astrea, 2019, pág. 410).

En este sentido, si bien la Ley N° 20.337 no determina en forma expresa el carácter no lucrativo de las cooperativas, lo cierto es que -como ya fuera mencionado- el artículo 2° las define como "entidades fundadas en el esfuerzo propio y la ayuda mutua para organizar y prestar servicios". Es decir, puede deducirse de ello que la finalidad de servicio las diferencia del resto de las sociedades que tienden a la búsqueda de un beneficio económico a repartir.

Por otra parte, cabe mencionar que la citada normativa define a los actos cooperativos como aquellos "*realizados entre las cooperativas y sus asociados y por aquéllas entre sí en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales. También lo son, respecto de las cooperativas, los actos jurídicos que con idéntica finalidad realicen con otras personas*" (conf. art. 4).

De su lectura se desprende que estos actos son otra derivación del carácter de entidad de servicio de las cooperativas, en tanto el desarrollo de su actividad principal gira en torno al ejercicio de su objeto social.

IV.2 Aclarada la finalidad de servicio de las cooperativas, resulta necesario expedirse en torno a la coparticipación.

Para ello, corresponde recordar que a través del art. 75, inc. 2 de la Constitución Nacional se faculta al Congreso a "*imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.*

Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.

La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA
N°18

XXX XXX CONTRA GCBA SOBRE ACCION MERAMENTE DECLARATIVA XXX

XXX

XXX

de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional (...)”.

A partir de la reforma constitucional del año 1994 se incorpora por medio del citado artículo un régimen tributario de coparticipación federal y, a partir de ello, *“ha desaparecido de la Constitución Nacional el principio en virtud del cual gastaba quien recaudaba, sustituido, básicamente, por criterios de solidaridad y equidad para el desarrollo igualitario de las provincias”* (Gelli, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina: Comentada y Concordada*, 2a ed., Buenos Aires: La Ley, 2004, pág. 541).

En este sentido, el sistema de coparticipación federal descripto se sustenta en los principios de concentración, solidaridad, equidad, automaticidad y funcionalidad y requiere acuerdos entre *“la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires”*.

De este modo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en virtud de las modificaciones introducidas en el artículo 75 de la Constitución Nacional, entendió que la afectación al sistema allí establecido involucra, en principio, una cuestión constitucional. Agregó que *“asume tal calidad la eventual violación, por parte de una Provincia, del compromiso de abstenerse de ejercer la función legislativa en facultades impositivas propias, aunque esa transgresión pueda también exteriorizarse como un conflicto entre dos leyes locales. En efecto, la Constitución Nacional establece la imperativa vigencia del esquema de distribución de impuestos previsto en la ley-convenio, sancionada por el Estado Nacional y aprobada por las Provincias, la que ‘no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada’, de modo que una hipotética transgresión a la ley local de adhesión -y, por ende, a dicha norma federal-, se proyecta*

como una afectación de las nuevas cláusulas constitucionales, sin que en ello incida el carácter local de la norma mediante la cual pudiera efectivizarse la alteración del sistema vigente en el orden nacional” (conf. “El Cóndor Empresa de Transportes SA c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa”, sentencia del 07/12/2001, Fallos: 324:4226).

A su vez, el Máximo Tribunal de la Nación ponderó que el llamado federalismo de concertación estaba inspirado *“en la búsqueda de un régimen concurrente en el cual las potestades provinciales y nacionales se unan en el objetivo superior de lograr una política uniforme en beneficio de los intereses del Estado Nacional y de las provincias. Esa fórmula -ha dicho el Tribunal en 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 catorce 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’. Se trataba (...) de consagrar el principio de ‘hacer un solo país para un solo pueblo’”* (Corte Suprema de Justicia de la Nación, *“Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/ Provincia de Neuquén s/ acción de inconstitucionalidad”*, sentencia del 15/04/2004, Fallos: 327:1051).

Allí, continúa mencionado que *“esa preocupación (...) procuró coordinar las facultades tributarias locales con las nacionales para evitar la doble imposición, cuyas consecuencias negativas ya se habían reconocido en Fallos: 149:260 en términos elocuentes. (...) Por su parte, las reformas dispuestas por la ley 22.006 tendieron a ahondar en ese objetivo procurando extender la política uniforme a la armonización de la configuración técnica de los medios tributarios reservados a las provincias, en particular en materia de ingresos brutos y de sellos. (...) la nota de elevación al Poder Ejecutivo que acompañó al proyecto precisó los pasos necesarios para diseñar la nueva política uniforme establecida desde entonces”*.

Así las cosas, en virtud de lo reseñado en cuanto a la normativa aplicable y al sistema de coparticipación federal de los impuestos, es dable concluir que el mencionado sistema incorporado mediante la Ley N° 23.548, en su Capítulo II titulado *“Obligaciones emergentes del régimen de esta Ley”*, dispone la adhesión de cada



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA
N°18

XXX XXX CONTRA GCBA SOBRE ACCION MERAMENTE DECLARATIVA XXX

XXX

XXX

provincia mediante una ley que disponga que acepta el régimen sin limitaciones ni reservas. En este sentido, puede deducirse de ello el deber de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires al adherirse por medio de la Ley N° 4 a dicho régimen sin reservas ni limitaciones, a sujetarse y aplicar las pautas allí dispuestas.

IV.3 Sobre éste último punto y, adentrándonos en la cuestión de fondo, corresponde subrayar las manifestaciones vertidas por el Poder Ejecutivo de la Nación acompañadas junto al proyecto de la Ley N° 22.006.

En el artículo 2° de la mencionada normativa se sustituyó el inciso b) del artículo 9° de la Ley N° 20.221, el cual quedó redactado de la misma manera, sin alteración alguna, que el actual art. 9, inc. b) de la Ley N° 23.548.

Dentro de la nota de elevación al Poder Ejecutivo que acompañó el proyecto de la Ley N° 22.006 se precisaron diversos pasos necesarios a los fines de diseñar la nueva política uniforme del régimen de coparticipación federal.

En primer lugar, se precisó que *“Aunque el régimen contempla excepciones al principio general, no se han definido nunca los parámetros dentro de lo que dichas excepciones pueden desenvolverse. Si bien esta circunstancia no genera dificultades en el ejercicio de las liberalidades en lo que hace a los impuestos sobre inmuebles y sobre automotores, en atención a que por su naturaleza constituyen impuestos sobre bienes físicos no susceptibles de ser gravados localmente por más de una jurisdicción, las posibilidades son distintas en relación a los impuestos sobre los ingresos brutos y a los impuestos de sellos. La aplicación de los primeros se encuentra regulada por el Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977 (...) este Convenio está*

estructuralmente basado en la atribución de base imponible a las distintas jurisdicciones, en aquellos casos en que el ciclo económico se cumple en más de una. Va de suyo que, para que pueda funcionar orgánica y racionalmente, es menester que las normas locales tengan cierto grado de homogeneidad en lo que hace, fundamentalmente, a base y a hecho imposables. Si, como se ha hecho hasta el presente, estos elementos constitutivos de la imposición no se encuentran claramente reglados, no es difícil entender que se produzcan desfasajes legales entre las distintas jurisdicciones que llevan a dificultar la obligación del contribuyente y la administración fiscal, al tiempo que pueden constituirse en factores de inequidad tributaria”.

A su vez y con el fin de obviar tales inconvenientes, se agregó que *“se han incorporado en este inciso los parámetros a que deben ajustarse los respectivos fiscos, parámetros que pasamos a detallar”.*

En este contexto, el artículo 2º, inc. 2) de la mencionada normativa -actual art. 9, inc. b) de la Ley Nº 23.548- refiere, en lo que respecta al impuesto sobre los ingresos brutos, que los mismos *“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 subrayado no pertenece al original).

Por su parte, el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (t.o. 2021) en su art. 175 menciona -en lo que aquí interesa- que el ISIB se paga *“por el ejercicio habitual y a título oneroso en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las cooperativas y todos los contratos asociativos que no tienen personería jurídica (...)”.* (El subrayado no pertenece al original).

En este sentido, de la lectura de ambas normativas se desprende una clara inconsistencia. Por un lado, la Ley de Coparticipación Federal únicamente refiere que el ISIB recae sobre los ingresos provenientes de actividades empresariales civiles o



JUZGADO DE 1ª INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA
N°18

XXX XXX CONTRA GCBA SOBRE ACCION MERAMENTE DECLARATIVA XXX

XXX

XXX

comerciales con fines de lucro. Por el otro, la norma local expande el hecho imponible de dicho impuesto por el ejercicio habitual y a título oneroso de cualquier actividad, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las cooperativas.

Sobre este punto, no resulta ocioso recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que “...*la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, en el que tienen en la vida diaria, y cuando la ley emplea varios términos sucesivos es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir conceptos, por cuanto, en definitiva, el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador...*” (Fallos: 200:165, entre otros).

En este mismo sentido, ha interpretado que es regla en la interpretación de las leyes dar pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de los preceptos de manera que se compadezcan con el resto del ordenamiento jurídico y las garantías constitucionales. Ese propósito no puede ser obviado por los jueces con motivo de las posibles imperfecciones técnicas de su instrumentación legal, toda vez que ellos, como servidores del derecho para la realización de la justicia, no deben prescindir de la *ratio legis*. La exégesis de la ley requiere la máxima prudencia cuidando que la inteligencia que se le asigne no pueda llevar a la pérdida de un derecho, o el apego a la letra no desnaturalice la finalidad que ha inspirado su sanción (Fallos: 310:500).

En este contexto, corresponde destacar la diferencia entre las actividades lucrativas y el fin de lucro.

Para ello, cabe referenciar lo dicho por la doctrina en cuanto a que *“la distinción es semántica, pues no existen actividades intrínsecamente lucrativas sino sujetos que realizan actividades con fines de lucro. En el caso de las cooperativas, las diferentes actividades económicas (provisión de mercaderías, organización del trabajo, comercialización de la producción, suministro de energía, etc.) son realizadas sin fin de lucro sino de servicio a sus asociados, mientras que esas mismas operaciones son ejecutadas con propósito de lucro por otros sujetos (sociedades o personas físicas). Incluso una actividad que tradicionalmente se ha reputado comercial, como el seguro, puede ser realizada por entidades de seguro solidario (cooperativas y mutuales) como expresamente prevé la ley 20.091. El lucro es, pues, de los sujetos, no de la actividad”* (Cracogna, Dante, *Naturaleza de la cooperativa y fin de lucro*, Publicado en: SJA 21/08/2019, 52 - LLNOA2019 (octubre), 4, Cita: TR LALEY AR/DOC/1300/2019).

Es decir, el fin de lucro corresponde a los sujetos que presten actividades económicas, ya sean lucrativas o no. Es así que, el carácter lucrativo de una actividad no será una condición necesaria de la finalidad del sujeto que las preste.

A su vez y en este mismo sentido, cabe hacer la distinción entre una actividad a título oneroso de una actividad con finalidad de lucro.

El Código Civil y Comercial de la Nación define que los contratos son a título oneroso cuando las ventajas que procuran a una de las partes les son concedidas por una prestación que ella ha hecho o se obliga a hacer a la otra, mientras que son a título gratuito cuando aseguran a uno o a otro de los contratantes alguna ventaja, independiente de toda prestación a su cargo (conf. art. 967).

De ello se colige que, las cooperativas -en este caso, XXX- realizan una actividad a título oneroso. Sin embargo, ello no implica que sean llevadas a cabo con una finalidad de lucro.

Por el contrario, como ya fuera mencionado, las cooperativas no tienen una finalidad de lucro, sino una finalidad de servicio. Dicha circunstancia no varía de acuerdo a las actividades que realiza en forma diaria que, claramente, serán a título oneroso. Ello por cuanto se trata de empresas que deberán llevar a cabo actividades para su subsistencia, esto es, tareas por las cuales obtengan un ingreso a los fines de solventar sus costos.



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA
N°18

XXX XXX CONTRA GCBA SOBRE ACCION MERAMENTE DECLARATIVA XXX

XXX

XXX

Sin perjuicio de ello, lo que aquí importa es que los excedentes no se reparten del mismo modo en que lo hacen las sociedades con una finalidad de lucro en las que se reparten las ganancias entre sus socios de acuerdo a su capital aportado.

La mencionada nota distintiva de las cooperativas puede ser comprobada a través del artículo 2 de la normativa que las rige. Allí se detallan sus principales caracteres, entre los cuales cabe mencionar la igualdad de voto de los asociados - independientemente del capital aportado-, la distribución de los excedentes en proporción al uso de los servicios sociales, la irrepartibilidad de las reservas sociales y el destino desinteresado del sobrante patrimonial en casos de liquidación.

De esta forma, se puede concluir que, sin perjuicio de que las cooperativas realicen actividades onerosas, no puede derivarse de ello que tengan una finalidad de lucro. En este sentido, las actividades que llevan a cabo podrán ser lucrativas, mas no así su finalidad principal.

Así lo ha entendido diversa doctrina que se ha expresado al respecto al referirse a las normativas nacionales y locales sobre el ISIB, en cuanto menciona que *“el requisito del título oneroso, a nuestro criterio, no reemplaza al fin o propósito de lucro ni al carácter intrínsecamente lucrativo de la actividad, sino que constituye algo distinto, claramente menos exigente”* (Bulit Goñi, Enrique G., *Impuesto sobre los ingresos brutos*, 2a ed., actualizada y ampliada, Ediciones Depalma Buenos Aires: 1997, pág. 80).

En este orden de ideas, teniendo en consideración que la Ley de Coparticipación Federal establece que el impuesto sobre los ingresos brutos recae únicamente sobre aquellas actividades empresarias con fines de lucro, es dable concluir que no se encontrarían alcanzadas las cooperativas en virtud de lo desarrollado precedentemente.

Sin perjuicio de ello, la norma local incluye a las cooperativas dentro del hecho imponible, contradiciendo de esta forma a la ley federal que requiere un fin de lucro en las actividades desarrolladas.

Es así que, a su vez, contraviene las manifestaciones vertidas en la nota de elevación al Poder Ejecutivo que acompañó el proyecto de la Ley N° 22.006 en cuanto allí se dejó asentado que con el fin de evitar que se produzcan desfasajes legales entre las distintas jurisdicciones que pudieran constituirse en factores de inequidad tributaria, es que se incorporaron los parámetros a los que debían ajustarse los respectivos fiscos.

Por otra parte, resulta oportuno señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha entendido que *“las normas impositivas no deben entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación”* (conf. Fallos: 279:226).

Pues es en este sentido que habiéndose adherido la Ciudad Autónoma de Buenos Aires al régimen de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales establecido en la Ley N° 23.548 por medio de la Ley N° 4 sin limitación o reserva alguna, es que se puede concluir -como bien lo señala el Sr. Fiscal actuante en autos- que la norma local se encuentra en clara contradicción con la Ley de Coparticipación Federal.

Asimismo, cabe recalcar que en un caso análogo al de autos -que se encuentra pendiente de resolución en el Máximo Tribunal de la Nación -, la Procuración General de la Nación se ha expedido en el sentido de que *“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. 9°. Tal situación se configura en el caso respecto de la demandada, que al adherirse (...) 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”* (Procuración General de la Nación, *“Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c/ Provincia del Chaco s/ amparo”*, dictamen del 10/05/2021).



JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA
N°18

XXX XXX CONTRA GCBA SOBRE ACCION MERAMENTE DECLARATIVA XXX

XXX

XXX

A su vez, el Máximo Tribunal ha dicho -si bien se refería al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento-, el más alto Tribunal interpretó que *“Ese pacto, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configura el derecho intrafederal (Fallos: 314:862) y se incorpora una vez ratificado por la legislatura 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. Esa gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenios celebrados entre las provincias y el gobierno nacional con un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes (Horacio Zorraquín Becú: El Federalismo Argentino, Edit. Perrot, 1958, pág. 194)”* (Corte Suprema de Justicia de la Nación, *“Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/ Provincia de Buenos Aires y otro s/acción declarativa”*, sentencia del 19/08/1999, Fallos: 322:1781, el subrayado me pertenece).

De este modo, puede concluirse que le asiste razón a la parte actora en torno a la incompatibilidad existente entre el art. 175 del Código Fiscal de la CABA (t.o. 2021) y la Ley N° 23.548.

En este mismo sentido lo ha entendido la doctrina al señalar que *“se debería tener presente cuanto menos: a) que el tipo legal requiere que la actividad sea ejercida con propósito de lucro; b) que para determinar si él existe o no, no basta con limitar el examen de la naturaleza propia de la entidad sujeto eventual del gravamen, considerada en abstracto, sino que, al contrario, se debe particularizar en todas las circunstancias que configuren la operatoria específica del caso de que se trate. Es más: puede darse el supuesto de que un ente haya recibido autorización estatal para actuar de*

determinada manera y bajo cierta forma específica -por ejemplo, como asociación civil sin fin de lucro-, pero que en los hechos opere de manera distinta -por ejemplo, persiguiendo fin de lucro, al margen de sus estatutos y la autorización estatal recibida-” (Bulit Goñi, Enrique G., *op.cit.*, pág. 92).

Pues es sobre tales argumentos sobre los cuales la demandada debió haber probado sus dichos. Es decir, si bien el GCBA en su escrito de contestación de demanda remarcó que XXX se encontraba inscripta en la categoría de “ISIB CONVENIO” con estado “activo” para una serie de actividades que consideró lucrativas, lo cierto es que la demandada debió haber demostrado en autos que las actividades que realiza XXX tienen una finalidad distinta al de las cooperativas, es decir, una finalidad de lucro. Cuestión que no se encuentra comprobada en autos.

Es decir, de las constancias de autos se encuentra debidamente probado el carácter de cooperativa de XXX como así también que afronta hasta ahora el pago del ISIB por diversas actividades –conforme la prueba detallada en el considerando III-, mas no así que a la actora le correspondía abonar el impuesto en cuestión por tener una finalidad distinta a la que su estatuto y la normativa disponen para las cooperativas.

Dicha prueba se encontraba en cabeza de la parte demandada puesto que, como ya fuera analizado, en principio las cooperativas no tienen una finalidad de lucro, por lo que le correspondía al GCBA acreditar que las ganancias obtenidas por la actora no habían sido destinadas a las actividades en beneficio de la comunidad como lo señala.

En este sentido, el artículo 301 del CCAT, primera parte, establece que: *“Incumbe la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido o de un precepto jurídico que el tribunal no tenga el deber de conocer”*.

Asimismo, autorizada doctrina ha enseñado que *“(…) la falta de prueba perjudica a la parte que tenía la carga probatoria (…)*”. (cfr. ARAZI, Roland y ROJAS, Jorge A., “Código Procesal Civil y Comercial de la Nación”, 2º Edición, Tomo II, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni, pág. 354, 2007).

En conclusión: la ley de creación de cooperativas N° 20.337 establece claramente que dichas entidades están fundadas en el esfuerzo propio y la ayuda mutua



JUZGADO DE 1ª INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA
N°18

XXX XXX CONTRA GCBA SOBRE ACCION MERAMENTE DECLARATIVA XXX

XXX

XXX

para organizar y prestar servicios. De ello se deduce que aún cuando puedan realizar actividades onerosas –en los términos en que lo define la norma que establece el ISIB- ello no implica que lo obtenido de tal producto constituya un lucro que pueda ser gravado, en atención al compromiso federal asumido por la Ciudad de Buenos Aires al adherir a la Ley 23.548. Se advierte así una colisión de la norma local frente a la federal, que debe resolverse en favor de esta última.

En este orden de ideas, de acuerdo a lo hasta aquí expuesto, surge con claridad la inconstitucionalidad del art. 175 del Código Fiscal de la CABA (t.o. 2021) en cuanto contraviene lo dispuesto en el art. 9, inc. b), ap. 1 de la Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales N° 23.548.

Así las cosas, corresponde hacer lugar a la demanda iniciada por XXX XXX.

V. Atento el modo y los fundamentos con que se resuelve la cuestión, se impondrán las costas a la demandada vencida, en virtud del principio general establecido en el artículo 62 del CCAyT.

Por todo lo expuesto a lo largo del presente, **FALLO:**

1º) Haciendo lugar a la acción meramente declarativa interpuesta por XXX XXX contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires. En consecuencia, declárase la inconstitucionalidad del art. 175 del Código

Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (t.o. 2021) en tanto incluye a la Cooperativa actora en el régimen del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

2º) Imponer las costas a la demandada vencida (conf. art. 62 del CCAyT).

3º) En atención a lo regulado en los arts. 11, 20, 54, 56, y concordantes de la Ley No 5134, y a lo dispuesto en la Resolución de Presidencia del Consejo de la Magistratura de la Ciudad de Buenos Aires N° 743/2023, regúlense los honorarios de la Dra. Daniela Paula Manesi por la representación letrada de la parte actora en la suma de \$ 264.770.- (pesos doscientos sesenta y cuatro mil setecientos setenta), teniendo en cuenta el mínimo legal establecido en el art. 60 de la Ley N° 5134.

Los honorarios aquí regulados deberán ser abonados en el plazo de die (10) días.

4º) Publíquese en el sistema informático EJE y notifíquese electrónicamente por Secretaría a las partes y al Ministerio Público Fiscal. Oportunamente, archívese

