

TÍTULO:	LA CORTE SUPREMA CONFIRMA QUE EL REQUISITO DE FIN DE LUCRO ES INDISPENSABLE PARA EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS
AUTOR/ES:	Vidal Quera, Gastón
PUBLICACIÓN:	Práctica Integral Buenos Aires (PIBA)
TOMO/BOLETÍN:	XVI
PÁGINA:	-
MES:	Mayo
AÑO:	2024
OTROS DATOS:	-

GASTÓN VIDAL QUERA

LA CORTE SUPREMA CONFIRMA QUE EL REQUISITO DE FIN DE LUCRO ES INDISPENSABLE PARA EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

I - INTRODUCCIÓN

El impuesto sobre los ingresos brutos es el recurso provincial propio que más recauda. En este caso, el pasado 19/3/2024 en la causa "[Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda c/Provincia del Chaco s/amparo](#)" la Corte Suprema de Justicia de la Nación, revocando una sentencia del Superior Tribunal de Justicia de Chaco, le puso fin a una larga discusión al confirmar que este impuesto, de acuerdo a la [ley de coparticipación federal de impuesto 23548](#), exige que la actividad para pagar el impuesto sea realizada con "fines de lucro", no bastando como disponía el Código Tributario de Chaco que la actividad fuese onerosa.

Se trata de un fallo de mucho interés, ya que los Códigos Provinciales cuando regulan el impuesto sobre los ingresos brutos dentro del hecho imponible exigen como requisito la "onerosidad" y no el "propósito de lucro" como indica el artículo 9, inciso b), punto I, de la ley 23548.

II - LOS HECHOS DEL CASO Y QUÉ RESOLVIÓ LA CORTE

Una cooperativa promovió una acción de amparo a fin de obtener la declaración de inconstitucionalidad del art. 116 del Código Tributario del Chaco⁽¹⁾ y la nulidad de las resoluciones administrativas por las que se le había determinado una deuda en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos pese a que indica que no desarrolla actividad con fin de lucro.

En las tres instancias anteriores, sentencia de primera instancia, Cámara de Apelaciones Civil y Comercial de Chaco y el Superior Tribunal de la Provincia de esa

Provincia, ya que se consideró que el Código Provincial permite cobrar el impuesto sobre los ingresos brutos a *"toda otra actividad habitual"* sin requerir que se persiga fin de lucro, de modo que el mismo alcanza a los ingresos brutos que obtengan las cooperativas.

La Cooperativa presentó recurso extraordinario ante la Corte Suprema, ya que alcanzar su actividad con el impuesto sobre los ingresos brutos, al no tener un "propósito de lucro" resulta inconstitucional el artículo 116 del Código Provincial al no ajustarse a lo que se dispone que *"recaigan 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"*.

Si bien la Corte vuelve a reiterar que lo relacionado con la ley de coparticipación es "derecho público local" en el caso se debe analizar el recurso extraordinario ya que el fallo al aplicar normas locales lo hizo con un criterio que *"conduce a un apartamiento inequívoco de su contenido y finalidad ... y lo resuelto no encuentra fundamento sino en una exégesis inadecuada de las norma aplicada que la desvirtúa y torna inoperante"*, con lo cual se trata de una decisión que es *"...la resolución apelada constituye una derivación razonada del derecho vigente con aplicación a las circunstancias comprobadas de la causa"*.

Con lo cual lo que hay que resolver, luego de que la Corte ingresa en el tema, es si la ley de coparticipación ***"...establece el propósito de lucro como un requisito al que deben sujetarse las legislaturas locales al definir el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos o si -como sostiene la sentencia apelada-dicha norma permite gravar con el mencionado impuesto a toda otra actividad habitual onerosa, aunque sea realizada sin propósito de lucro"***.

En este punto y con toda claridad la Corte se inclina por la supremacía de la ley de coparticipación sobre lo que dispongan los Código Provinciales al indicar 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 fines de lucro, torna superflua y carente de toda operatividad a la expresión `con fines de lucro` empleada por el art. 9 inciso b) punto I de la ley 23548. 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 habilita 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"***.

Con lo cual se concluye que la sentencia es **arbitraria y debe ser descalificada como acto jurisdiccional**.

III - LAS PROYECCIONES DEL FALLO Y ALGUNOS COMENTARIOS FINALES

Con mucha claridad la Corte Suprema ha indicado que la ley de coparticipación 23548 en el impuesto sobre los ingresos brutos, como también agrego tiene lineamiento en otros impuestos, en el artículo 9 inciso b) punto I exige que para generarse el hecho imponible sea una actividad con **"fin de lucro"**, no bastando que la misma sea **"onerosa"** como está regulada en el Código Tributario de Chaco, y me animo a decir en todas las jurisdicciones.

El fin de lucro es un concepto específico relacionado con la obtención de una ganancia y, por el contrario, la onerosidad está relacionada con "contraprestaciones recíprocas", aunque no haya un fin de lucro. En ese sentido, el artículo 967 del Código Civil y Comercial de la Nación dispone 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". Como se ve, en esos casos no se requiere un fin de lucro. Por el contrario, el fin de lucro, que requiere la ley de coparticipación y debe estar presente en el hecho imponible del impuesto para la Corte, está definido en esencia como el ingreso, ganancia, beneficio o provecho que se consigue a partir de una cosa o del desarrollo de determinada actividad.

La jurisprudencia ya había sostenido que una actividad no lucrativa no cumplía con la exigencia de la ley de coparticipación para considerarla alcanzada con el impuesto, por lo que no debía abonar el mismo⁽²⁾. Es decir, se tuvo en cuenta la actividad del sujeto para considerar que no tenía fin de lucro, por ende, no debía abonar el impuesto.⁽³⁾

Pero lo relevante es que lo dijo la Corte, con lo cual todos aquellos que ejerzan actividad de tipo onerosa, como el caso de la cooperativa o de determinados clubes u otras entidades, estarán fuera del hecho imponible del impuesto.

Además, se podría solicitar la devolución o repetición para tales sujetos y, en caso de desconocer por alguna jurisdicción iniciar alguna acción judicial, como amparo o acción declarativa, para que se siga el criterio de la Corte.⁽⁴⁾

Notas:

(1) "Por el ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Chaco de comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes obras o servicios, inversión de capital o cualquier otra actividad, civil o comercial, lucrativa o no cualquiera sea su naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas y las asociaciones mutualistas, y el lugar en donde se realice (incluso en zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte y en general edificios y lugares de dominio público) se pagará un impuesto conforme a las normas que se establecen en el presente título..."

(2) "[Asociación Bancaria c/Tribunal Fiscal de Apelación y otros s/impugnación de resolución](#)", Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, Provincia de Buenos Aires, sentencia del 11 de octubre de 2018

(3) Se puede ampliar en "Cuestiones conflictivas de tributación local", Editorial Errepar, 2019, Gastón Vidal Quera en el Capítulo II

(4) Recomiendo y recuerdo haber escuchado al Dr. Enrique Bulit Goñi quien invocó hace mucho el criterio que acaba de validar la Corte, lo que se puede profundizar en su libro de Impuesto sobre los Ingresos Brutos o diversas publicaciones de este reconocido autor