

STJSL-S.J. – S.D. N° 200/25.-

--En la Provincia de San Luis, **a veinte días del mes de noviembre de dos mil veinticinco**, se reúnen en Audiencia Pública los Señores Ministros, Dres. JORGE ALBERTO LEVINGSTON, JOSÉ GUILLERMO L'HUILLIER, ANDREA CAROLINA MONTE RISO y EDUARDO SEGUNDO ALLENDE - Miembros del SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTICIA, para dictar sentencia en los autos: **“COOPERATIVA DE TRABAJO CAFALSER LTDA C/ GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE SAN LUIS - S/ DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD”** - IURIX EXP N° 411358/24.

Conforme al sorteo practicado oportunamente, con arreglo a lo que dispone el artículo 268 del Código Procesal, Civil y Comercial, se procede a la votación en el siguiente orden: Dres. JOSÉ GUILLERMO L'HUILLIER, EDUARDO SEGUNDO ALLENDE, ANDREA CAROLINA MONTE RISO y JORGE ALBERTO LEVINGSTON.

Las cuestiones formuladas y sometidas a decisión del Tribunal son:

- I) ¿Es procedente la Demanda de Inconstitucionalidad?
- II) En su caso ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?
- III) ¿Cuál sobre costas?

A LA PRIMERA CUESTIÓN, el Dr. JOSÉ GUILLERMO L'HUILLIER dijo: 1)

Que en fecha 03/03/2024, se presentó la parte actora, COOPERATIVA DE TRABAJO CAFALSER LIMITADA, y promovió demanda de inconstitucionalidad en contra del GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE SAN LUIS, que amplió en fecha 24/03/2024, persiguiendo se declare la inconstitucionalidad del impuesto a los “ingresos brutos” (IIBB) que la grava en el ejercicio fiscal 2024, según la Ley VIII-0254-2023 y su antecedente el art. 178 de Código Tributario de la Provincia de San Luis, Ley VI-0490-2005.

1.1) La actora se presenta como una cooperativa de trabajo constituida bajo el régimen de la Ley 20.337, integrada por un grupo de trabajadores manuales, de oficios, panaderos, cocineros, mozas, reposteros,

ayudantes de cocina, maestros chocolateros, confiteros, sangucheros, pasteleros y aprendices con sede en la localidad de Potrero de los Funes, Provincia de San Luis, que como actividad principal se dedica a la elaboración de comidas, panificaciones, rotisería, repostería y sus respectivas distribuciones y servicio de catering y lunch.

Precisó que en total la cooperativa nuclea a 23 familias que se agruparon bajo la referida personería jurídica con la intención de mejorar su calidad de vida, procurando una sana y continua alimentación y sostenimiento familiar, porque con anterioridad a su asociación cooperativa todos trabajaban individualmente y por su cuenta en trabajos inciertos, variables, esporádicos, irregulares, escasos e impredecibles, en panaderías, restaurantes, comedores, bares y hoteles, con escasa paga.

Dijo que con la asociación cooperativa procuran retener para sí la plusvalía de la que se apropian los empleadores en un sistema de trabajo dependiente.

Agregó que la compra al por mayor de materias primas -vgr. harinas, azúcares, chocolates, hormas de queso, fiambres, etc.- redundaba en un gran beneficio para todas las familias, ya que las compras a granel efectuadas para la elaboración de los productos de la cooperativa, también sirve para el consumo y la alimentación de cada uno de los miembros que la integran y de su núcleo familiar.

Acerca de la distribución de dinero -"retornos"- indicó que se producen retiros diarios para la subsistencia cotidiana, que se registran en los recibos de retribución, cuyo movimiento es variable porque sirve para atender situaciones no previstas como enfermedad, arreglos varios: motos, motores, bicicletas, adquisición de útiles escolares en marzo o viajes, con lo que se concreta el fin de "ayuda mutua" previsto en el art. 2 de la Ley 20.337.

Indicó que estas erogaciones imprevistas se ven compensadas en el transcurso de las semanas y los meses, para lograr que la percepción dineraria de cada asociado sea en proporción a su efectiva

actividad en la elaboración de los productos y/o en la prestación del servicio, en cumplimiento del art. 42 inc. 5, apartado b) de la Ley 20.337.

Afirmó que si bien los asociados obtienen ventajas de contenido económico para alimento, vestido, educación, salud, etc., y que la producción y venta del producto implica una actividad a título oneroso; el cooperativismo es un sistema que tiende a la satisfacción de las necesidades de los asociados, a causa de la explotación de la empresa cooperativa; pero que resulta ajeno el sistema mutualista a la llamada actividad lucrativa o fin de lucro, típica de las sociedades comerciales quienes sí tienen fin de lucro y distribuyen las ganancias en proporción al capital aportado por cada socio o accionista.

Insistió en que existe una nítida diferencia entre el dinero que percibe un asociado de la cooperativa, denominado “retorno” y las utilidades del régimen societario, porque mientras en la primera el “retorno” se realiza en proporción al trabajo del asociado, en el régimen societario las utilidades se distribuyen en relación a la cuota societaria del accionista.

Además mencionó que mientras en las cooperativas cada asociado dispone de un solo voto, cualquiera fuere su aporte, en las sociedades comerciales las mayorías se conforman según el capital.

Indicó que las cooperativas están exentas del impuesto a las ganancias y explicitó el fundamento de ello.

Defendió la falta de lucro de la actividad que desarrolla la actora, porque esta: a) se constituye como cooperativa, en la que el lucro corresponde a los sujetos y no a la actividad; b) por la causa, objeto y fin establecidos en el estatuto de la cooperativa; y c) por el tipo legal elegido, según Ley 20.337.

1.2) De otra parte, señaló que a pesar de que la Ley 23.548 prohíbe a las provincias gravar impositivamente actividades no lucrativas, como las realizadas por la actora, el Código Tributario Provincial grava la actividad de la demandante con IIBB, cual si gravara con ese impuesto al oficio de cocinero, panadero, mozo, pastelero, ayudante de cocina, etc., por el solo hecho de la

realización del oficio, como si la cooperativa realizara una actividad lucrativa a la manera de sociedad comercial con fines de lucro, lo que está expresamente vedado por el art. 9, inc. b), apartado 1, de la mencionada ley.

Dijo que la adhesión de la Provincia de San Luis a la Ley 23.548 -de Coparticipación Federal y Recursos Fiscales- fue incondicionada y sin reservas, que en el art. 9, inc. b) apartado 1, establece la expresa y obligatoria directiva para las provincias adherentes de estructurar el tributo de los IIBB de manera que recaiga exclusivamente en los sujetos que realizaran “actividades lucrativas”.

Que la demandada al gravar por ley provincial con el impuesto a los IIBB la actividad que la cooperativa realiza de forma “no lucrativa”, según la naturaleza jurídica de la entidad, se opone y contradice el citado art. 9, inc. b), apartado 1, de la Ley 23.548, por lo que solicita se declare la inconstitucionalidad de los arts. 14 y conchs. de la Ley Impositiva Anual VIII-0254-2023 y del art. 178 del Código Tributario, en cuanto imponen el impuesto de IIBB a “...*cualquier otra actividad a título oneroso –lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas...*”.

1.3) En la ampliación de demanda citó el fallo de la CSJN recaído en autos “Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Limitada c/ Provincia del Chacho s/ Amparo”, de fecha 19/03/2024.

2) Que, declarada la competencia del Superior Tribunal para entender en el litigio, y la procedencia de la demanda por sus formas extrínsecas, conforme auto interlocutorio STJSL-S.J. – S.I. Nº 276/24, de fecha 19/09/2024, se corrió traslado a la demandada, quien compareció a contestar en fecha 08/11/2024.

3) En el escrito de responde, la demandada en primer lugar argumentó la falta de idoneidad de la vía procesal elegida, por ausencia de los requisitos procesales establecidos en el CPCC, en particular en el art. 789 que establece el término de deducción de la demanda, el que -aseveró- no ha sido

observado por la actora por lo que la demanda deviene improcedente, por extemporánea.

Luego de consideraciones generales sobre las potestades estatales de establecer impuestos, como medio para la consecución de la finalidad de bien común que le es asignada constitucionalmente al Estado, dijo que al margen del *nomen iuris* de cooperativa de trabajo, la propia actora reconoce el carácter mercantil y lucrativo de las actividades que realiza, en cuanto reconoce “...que en la producción y venta del producto se realiza una actividad a título oneroso”.

Se extendió largamente en consideraciones generales sobre la finalidad de los tributos y las facultades de imponerlos de las jurisdicciones provinciales.

También abundó sobre la concurrencia de facultades impositivas entre la Nación y las Provincias, y reivindicó la facultad local de estas últimas para regular la materia tributaria y todo lo que de ella se deriva, plazo de prescripción, modos de contabilizarla, etc.

Afirmó que la Provincia de San Luis posee potestad tributaria para gravar las actividades a título oneroso, sean o no lucrativas, alcanzando a la actora, ya que el art. 178 de la Ley VI-0490-2005 (Código Tributario) incluye a las cooperativas en el hecho imponible de los IIBB en concepto de habitualidad.

Dijo que el art. 9, punto 1, de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, permite gravar con IIBB a toda actividad habitual, sin requerir se persiga fines de lucro, por lo que alcanza a los IIBB obtenidos por las cooperativas.

Añadió que el CTP no contradice el citado art. de la LCF, sino que lo complementa y especifica, pues la norma de concertación sólo establece las características básicas del impuesto sobre los IIBB.

Profundizó la idea, al afirmar que el art. 178 CTP permite gravar con el impuesto sobre los IIBB a actividades sin fines de lucro, ya que no se basa en consideraciones personales del sujeto pasivo, sino que recae

sobre la totalidad de los ingresos brutos devengados de cualquier actividad comercial, industrial o de servicios, incluyendo a aquellas que carezcan de fin de lucro, lo que no contraviene la normativa vigente.

3.1) Sobre el fallo de la CSJN invocado por la actora en la ampliación de demanda, la demandada luego de transcribir parcialmente la sentencia, dijo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación no se expidió sobre el fondo del asunto y sí manifestó que las normas provinciales relativas al impuesto de IIBB deben ajustarse a las “características básicas” establecidas en la LCF con el fin de lograr cierto grado de homogeneidad; no dice, como pareciera deducir la actora, que las cooperativas no deben pagar el impuesto sobre los IIBB.

3.2) Acerca de la Ley 23.548 (LCF) dijo que sobre el impuesto de IIBB dispone que recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias incluso “civiles”, además de las comerciales. Agregó que todas las jurisdicciones gravan la actividad económica onerosa, sin reparar en qué sujeto la realiza.

Insistió en que la norma -ley/convenio- sólo regula las características básicas del impuesto a los IIBB, realizando una enumeración no taxativa, sino de tipo enunciativa de las actividades alcanzadas, y que la expresión “con fines de lucro” no agrega un requisito aplicable a todo el párrafo.

Reclamó que se atienda, a los efectos de evaluar la cuestión debatida, a la naturaleza de cada actividad concreta desarrollada por el sujeto de que se trate.

4) Que, mediante decreto de fecha 02/12/2024 se declaró la causa de puro derecho, notificándose las partes, la actora en fecha 03/12/2024 y la demandada en fecha 09/12/2024.

5) Que, el 21/02/2025 se pronunció el Procurador General, quien dictaminó que: *“debe darse una solución acorde con el reciente fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos ‘Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c/ Provincia del Chaco s/ amparo’ de fecha 19/03/2024. Fallos: 347:237”*, pronunciamiento en el cual *“la Corte efectuó una*

interpretación de los alcances de la Ley de Coparticipación Federal y el Código Tributario de la provincia del Chaco, objetado por disponer el gravamen de IIBB a la cooperativa accionante”.

El Procurador General explicitó el pensamiento de la CSJN en el precedente invocado, y transcribió párrafos del fallo, a la luz de los cuales concluyó que las normas cuestionadas en la demanda: *“el art. 178 de Código Tributario de la Provincia de San Luis y, en consecuencia la Ley Impositiva Anual objetada, respecto de la imposición del gravamen de IIBB a la cooperativa actora, resulta incompatible con la Ley de Coparticipación Federal vigente”.*

En función de lo anterior, el Procurador General finalizó: *“Coincidiendo con la hermenéutica de la solución dada en el caso análogo al que se trae para estudio y dictamen, entendiendo que esa es la solución armónica que debe darse al presente caso, esta Procuración entiende que la demanda de inconstitucionalidad prospera respecto de la actora”.*

6) Que, liminarmente, se impone abordar la defensa de la demandada que refiere que la demanda no es admisible formalmente, en razón de haberse deducido extemporáneamente, según lo establecido en el art. 789 del CPCC.

El argumento no puede prosperar, porque no ataca -y por lo tanto deja inconstitucional- el fundamento dado por el Superior Tribunal en el auto interlocutorio en el que declaró su propia competencia e hizo la admisión formal de la demanda, STJSL SJ – SI N° 276/24, de fecha 19/09/2024, en cuanto sostuvo que en el caso es de aplicación el último párrafo del artículo 789 del CPCC, que establece que para la interposición de la demanda: *“No habrá plazo cuando se trate de leyes, decretos o reglamentos de carácter inconstitucional o que afecten las garantías individuales”.*

7) Que, la cuestión constitucional a decidir consiste en si la Provincia de San Luis está obligada, a tenor de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos a la que adhirió, Ley 23.548, a circunscribir el hecho imponible sobre los ingresos brutos sólo a las actividades realizadas con “fin o

propósito de lucro”, o puede alcanzar también a las actividades realizadas a título oneroso -lucrativas o no-, tal como lo establece el art. 178 del Código Tributario Provincial (CTP).

En la búsqueda de la solución al interrogante planteado, es insoslayable la referencia al fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al que aludió el Procurador General: *“Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c/ Provincia del Chaco s/ amparo”*, de fecha 19/03/2024, en el que el más eminente tribunal de La República concluyó que el art. 9, inc. b), pto. I, de la Ley 23.548 exige a las provincias firmantes del Pacto Federal que el impuesto a los “ingresos brutos” dentro de su jurisdicción solo alcance a las actividades con finalidad de lucro, por lo que declaró arbitrarios los pronunciamientos judiciales de los tribunales provinciales que habían interpretado que el referido impuesto también podía alcanzar válidamente *“a cualquier actividad habitual onerosa aunque carezca de propósito de lucro”*.

8) Teniendo en cuenta el precedente aludido, se impone receptar la demanda, por una doble línea argumentativa.

8.1) La primera, atiende a la semejanza entre las normas cuestionadas, esto es el art. 116 del Código Tributario de Chaco -según decreto ley 2.444/62- y el art. 178 del Código Tributario de San Luis -Ley VI-0490-2005-, por cuanto ambas disposiciones han sido redactadas en términos casi idénticos, lo que implica que la materia traída a debate es análoga a la resuelta por la CSJN en el precedente citado, sin que se encuentren razones de suficiente peso o argumentos de relevante solidez para apartarse de lo resuelto por el tribunal cimero, como se demostrará infra, al desarrollar la segunda línea argumental anticipada.

Así, el art. 116 del Código Tributario del Chaco, tenido en cuenta por la CSJN para pronunciarse en la causa *“Cooperativa Farmacéutica...”* establece: *“Por el ejercicio habitual y a título oneroso en Jurisdicción de la Provincia del 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 la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas y las asociaciones mutualistas y el lugar donde se realice (incluso en zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte y en general edificios y lugares de dominio público y privado), se pagará un impuesto conforme a las normas que se establecen en el presente título”.

En tanto que el art. 178 del Código Tributario de San Luis cuestionado por inconstitucional, reza: **“El ejercicio habitual y a título oneroso en la jurisdicción de la provincia de San Luis del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso –lucrativa o no– cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realicen (espacios ferroviarios, aeródromos, aeropuertos, terminales, transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzado con un impuesto sobre los ingresos brutos con arreglo a las disposiciones del presente Título y a las que establezcan en la Ley Impositiva Anual”.** El destacado atiende a la identidad de términos y redacción del art. 178 del CTPSL, en relación al art. 116 del CTPCH.

En el caso llevado ante los estrados de la CSJN la actora, “Cooperativa Farmacéutica...”, demandó a la Provincia del Chaco con el fin de obtener la declaración de inconstitucionalidad del art. 116 del CTPCH, y la nulidad de las resoluciones administrativas que, con fundamento en la norma del código tributario, habían determinado una deuda en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos por la actividad desarrollada por la cooperativa en territorio provincial.

El fundamento dado por la actora sobre el que sostuvo la inconstitucionalidad del art. 116 del CTPCH, en cuanto alcazaba con IIBB a actividades sin fines de lucro, alegaba que la norma provincial resultaba inconstitucional por no ajustarse a lo establecido en el **art. 9, inc. b), punto I,**

de la Ley 23.548 de coparticipación federal de impuestos que dispone: *“(r)ecaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresariales (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”*.

“Cooperativa Farmacéutica” indicó que el desconocimiento de lo establecido en la disposición invocada -art. 9, inc. b), punto I, de la Ley 23.548- conduce a una fractura del régimen de coparticipación federal, al ser modificado unilateralmente por una de las provincias adherentes.

A su turno, los tribunales provinciales de la Provincia del Chaco habían convalidado la constitucionalidad de la norma local –art. 116 CTPCH- en cuanto establecía que el impuesto a los ingresos brutos alcanzaba a las actividades descriptas en la disposición fuesen “lucrativas o no”, bajo distintos argumentos.

La CSJN fue categórica al descalificar los pronunciamientos de los tribunales provinciales que permitían que el IIBB alcanzase a las actividades no lucrativas, aunque estas fuesen habituales y onerosas. Así, refiriéndose a la sentencia de la máxima instancia provincial, dijo que *“el criterio seguido por el fallo al aplicar (...) el art. 9, inc. b, punto I, de la ley 23.548 conduce a un apartamiento inequívoco de su contenido y finalidad (...) y lo resuelto no encuentra fundamento sino en una exégesis inadecuada de la norma aplicable que la desvirtúa y vuelve inoperante (...) lo que impone su descalificación bajo la doctrina de arbitrariedad de sentencia”*. Considerando 5).

Señaló que la disposición que se mantiene en el art. 9, inc. b), punto I, de la Ley 23.548, exige que las provincias adherentes al pacto, al definir el hecho imponible de los ingresos brutos, incluya el “propósito de lucro” en la actividad alcanzada con el impuesto; con el fin de que las leyes provinciales *“tengan cierto grado de homogeneidad en lo que hace, fundamentalmente, a base y a hecho imponibles”*, según se expresa en la nota que acompañó el proyecto de ley -22.006- que antecedió a la actualmente

vigente -23.548-, en el que el recaudo subsiste inalterado, según se encargó de precisar la CSJN. Considerando 7).

El máximo tribunal afirmó que una interpretación que excluya el fin o propósito de lucro de las actividades alcanzadas por los IIBB *“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... En efecto, la ley de coparticipación federal dispone en su art. 9 una serie de obligaciones que asumen las provincias –por sí y por sus municipios- que adhieren voluntariamente a su régimen (...) 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...”* Considerando 8), primera parte.

La Corte trató el punto específico, -que se reedita aquí a partir de los argumentos de defensa de la norma local realizada por Fiscalía de Estado-, consistente en dilucidar si las jurisdicciones provinciales pueden gravar cualquier actividad habitual y onerosa, con prescindencia de que persiga fines de lucro.

Al respecto, el máximo tribunal no dudo en aseverar que *“(l)a interpretación (...) 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, inc. b), pto. I, de la ley 23.548”*. Considerando 10, segundo párrafo, primera parte.

Así, la Corte, consideró arbitraria la interpretación jurídica que pretende compatibilizar la regla contenida en el art. 9, inc. b), pto. I, de la Ley 23.548, con las normas provinciales que gravan con el impuesto a los IIBB a actividades “sin fines de lucro”, aunque estas sean “habituales y onerosas”.

En otras palabras, la CSJN encontró que las normas locales que permiten alcanzar con IIBB a las actividades descriptas, sólo reparando en la “habitualidad” y en la “onerosidad” de las mismas, pero con prescindencia de la “finalidad de lucro”, están en pugna con el Régimen de Coparticipación

Federal de Recursos Fiscales, según lo establecido en el art. 9, inc. b), pto. I, de la Ley 23.548.

8.2) La anticipada segunda línea de tratamiento de la cuestión debatida, tiene que ver con las defensas esgrimidas por la aquí demandada, para resistir la pretensión de inconstitucionalidad que, como se verá, son conceptualmente idénticas con las defensas y fundamentos opuestos y dados por la Provincia del Chaco y/o por los tribunales de esa provincia, en la causa “Cooperativa Farmacéutica...”, circunstancia que motivó el puntual abordaje de los mismos por la CSJN.

Por una cuestión metodológica, en procura de mayor claridad en la exposición, cada argumento de defensa será sucedido inmediatamente por la réplica que hizo la CSJN sobre el punto en el precedente “Cooperativa Farmacéutica...”. La similitud referida en el párrafo precedente, torna directamente aplicable la resolución dada por la CSJN, al presente caso, como quedará demostrado.

8.2.1) La demandada afirmó que la disposición del art. 9 de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, permite gravar con IIBB **a toda actividad habitual, sin requerir se persiga fin de lucro**, por lo que las cooperativas se encuentran alcanzadas por el impuesto.

Añadió que: *“La expresión ‘con fines de lucro’ no agrega un requisito aplicable a todo el párrafo”,* porque *“(j)ustamente, otra interpretación, haría perder sentido a la frase residual final que establece ‘toda otra actividad’...”*.

En esa inteligencia, afirmó que en el orden provincial el art. 178 de la Ley VI-0490-2005 incluye a las cooperativas en el hecho imponible de los IIBB en concepto de habitualidad.

8.2.1.a) La CSJN en el Considerando 8), primera parte, transcripto más arriba, al que remito en razón de brevedad, sostiene que la interpretación que afirma que la Ley de Coparticipación Federal permite gravar con IIBB a toda actividad habitual sin requerir se persiga fin de lucro, desvirtúa y vuelve inoperante en el punto la LCF, pues la CSJN entiende que el “fin de

lucro” es una de las “características básicas” del impuesto sobre los IIBB a que las provincias se obligan a ajustar su legislación.

La CSJN enriqueció conceptualmente el punto, despejando toda duda en el Considerando 10), en cuanto sostuvo 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, inc. b), pto. I, de la ley 23.548”*.

Como se aprecia, la Corte anticipó la respuesta al argumento de la aquí actora que alude al concepto de habitualidad y onerosidad- para justificar la imposición del gravamen provincial. En ese sentido invalidó el fundamento de la sentencia del STJCH con el que se pretendía sustentar la legitimidad de la norma provincial sólo en los conceptos de “habitualidad y onerosidad” de las actividades gravadas, prescindiendo de la finalidad de lucro.

En el sentido aludido la CSJN afirmó *“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...”* en pos de lo cual concluyó que *“La sentencia apelada resulta así arbitraria también en este punto y debe ser descalificada como acto jurisdiccional válido...”* Considerando 10) segundo párrafo.

8.2.2) En otra línea argumental, la demandada dijo que el art. 178 del CTPSL no contradice la LCF –art. 9, inc. b), pto. I- sino que lo *“complementa y especifica”*, pues la norma de concertación sólo establece las *“características básicas”* del impuesto sobre los IIBB. Sobre tal base, defendió que en el ámbito provincial se incluya en el alcance del impuesto a los IIBB a cualquier actividad, incluso las que carezcan de fin de lucro.

Ese razonamiento es semejante al utilizado por el juzgado que dictó sentencia en primera instancia en la causa “Cooperativa Farmacéutica...”, en cuanto sostuvo que el art. 9, inc. b), pto. I, de la Ley 23.548 permite gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos a “*toda otra actividad habitual*” sin requerir que persiga fines de lucro, de tal modo que alcanza a los ingresos brutos obtenidos por las cooperativas.

El juzgado insistió en que el art. 116 del CTPCH no contradice al mencionado art. 9, sino que lo “*complementa y especifica*”, pues esta última norma solo establece las características básicas del impuesto sobre los ingresos brutos; cfr. Considerando 2) del fallo de la CSJN, recaído en “Cooperativa Farmacéutica...”.

A su turno, tanto Cámara que entendió en apelación, como el STJCH convalidaron la constitucionalidad de la norma local que grava con el impuesto a los ingresos brutos a cualquier actividad “lucrativa o no”, con el argumento de que la norma provincial “*no contradice sino que complementa al art. 9 de la Ley Nacional N° 23.548, constituyendo ambos parte del marco jurídico que regula el impuesto sobre los ingreso brutos*”, cfr. Considerando 8) del fallo de la CSJN, recaído en “Cooperativa Farmacéutica...”.

8.2.2.a) El argumento que defiende que no hay incompatibilidad entre la norma provincial y la de concertación, porque la primera –art. 178 CTP- “*complementa y especifica*” a la segunda -art. 9, inc. b), pto. I, LCF- lo que es posible porque ésta -en el entendimiento de los pronunciamientos provinciales y de la aquí demandada- sólo establece las “*características básicas*” del impuesto sobre los IIBB, fue calificado por la CSJN de “desacierto de extrema gravedad”.

Así, la CSJN expresó que es un “**desacierto de extrema gravedad** (...) 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. Considerando 8) in fine.

El análisis de la CSJN concluye -en sus propias palabras- que queda “...descalificado el criterio (...) según el cual la norma local puede ‘complementar’ las ‘características básicas’ fijadas en el art. 9 de la ley 23.548...”; ver Considerando 9), lo que nos exime de mayor tratamiento, en atención a la identidad del argumento presentado por la demandada con el analizado -y descalificado- por la CSJN.

8.2.3) Finalmente, la demandada intenta defender la aplicación del impuesto, aludiendo a que el carácter mercantil y lucrativo de las actividades gravadas de la actora, es reconocido por la propia demandante en cuanto en la demanda afirma “...que en la producción y venta del producto se realiza una actividad a título oneroso”.

8.2.3.a) Según puede advertirse, a lo largo de todo el fallo que seguimos, se deja en claro que la “onerosidad” no basta para gravar la actividad con IIBB, sino que se precisa necesariamente que la actividad tenga “fin o propósito de lucro”; de lo cual se sigue que la mera “onerosidad” o incluso “el beneficio económico” de la actividad no se identifica con el “fin de lucro”, como parece aseverar la demandada.

Desde el inicio, la CSJN dejó en claro la cuestión a analizar, cuando en el Considerando 6) expone de manera contrapuesta “el propósito de lucro” en un extremo, y la actividad “habitual y onerosa” en el otro.

Así, la CSJN expresó “...se encuentra en discusión si el art. 9°, inc. b), pto. 1, de la ley 23. 548 establece **al 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 el mismo sentido, en el Considerando 9) la CSJN dijo “...corresponde analizar si resulta sostenible la interpretación (...) que habilita a

gravar cualquier actividad habitual onerosa, con prescindencia de que persiga fines de lucro".

La cuestión fue resuelta en el considerando siguiente, en un razonamiento que manifiesta la clara distinción entre uno y otro concepto, en el que se expone la insuficiencia de la "habitualidad y onerosidad" de la actividad para gravarla con el impuesto a IIBB, cuando al mismo tiempo no concurre el "fin de lucro".

*"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. 9º, inc. b), pto. I, de la ley 23.548".* Considerando 10), segundo párrafo, primera parte

El fallo concluye que no resulta razonable ni ajustado a las normas hermenéuticas que mandan interpretar los textos con el sentido propio de sus palabras, concluir que de la expresión "ejercicio de toda otra actividad habitual" contenida en el art. 9, inc. b), pto. I, LCF, se habilite a gravar con el impuesto a cualquier **actividad habitual onerosa**, aunque carezca de propósito de lucro; y añadió que esa interpretación desvirtúa y vuelve inoperante el texto que exige la finalidad de lucro. Considerando 10), segundo párrafo, segunda parte.

9) Teniendo en cuenta el régimen legal que regula las cooperativas, principalmente la Ley 20.337, debemos afirmar junto a doctrina especializada que, de una parte, las Cooperativas son personas jurídicas privadas "sin fines de lucro", y de otra, que los actos realizados por estas son actos jurídicos "no lucrativos" realizados en pos del cumplimiento del objeto social.

En dicho sentido, se ha caracterizado a las cooperativas como *"...personas jurídicas privadas, sin fines de lucro, de responsabilidad limitada, constituidas para la organización y producción de servicios destinados a sus asociados y no asociados, cuyos excedentes se distribuyen entre sus*

miembros (...) No son sociedades, ni asociaciones. Son cooperativas. En tanto que los actos cooperativos son actos jurídicos lícitos, consensuales, no lucrativos, de administración, solidarios, que realizan las cooperativas en cumplimiento del objeto social y la consecución de sus fines institucionales. No son contratos, ni actos de comercio. Son actos cooperativos.” (JACQUET, Héctor N. “La cooperativa como sujeto no alcanzado por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la provincia de Buenos Aires. Inconstitucionalidad de la ley 15.007”. La Ley Online, Cita: TR LALEY AR/DOC/1081/2022).

Las cooperativas no están encaminadas a la acumulación de capital para sus socios o inversores como en una sociedad comercial, sino a la consecución del objeto de la cooperativa, que cuando es “cooperativa de producción y trabajo” tiende a generar una estabilidad laboral y oportunidades de desarrollo, que permita a los asociados ingresos económicos que no se identifican con el lucro.

En una empresa con fines de lucro, el objetivo principal es maximizar la ganancia y distribuirla entre los accionistas o dueños, quienes no necesariamente participan activamente en la operación diaria. En la cooperativa, el beneficio económico buscado es para los propios trabajadores que son los dueños y gestores de la entidad, y se reinvierte o se distribuye de manera equitativa entre ellos, fortaleciendo el proyecto colectivo. Cabe agregar que la Ley de Cooperativas, prohíbe expresamente que se transformen las cooperativas en sociedades comerciales o asociaciones civiles, y fulmina con nulidad toda resolución que contravenga la prohibición, confr. art. 6, Ley 20.337.

El beneficio económico que resulta de los actos cooperativos o de la acción cooperativa, se orienta al cumplimiento de los objetivos cooperativos como resultado del esfuerzo y participación de los asociados mancomunados en una gestión solidaria y de mutua ayuda, que cuenta con una peculiar distribución de los excedentes, que consisten sólo en la diferencia entre el costo y el precio del servicio prestado por los asociados, conforme art. 42, Ley 20.337.

Además, debemos agregar que los excedentes, antes de la distribución que beneficie a los asociados de manera directa e individual, están afectados en un porcentaje legal al robustecimiento de la vida cooperativa, según lo establecen los incisos 1, 2, 3 y 4, del art. 42 de la Ley 20.337, en cuanto dispone: *“De los excedentes repartibles se destinará: 1) El cinco por ciento a reserva legal; 2) El cinco por ciento al fondo de acción asistencial y laboral o para estímulo del personal; 3) El cinco por ciento al fondo de educación y capacitación cooperativas; 4) Una suma indeterminadas para pagar un interés a las cuotas sociales si lo autoriza el estatuto...”*.

En este análisis no debe perderse de vista el importante rol social y económico que desempeñan las cooperativas en nuestro país, en la generación y manutención del empleo genuino, por lo que someterlas a cargas fiscales que desvirtúan su propósito podría afectar negativamente su capacidad para generar empleo, proveer servicios y contribuir al desarrollo local.

En consecuencia, y con fundamento en el desarrollo que antecede, se impone hacer lugar a la demanda y declarar la inconstitucionalidad del art. 178 del Código Tributario de la Provincia de San Luis, Ley VI-0490-2005, y de las normas que en él se sustenten, en el marco de lo aquí tratado, por no observar lo establecido en el art. 9, inc. b), pto. I, de la Ley 23.548, al que la Provincia de San Luis se obligó.

Los Señores Ministros, Dres. EDUARDO SEGUNDO ALLENDE, ANDREA CAROLINA MONTE RISO y JORGE ALBERTO LEVINGSTON comparten lo expresado por el Sr. Ministro, Dr. JOSÉ GUILLERMO L’HUIILLIER y votan en igual sentido a esta **PRIMERA CUESTIÓN**.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN, el Dr. JOSÉ GUILLERMO L’HUIILLIER dijo: 1) Que conforme he votado la cuestión anterior corresponde: HACER LUGAR a la demanda y DECLARAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL art. 178 del Código Tributario de la Provincia de San Luis, Ley VI-0490-2005, y de las normas que fueren su consecuencia, en el marco de lo aquí tratado. 2)

Declarar la inconstitucionalidad del artículo 178 del Código Tributario de la Provincia de San Luis, Ley VI-0490-2005, en cuanto tenga por objeto gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos a las actividades de las cooperativas constituidas bajo el régimen de la Ley 20.337. 3) Notifíquese y comuníquese a los poderes públicos correspondientes, en la forma y a los fines establecidos en el art. 10 de la Constitución Provincial. **ASÍ LO VOTO.**

Los Señores Ministros, Dres. EDUARDO SEGUNDO ALLENDE, ANDREA CAROLINA MONTE RISO y JORGE ALBERTO LEVINGSTON comparten lo expresado por el Sr. Ministro, Dr. JOSÉ GUILLERMO L'HUILLIER y votan en igual sentido a esta **SEGUNDA CUESTIÓN.**

A LA TERCERA CUESTIÓN, el Dr. JOSÉ GUILLERMO L'HUILLIER dijo:

Costas a la vencida (art. 68 CPCC). **ASÍ LO VOTO.**

Los Señores Ministros, Dres. EDUARDO SEGUNDO ALLENDE, ANDREA CAROLINA MONTE RISO y JORGE ALBERTO LEVINGSTON comparten lo expresado por el Sr. Ministro, Dr. JOSÉ GUILLERMO L'HUILLIER y votan en igual sentido a esta **TERCERA CUESTIÓN.**

Con lo que se da por finalizado el acto, disponiendo los Señores Ministros, la sentencia que va a continuación.

San Luis, veinte de noviembre de dos mil veinticinco.

Y VISTOS: En mérito al resultado obtenido en la votación del Acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:** I) HACER LUGAR a la demanda y DECLARAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL art. 178 del Código Tributario de la Provincia de San Luis, Ley VI-0490-2005, y de las normas que fueren su consecuencia, en el marco de lo aquí tratado.

II) Declarar la inconstitucionalidad del artículo 178 del Código Tributario de la Provincia de San Luis, Ley VI-0490-2005, en cuanto

tenga por objeto gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos a las actividades de las cooperativas constituidas bajo el régimen de la Ley 20.337.

III) Notifíquese y comuníquese a los poderes públicos correspondientes, en la forma y a los fines establecidos en el art. 10 de la Constitución Provincial.

IV) Costas a la vencida.

REGÍSTRESE y NOTIFÍQUESE.

*La presente Resolución se encuentra firmada digitalmente por los Sres. Ministros del Superior Tribunal de Justicia Dres. JORGE ALBERTO LEVINGSTON, JOSÉ GUILLERMO L'HUILLIER, ANDREA CAROLINA MONTE RISO y EDUARDO SEGUNDO ALLENDE, en el sistema de Gestión Informático del Poder Judicial de la Provincia de San Luis.
No firma el Dr. VÍCTOR MANUEL ENDEIZA, por encontrarse excusado.*