

**PODER JUDICIAL DE ENTRE RÍOS
CAMARA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
N° 1 - PARANÁ**

**ASOCIACION MUTUAL SANCOR SALUD C/ ESTADO PROVINCIAL Y
OTRO S/ ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD. EXPTE. N°2331**

ACUERDO:

En Paraná, capital de la provincia de Entre Ríos, a los treinta (30) días de septiembre de dos mil veinticinco, reunidos el Señor Vocal y las Señoras Vocales, miembros de la Cámara en lo Contencioso Administrativo N°1, a saber: **MARCELO BARIDÓN, ADRIANA ACEVEDO y ARANZAZÚ QUIROGA**, asistidos por el Secretario autorizante, fueron traídas para resolver las actuaciones caratuladas:

Practicado el sorteo de ley, resultó que la votación debía tener lugar en el siguiente orden: **ACEVEDO, BARIDON, QUIROGA**.

Examinadas las actuaciones el Tribunal se planteó las siguientes cuestiones:

PRIMERA CUESTIÓN: ¿Qué corresponde resolver respecto de la demanda promovida por Asociación Mutual Sancor Salud?. En su caso, ¿qué cabe decidir en materia de costas?

SEGUNDA CUESTIÓN: ¿Cómo deben establecerse los honorarios profesionales?

A LA PRIMERA CUESTIÓN PROPUESTA, LA SEÑORA VOCAL ADRIANA ACEVEDO DIJO:

ANTECEDENTES:

1. Se presentó **ASOCIACION MUTUAL SANCOR SALUD** (en adelante SANCOR SALUD) por medio de su apoderado, el letrado **René Sadi BONFILS** e interpuso acción de inconstitucionalidad en los términos del art. 51 inc. b) de la ley 8.369, respecto del art. 151 del Código Fiscal provincial (en adelante CF), en virtud de gravar con el impuesto a los ingresos brutos (en adelante IIB) las actividades que realiza Sancor Salud en la jurisdicción, en forma no lucrativa en su condición de asociación mutual.

Sostuvo que la norma atacada colisiona con el art. 9 inc. b) ap. 1 de la ley 23.548 de Coparticipación Federal (en adelante LCF). Que las jurisdicciones locales, como la Provincia de Entre Ríos, se obligaron a observar una serie de lineamientos básicos en la estructuración de los

impuestos. Entendió que el artículo 9 citado excluye las actividades no lucrativas de la base del impuesto, mientras que el art. 151 del CF expresamente las incluye. Ello, dijo, implica una modificación unilateral por parte del gobierno local, de un derecho intrafederal.

Reseñó los antecedentes de las actividades de Sancor en la Provincia y sostuvo la ausencia de fines de lucro, siendo su objetivo principal, la prestación de servicios de salud entre sus asociados más otros eventuales, como por ejemplo turismo. Explicó que como mutual, tiene una finalidad superior sin fines de lucro, que es brindar la protección integral de salud a todos los asociados, otorgando ayuda recíproca ante situación de riesgo y procurando coadyuvar al logro del completo bienestar físico, mental y social de sus integrantes. En tal sentido transcribió el artículo 76 de la Constitución Provincial.

Refirió a la ley 20.321 -de Asociaciones Mutuales-, afirmando que éstas no pueden, por limitación estatutaria, perseguir propósitos de lucro, y que los asociados no tienen acciones y otros instrumentos que representen el capital de la mutual, que no distribuyen excedentes. Aclaró que, aunque realicen acciones que puedan proporcionarles retribución o ingresos, ello no modifica su naturaleza solidaria.

Reveló el reconocimiento de sus objetivos por el INAES (Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social), organismo que ratificó por Resolución N°477/20 del 07.08.2020, en su Anexo IV, que las asociaciones mutuales no tienen fines de lucro y que el tributo de ingresos brutos no les es aplicable. Dijo que, por el contrario, el Código Fiscal se limita a conceder una exención parcial del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (artículo 197 inc. h).

Se expidió en extenso sobre la normativa, doctrina y jurisprudencia pertinentes y conceptualizó la coparticipación federal. Transcribió el inc. b) del artículo 9° de la ley 23.548. Así también sobre la naturaleza jurídica de las mutuales.

Analizó un reciente fallo de la CSJN caratulado: "*Recurso de hecho deducido por la parte actora en la causa Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c/ Provincia del Chaco s/ amparo*" del 19.03.2024 que, según sostuvo, resulta aplicable al caso, dando razones para la inconstitucionalidad aquí solicitada y concluyó que el impuesto solo

puede alcanzar a las actividades ejercidas por sujetos o empresas que persigan un fin de lucro, no siendo suficiente que ella se realice a título oneroso.

En tal sentido explicó que el total de los ingresos de la mutual se destina en forma exclusiva al cumplimiento de su objeto de finalidad de servicio y naturaleza social. Insistió en que el lucro es el elemento subjetivo de la actividad onerosa, la intención de obtener un beneficio y que no es lo mismo lucrativo que oneroso.

Agregó que los aportes efectuados por los asociados -cuotas sociales- por las actividades que realiza, se asignan en su totalidad a sufragar los gastos que implica la prestación de los servicios mutuales.

Transcribió abundante jurisprudencia y entendió que el artículo 151 del CF desnaturaliza el programa destinado a adoptar una política uniforme en beneficio de los intereses nacionales y locales. Agregó prueba, hizo reserva del caso federal y petición.

2. Mediante presentación de fecha 21.11.2024 comparecieron los abogados **Julio RODRIGUEZ SIGNES**, en su carácter de Fiscal de Estado y **María Lidia LEON**, integrante del cuerpo de abogados de la Fiscalía de Estado de Entre Ríos, a los efectos establecidos en el artículo 209 de la Constitución Provincial y la ley Nº 7.296, conforme se ha regulado asimismo a través del decreto nº 6.704/08 M.E.H.F..

En primer lugar, hicieron un resumen del planteo actoral y negaron los hechos vertidos en la demanda, para luego expedirse respecto a la improcedencia sustancial de la acción.

Refirieron a la potestad del Estado Provincial para la imposición del impuesto objeto de autos de acuerdo a lo establecido en los artículos 75º inciso 2, 121º y 124º CN y dijeron que no se advierte como inconstitucional.

Consideraron posible encuadrarlo dentro de las facultades tributarias propias, concurrentes y permanentes de la provincia de Entre Ríos, respecto a los impuestos indirectos, que de ningún modo aparecen como invasivos o violatorios de otras leyes o producciones de jerarquía superior. Conceptualizaron los elementos del impuesto a los ingresos brutos, explicitando el requisito del ánimo de lucro. Alegaron que de acuerdo al Código Fiscal, la actividad de las mutuales se encuentra gravada de forma

expresa, encontrándose el meollo del debate en el confronto de esta disposición a la luz del artículo 9º de la LCF.

Transcribieron el artículo en cuestión y dijeron que el propósito que persigue el Código Fiscal es claro y su análisis bajo el prisma del artículo 9º de la Ley N° 23.548 no posibilita arribar a las conclusiones vertidas en el escrito de demanda. Que no se condice con la interpretación literal de la norma, que resulta ser la voluntad auténtica del legislador, según detallan.

Entendieron que, el requisito del “fin de lucro” está previsto para las actividades empresarias civiles o comerciales y no para el resto de las situaciones allí indicadas, respecto de las cuales solamente se exigen los elementos reveladores del hecho imponible, donde cobra valor la habitualidad y onerosidad, coligiendo que si el legislador de derecho intrafederal estaba interesado en ser tajante con la exigencia del “propósito de lucro” referido a las actividades generales mencionadas en la segunda parte del artículo, debió haber ubicado la frase “con fines de lucro” en otro lugar del texto; lo que implicaba una solución simple y unívoca.

Enfatizaron que la redacción literal (tal cual está plasmada en la Ley N° 23.548) no recoge el fin ni el contenido propiciado por SANCOR SALUD.

Se expidieron en orden al principio de la realidad económica y explicaron que en el derecho tributario es habitual que se descubra el telón de aquellos arquetipos asociativos que, bajo un determinado nomen iuris (no imponible, obviamente), intentan solapar actividades gravadas, mientras que de entenderse de otro modo se podrían convalidar múltiples fraudes a la ley mediante el ejercicio de actos de comercio que SANCOR SALUD lleva a cabo habitualmente a título oneroso, ingresando a competir directamente en el mercado en detrimento de sujetos que no operan bajo la utilización de un tipo asociativo presuntamente no lucrativo, y que por ende se ven gravados por el IIB.

Sostuvieron que el Código Fiscal grava las actividades independientemente de quién las realice, por el hecho de ser exteriorizante de capacidad contributiva, de manera que existe una escisión legal entre la “categoría asociativa” y la “actividad” que eventualmente la entidad mutual desarrolle. Dijeron que, la distinción entre lucro subjetivo y objetivo puede

aparecer como difícil de identificar, y que una regulación incompleta incitaría a la evasión o fraude a las leyes.

Se expidieron respecto a la prueba agregada por la accionante y expresaron que a los fines de probar la invocada afectación de sus ingresos, debió aportar elementos conducentes que así lo demuestren, lo que no hizo. Transcribieron jurisprudencia en apoyo de su postura, fundaron en derecho, introdujeron el caso federal y peticionaron.

3. Se presentó el letrado **Carlos Federico BORRAS**, en representación de la ADMINISTRADORA TRIBUTARIA DE ENTRE RIOS (en adelante ATER) y adhirió a la contestación de la demanda realizada por la Fiscalía de Estado.

Agregó la existencia de un fallo casatorio del Superior Tribunal de Justicia de fecha 12.12.2024: "ACA SALUD COOPERATIVA DE PRESTACION DE SERVICIOS MEDICO ASISTENCIALES LIMITADA c/SUPERIOR GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE ENTRE RIOS s/ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD s/RECURSO DE INAPLICABILIDAD DE LEY" (Expte. n° 4027).

4. En fecha 22.05.2025 dictaminó la Fiscal de Coordinación y sin perjuicio de aclarar su posición en orden a la constitucionalidad de la norma, ya vertida en el precedente que citó, dictaminó el acogimiento de la demanda atento el fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación arriba citado.

FUNDAMENTOS:

5. Que en primer lugar es importante señalar que tal como dijera la Corte Suprema de Justicia en autos: "*Callao (Cine) s/ interpone recurso jerárquico c/ resolución dictada por la Direc. Nac. Serv. Empleo*", 22.06.1960, el examen y el pronunciamiento judicial deben radicar sin duda, en la conformidad que, de acuerdo con los arts. 28 y 31 de la Constitución Nacional, deben guardar con ella las leyes de la Nación. En dicha oportunidad, citando a la Suprema Corte de Estados Unidos, sostuvo que el Juzgador no tiene deber superior que el dar vigencia, mediante sus fallos, a la voluntad del Departamento Legislativo del Gobierno, tal como se expresa en la ley, salvo en aquellos casos en que ésta sea evidente e indubitavelmente violatoria de la Constitución, pues si la ley excede los poderes constitucionales del Congreso, la Corte dejaría de cumplir un deber

solemne si así no lo declarase. Agregando el Máximo Tribunal que esta atribución, sólo debe ser ejercida cuando la repugnancia con la cláusula constitucional que se invoca es manifiesta y la incompatibilidad inconciliable, debiendo resolverse cualquier duda a favor de la constitucionalidad, máxime si ello es posible sin violencia de los textos.

A tal fin se debe tener presente que, reiteradamente se ha sostenido que la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la última ratio (razón) del orden jurídico y al que solo se debe acudir cuando no existe otro modo de salvaguardar algún derecho o garantía amparado por la Constitución, si no es a costa de remover el obstáculo que representan normas de inferior jerarquía. Además, debe evitarse dicha declaración, cuando exista la posibilidad de una solución adecuada al juicio.

6. Efectuada la introducción, SANCOR SALUD reprochó la inconstitucionalidad del artículo 151 del Código Fiscal de Entre Ríos, en cuanto grava sobre los ingresos brutos a las actividades que realiza en esta provincia en su condición de asociación mutual y consideró que colisiona con lo dispuesto en el artículo 9º, inc. b), ap. 1 de la ley 23.548.

Respecto a esta cuestión, este Tribunal en anterior conformación tuvo oportunidad de expedirse, declarando la constitucionalidad del artículo del CF antes citado (cfr. "SANCOR COOPERATIVAS UNIDAS LIMITADA C/ ESTADO PROVINCIAL Y ADMINISTRACION TRIBUTARIA DE ENTRE RIOS (ATER) S/ ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD", Nº 1383 de fecha 20.10.2021), con la que, adelanto, coincido.

En efecto, en consonancia con lo allí resuelto entiendo oportuno señalar que:

i. No es materia de discusión que SANCOR SALUD, en su carácter de Mutual, no persigue fines de lucro, sino los objetivos de servicios estatutarios y comunes para los que fue creada;

ii. Tampoco se discute que pese a ello, si realiza actividades onerosas o lucrativas para la consecución de sus fines, es decir, concreta actos con intercambio sinalagmático de ventajas patrimoniales (art. 967 CCyC);

Por su parte, el CF en su artículo 151º expresamente grava

con el impuesto a los ingresos brutos, al ejercicio habitual y a título oneroso en la Provincia de Entre Ríos del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, **o de cualquier otra actividad, cualquiera sea el resultado económico obtenido y la naturaleza del sujeto que la desarrolle**, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice. Y la Ley N° 10.856 agregó que: *"...los ingresos brutos obtenidos por sociedades o **cualquier tipo de organización empresarial (...), cooperativas, fundaciones (...), asociaciones y empresas, se consideran alcanzados por el impuesto independientemente de la frecuencia o periodicidad y naturaleza de la actividad, rubro, acto, hecho u operación que los genere**".*

Ahora bien, la parte actora expresa que la norma citada colisiona con lo dispuesto en el artículo 9° inc. b) apartado 1. de la ley N°23.548 de coparticipación federal a la cual Entre Ríos adhirió mediante Ley N°8.079 que, concretamente establece: *"1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas: Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de **actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro**, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos"*.

Y en orden a ello no se discute que esta última es derecho intrafederal, que tiene jerarquía superior a las leyes locales, que se incorpora al derecho provincial una vez ratificada por las legislaturas, y por ser una categoría singular no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes. (cfr. Corte Suprema de Justicia en los autos "Santa Fe, Provincia de c. Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", del 24/11/15). En igual sentido, en la medida que ninguna de las partes contratantes denuncie la Ley de Coparticipación Federal o los Pactos Federales, estos obligan a quienes son parte del acuerdo.

Y esa imposibilidad de derogación o modificación unilateral de las normas de derecho intrafederal viene expresamente consagrada en el art. 75, inc. 2°, párr. 4°, de la Constitución Nacional, aplicable no solo a la ley madre de Coparticipación Federal, sino a todos los acuerdos de

coordinación tributaria acordados entre la Nación, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires. (cfr. SPISSO, Rodolfo R., *La sujeción de las cooperativas al impuesto sobre los ingresos brutos*, publicado en El Derecho-Tributario, Tomo 277. cita digital ED-DCCLXXVII-220 el 17/04/2018).

Retomando, lo que se encuentra en discusión es si el artículo 151° del Código Fiscal se contradice con el artículo 9 inc. b) de la LCF.

Y, respecto a esta cuestión no existe opinión unánime, y viene siendo debatido en doctrina y jurisprudencia desde hace años. A tal punto ello es así que, recientemente la Corte Suprema de Justicia se expidió haciendo lugar al recurso de queja que había interpuesto la Cooperativa actora (cfr. "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c/ Provincia del Chaco s/ amparo" del 19.03.2024), y luego nuestro Superior Tribunal de Justicia se expidió en sentido contrario en autos: "ACA SALUD COOPERATIVA DE PRESTACION DE SERVICIOS MEDICO ASISTENCIALES LIMITADA c/ SUPERIOR GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE ENTRE RIOS s/ ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD s/ RECURSO DE INAPLICABILIDAD DE LEY", sentencia de fecha 12.11.2024.

7. Realizadas estas consideraciones, voy a coincidir con lo resuelto por mayoría por el Superior Tribunal de Justicia de Entre Ríos en el precedente arriba citado.

Y como fundamento de mi postura, resulta útil aclarar que, la ley N°23.548, tiene su fuente en la Ley N°21.521, que modificó el art. 9 de la Ley N°20.221 (anterior Ley de Coparticipación Federal) reemplazando el derecho de patentes, por el impuesto a las actividades lucrativas, que regía antes de 1975, y que a partir de esta modificación, pasó a llamarse impuesto sobre los ingresos brutos, denominación que fue incorporada a la ley N°20.221. Al modificarse esta última por ley N°21.251 y reemplazarse el concepto de lucrativas por "fines de lucro", que pasó a la LCF, ello derivó en la cuestión -que hoy se encuentra en discusión- de si la ley N°23.548 habla de una característica propia e intrínseca de la actividad, o introduce un elemento subjetivo atribuible al eventual sujeto pasivo del tributo. (cfr. Spisso, op.cit.).

Tal como sostiene el vocal Carlomagno en los autos "Aca Salud...", ya citado, *"La expresión 'fin de lucro' utilizada en el art. 9 inc. b) ap. 1 de la Ley de Coparticipación Federal Tributaria N° 23.548 no*

constituye una modificación sustancial al hecho imponible del impuesto tal como está previsto en el Código Fiscal de la provincia, pues aquélla expresión (fin de lucro) no introduce -como pretende la Cámara- un elemento subjetivo atribuible al eventual sujeto pasivo del impuesto, sino que sólo refiere a una característica propia e intrínseca de la actividad (independientemente de si el sujeto o entidad que la desarrolla tiene o no propósito de lucro). En otras palabras, el art. 9 inc. b) ap. 1 de la LCFT sólo exige que la actividad objetivamente sea lucrativa, abarcando incluso a aquéllas actividades que persigan fines económicos desinteresados, es decir, independientemente de la naturaleza jurídica del sujeto o entidad que la ejerza." (con cita a Spisso).

8. Entonces, y teniendo en cuenta lo expresado mas arriba en orden a la naturaleza y jerarquía de la ley N°23.548, resta considerar si el artículo 151° del CF al establecer el impuesto colisiona con la norma del artículo 9° de aquella ley.

Tanto la Corte Suprema, como el Superior Tribunal de Justicia en los fallos citados son contestes en afirmar que el primer método de interpretación al que debe acudir el juez es el literal, conforme al cual debe atenerse a las palabras de la ley. *"Que es doctrina de esta Corte que las normas deben interpretarse de conformidad con el sentido propio de las palabras, computando que los términos utilizados no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, limitar o corregir los preceptos (Fallos: 200:165; 315:1256; 326:2390; entre muchos)".* (considerando 10, autos "Cooperativa..."). Luego resuelven distinto.

La Dra. Mizawak, voto ponente del fallo del STJER "Aca Salud...", luego de referir a la exégesis que alegó la demandada, partió de darle preeminencia a la coma que sigue a **"con fines de lucro"** en el artículo 9° de la ley N°23.548, transcribió el significado de la "coma" según la Real Academia Española y, concluyó en coincidencia con el dictamen fiscal que: *"...en la coma (,) que precede al señalado "fin de lucro" hecho imponible -para empresas civiles y comerciales incluso las unipersonales-, indicando que en el caso de profesiones, oficios, intermediaciones y toda otra actividad habitual el hecho imponible lo constituye el ejercicio habitual de la actividad profesional, del oficio o la intermediación.... La interpretación*

del art. 9 no puede ser otra que la realizada por la recurrente, habida cuenta que la frase contenida en el mismo como pautas orientadoras para la aplicación del impuesto se conforma de dos partes claramente diferenciadas, por una los ingresos generados por actividad empresarial civil o comercial con fin de lucro, y por otra los ingresos provenientes de toda actividad profesional, de oficio, intermediaciones u otra que se ejerza habitualmente. Dicha interpretación ensambla sin ser violentada la norma nacional, con el art. 151 que identifica el hecho imponible en la actividad habitual y onerosa”.

En síntesis, el art. 9 inc. b) ap. 1 de la LCF sólo exige que la actividad objetivamente sea lucrativa, abarcando incluso a aquéllas actividades que persigan fines económicos desinteresados, es decir, independientemente de la naturaleza jurídica del sujeto o entidad que la ejerza (considerando 6) y por otra parte, si el legislador nacional hubiese querido incluir el requisito de "fin de lucro" para todas las actividades mencionadas en el citado artículo 9, hubiese ubicado ese requisito al final de la descripción de la totalidad de las actividades allí referidas.

Por ello, entiendo que no existe contradicción normativa entre el artículo 151° del Código Fiscal de Entre Ríos, encontrándose incluidas la mutuales en el pago de impuesto sobre los ingresos brutos, y el art. 9 inc. b) pto. 1 de Ley N°23.548) el que impone el gravamen a "toda otra actividad habitual".

9. A lo hasta aquí expuesto se debe considerar lo expresado por el Estado Provincial en orden al principio de la realidad económica en materia tributaria.

La consecuencia lógica de ese principio es la de interpretar los hechos imponibles según su naturaleza económica, porque sólo ésta es capaz de indicarnos cuál es la realidad que la Legislatura ha querido adoptar y valorar a los efectos tributarios.

Se debe atender a la real naturaleza de los actos, situaciones y relaciones económicas que realicen, persigan o establezcan los/las contribuyentes, de modo de no obviar la finalidad de la norma y su significación. Para la determinación del hecho imponible, se debe prestar especial atención a la naturaleza específica de la actividad desarrollada, con prescindencia -en caso de discrepancia- de la calificación que merezca a

otros fines.

En el caso, SANCOR SALUD es una firma que compite en el mercado de los servicios de salud, incluso con empresas de medicina prepaga. Lo relevante es que realiza una actividad objetivamente lucrativa, con independencia de que al haber adoptado la forma de una Mutual “no persiga” fines de lucro.

Y, si bien la actora sostiene que no posee el citado fin de lucro y que no se reparten las ganancias, lo cierto es que, lo que la norma federal grava como hecho imponible es la actividad comercial-económica desplegada por la empresa, con independencia del aspecto subjetivo, tal como concluí más arriba, a lo que me remito.

En tal sentido, las exenciones fiscales configuran un privilegio que sólo en situaciones de verdadera excepción y beneficio general, admiten respaldo en la interpretación constitucional, por agravar el principio de igualdad de las cargas públicas (fallos 322:1926).

10. Además de los fundamentos esgrimidos se adiciona que, la Comisión Federal de Impuestos, organismo creado por la Ley N°23.548, tiene, entre sus funciones, la de decidir si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no y, en su caso, en qué medida, a las disposiciones de la ley, como así también, la misión de dictar normas generales interpretativas de ésta. En tal sentido y ante el dictado de la Resolución N°477/20 del INAES del 28.08.2020 que proclamó que las Cooperativas y Mutuales no se encuentran alcanzadas por el impuesto a los ingresos brutos, dictó la Resolución N°911/20. Allí aclaró que la función interpretativa de la ley de Coparticipación corresponde de manera “exclusiva y excluyente” a ese organismo, desautorizando así la opinión del Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social sobre el particular y dando la pauta de que la cuestión no resulta tan clara y tan evidente como propone la actora.

11. Se agrega a lo expresado con relación a la potestad legislativa de las provincias en materia tributaria, que la CSJN ha sostenido: *“De acuerdo con la distribución de competencias que emerge de la Constitución Nacional, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 124), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75), razón por la cual, no es objetable la facultad de las*

provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el art. 108 -hoy art. 126- de la Constitución, siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, porque entre los derechos que hacen a la autonomía de ellas es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña" (cfr. Fallos: 331.1412, "Entre Ríos, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", 10.06.2008).

12. La accionante expresa que el incumplimiento por parte del Fisco de la Provincia en la forma pretendida, le produce una grave restricción a su derecho de propiedad, con anclaje constitucional en el artículo 17 de la Carta Magna nacional, perjuicio que no logra vislumbrarse si -como ya se advirtió- el impuesto reputado de inconstitucional es aplicado a todos los de su categoría.

Avanzando en consecuencia con esta premisa crucial para arribar a una conclusión que fundamente la sentencia a dictar, se dirá que la ley cuestionada ha sido dictada por el órgano competente, en ejercicio de sus funciones, sin controvertir la federal de rango superior -como se concluyó mas arriba-.

13. Por último, y retomando con lo ya expresado, no se desconoce el fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("Cooperativa..."), sin embargo atento el precedente posterior dictado por nuestro Superior Tribunal de Justicia ("ACA Salud..."), en el que si bien en su parte resolutive no se resuelve "Casar" la sentencia, de la lectura de los distintos votos se advierte que justamente lo que se pretendió fue fijar lo allí resuelto como doctrina obligatoria. Por lo demás, tal como sostiene la vocal ponente en el fallo citado, lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación no resulta de aplicación obligatoria.

14. Concluyendo por todo lo antes expuesto es que se considera que debe rechazarse la demanda interpuesta declarando la constitucionalidad del artículo antes citado, con imposición de costas a la actora vencida.

Así voto.

A LA MISMA CUESTIÓN PROPUESTA, EL SEÑOR VOCAL

BARIDO EXPRESÓ:

ANTECEDENTES Y FUNDAMENTOS:

1. Los antecedentes de hecho y derecho ya fueron detallados por el voto introductorio al acuerdo, a cuyas constancias remito y del que destaco lo que a continuación sigue.

La asociación mutual actora tachó de inconstitucional al artículo 151 del Código Fiscal Entrerriano ya que la grava con el impuesto a los ingresos brutos -en adelante C.F. e IIB, respectivamente- por las actividades que realiza en nuestra jurisdicción en colisión -a su juicio- con lo dispuesto por el artículo 9 inciso b) del apartado 1 de la ley N°23.548 que indica a las provincias estructurar el tributo en cuestión de modo que recaiga exclusivamente en sujetos con cometidos lucrativos, lo que por su naturaleza jurídica -dijo- no es su caso.

2. La ley N°23.548 (B.O. 26/01/88) de “Coparticipación Federal de Recursos Fiscales”-en adelante Ley de Coparticipación Federal de Impuestos y/o LCFI- ha sido caracterizada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como derecho constitucional intra federal (1), de ahí que el denunciado conflicto entre artículos del C.F. y de la mentada norma de coparticipación impositiva constituye cuestión constitucional y resulta competente territorial y materialmente este Tribunal para entender en esta primera instancia, conforme lo establece el código procesal constitucional entrerriano en su artículo 51 inciso b), según modificación introducida por ley 10.704 (B.O. 09/08/19).

3. Los textos en aparente disputa son los que siguen:

Parte pertinente del artículo 9, inciso b) del apartado 1 de la ley N°23.548: *“1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas: - Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales **con fines de lucro**, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos; (...)”* (el destacado no es del original)

Primera parte del artículo 151 del C.F.: (2) *“El ejercicio habitual y a título oneroso **-lucrativo o no-** en la Provincia de*

Entre Ríos del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad, cualquiera sea el resultado económico obtenido y la naturaleza del sujeto que la desarrolle, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza) estará alcanzado con un Impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes.” (el destacado no es del original)

4. El ensamble de ambos textos -que todo juzgador está obligado a efectuar como primera aproximación interpretativa- dio como resultado y tal como lo señaló el voto precedente, dos conclusiones diversas y contradictorias entre sí.

Una primera, entiende que la expresión “fin de lucro” utilizada en la LCFl, refiere a la característica propia de la actividad, independientemente que la naturaleza jurídica del sujeto de derecho que la desarrolla contenga o no propósito de lucro.

Para esta posición, el universo subjetivo delimitado por el artículo 9 inciso b) del apartado 1 de la LCFl como gravable por el IIB en jurisdicciones fiscales provinciales, estará comprendido por aquellos que desarrollen actividad económica que califican de objetivamente lucrativa o inclusive aquella desinteresada de fines económicos.

De ahí que, tal lectura no concluye en que el texto de la norma del derecho constitucional intra federal excluya a sujeto alguno basado en su naturaleza jurídica -p.e. personas que no persigan fines de lucro según su ley regulatoria- y por el contrario comprende a todos los sujetos de la vida económica. (3)

Deduce finalmente que, del contraste entre la norma analizada con el texto del CF destinado a gravar con el IIB a toda actividad económica -lucrativa o no- desarrollada en jurisdicción fiscal entrerriana e independiente de la naturaleza jurídica del sujeto que la efectúe, no hay contradicción.

La segunda perspectiva juzga que en el artículo de la LCFl bajo análisis, Nación y Provincias convinieron en habilitar a éstas últimas a gravar en sus respectivas jurisdicciones fiscales con el IIB

únicamente a las actividades desarrolladas “con propósito de lucro”; por lo que el CF provincial, al expandir el universo gravable a toda actividad lucrativa o no, cualquiera sea el resultado económico obtenido y la naturaleza del sujeto que la desarrolle; excedió los límites del convenio, colisionó así con el acuerdo fiscal y de tal enfrentamiento devino en consecuencia su inconstitucionalidad.(4)

5. Tomar posición frente al dilema o aún por afuera de la disyuntiva, exige comenzar con una interpretación literal, tal como lo ordena el artículo 2° del C.C.C.

Los textos bajo análisis se repelen entre sí.

La LCFI excluye de las actividades gravables con el IIB a las desarrolladas sin ánimo de lucro en tanto incluye expresamente aquellas con fin de lucro; mientras que el CF, simultáneamente abarca unas -sin ánimo de lucro- como otras -con fin de lucro- dentro del hecho imponible que delimita en su artículo 151.

La interpretación que auspicia la homogeneización de los textos en pugna incluye al “ánimo de lucro” como componente inherente de la actividad económica onerosa.

Entiendo que, por el contrario, el “ánimo de lucro” o “fin de lucro” es una característica propia del sujeto que desarrolla la actividad económica onerosa y que además la impregna o no de tal carácter según sea su “ánimo” o “fin”, independientemente del beneficio o pérdida que arroje el resultado de la actividad en cuestión.

Para fundar tales conclusiones es necesario detenernos a efectuar algunas precisiones y diferencias. Habrá que distinguir desde la perspectiva jurídica, entre actividad onerosa a secas o concepto de lo “oneroso”, de aquella que además de onerosa es realizada con o sin fines de lucro, o concepto de lo “lucrativo”.

“Oneroso: jurídicamente hace referencia a aquellos actos conmutativos de prestaciones recíprocas ... constituye el concepto opuesto a lucrativo. Lucrativo: capaz de producir utilidad material.” (5)

El C.C.C. los distingue en su artículo 967 al diferenciar uno de otro en materia contractual: **“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. Son a título gratuito cuando aseguran a uno o a otro de los contratantes alguna ventaja, independiente de toda prestación a su cargo."

La doctrina, por su parte, hace lo propio, siempre dentro del lenguaje jurídico: " (...) *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 [como también de las asociaciones mutuales], 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*". (el destacado no es del original) (6)

El ánimo de lucro constituye un concepto que anida en el sujeto que desarrolle la actividad económica que se trate, resulte esta lucrativa o no. Según el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico el ánimo de lucro es un "*propósito de obtener una ganancia económica o de poseer o disponer de una cosa con valor económico como propia*". (7)

Como propósito, se trata de un concepto predicable de la persona, humana o jurídica; más allá que la actividad sea pasible de caracterizar de lucrativa o no según su resultado económico, pero el ánimo o el fin de lucro es propio e inherente del sujeto que la desarrolla más allá del producto obtenido.

6. Afincado el concepto de "ánimo de lucro" o "fin de lucro" en quién desarrolla actividad económica onerosa gravable con el IIB, una interpretación acorde a la literalidad de la parte pertinente del artículo 9 inciso b) del apartado 1 de la ley N°23.548 bajo análisis -" (...) *actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, (...)*"- circunscribe el universo de destinatarios de la gabela a aquellos sujetos de derecho que por sus naturalezas jurídicas invisten "ánimo" o "fin"

de lucro.

7. A tal criterio habrá que sumar las coordenadas desarrolladas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto de los diversos aspectos que integran los temas aquí tratados, habida cuenta que dicho tribunal inviste el título de máximo intérprete (8) de la Constitución Nacional y del derecho federal -compuesto entre otras normas por la LCFI-; de ahí que sus opiniones son de innegable valor al analizar la integración del derecho constitucional nacional con el público fiscal doméstico.

8. Las leyes convenio de coparticipación tributaria y pactos fiscales (9), además de la jerarquía otorgada por el artículo 75 inciso 2° de la Carta Magna Nacional; **tienen por objetivos -entre otros-, los de coordinar y homogeneizar las competencias fiscales propias entre la Nación y las provincias a fin de evitar la doble imposición y procurar extender a éstas últimas, técnicas tributarias uniformes y armonizadoras de los recursos impositivos que la organización federal del país les reservó, particularmente en materia de ingresos brutos.** (10)

Las normas que integran el federalismo de la concertación, una vez ratificadas por las legislaturas provinciales **se incorporan al derecho público local con una jerarquía especial** atento su génesis concertada y dado que constituyen expresión de la voluntad común de la Nación y el resto de las organizaciones locales. Prueba de ello es su inderogabilidad unilateral por los estados firmantes. (11)

Además irradian efectos e inciden directamente en el poder tributario provincial, en tanto sus contenidos fueron precisados por el Máximo Tribunal Federal de la Nación como “características básicas” a las que se deberán ajustar las leyes fiscales estatales.

Las normas impositivas provinciales sobre sellos e ingresos brutos -entre otras-, son claros ejemplos de la composición normativa destinataria de tales directrices. La propia Suprema Corte de Justicia de la Nación impidió a las jurisdicciones fiscales locales “(...) *sustraerse de su vigencia [de las características básicas] so pretexto de que se trata tan sólo de una pauta orientadora, más aún si se tiene en cuenta que la norma interpretada cuenta con la finalidad autónoma de evitar la regulación dispar del impuesto en las diversas jurisdicciones.*” (12)

De más no está recordar que el Estado de la Provincia de Entre Ríos adhirió sin reserva alguna a la LCFI por ley N°8.079 (B.O. 28/06/88).

9. Con las herramientas interpretativas antes desarrolladas -concepto de fin de lucro subjetivo comprensivo de aquellos contribuyentes que invisten tal ánimo según la naturaleza jurídica que regule sus personalidades y LCFI integrante del derecho intra federal, con jerarquía especialmente constitucional dentro del derecho público provincial, fines homogeneizadores de la rama fiscal de este último y de cumplimiento obligatorio por las provincias firmantes del pacto federal tributario- abordaré la propuesta solución constitucional a elevar a consideración del acuerdo.

10. El artículo 9 inciso b) del apartado 1 de la ley N° 23.548 es una norma:

- de naturaleza constitucional;
- integrante del derecho intra federal de jerarquía superior a las reglas que componen el derecho público provincial;
- destinada a coordinar y homogeneizar, en lo que aquí interesa, el IIB en todas las jurisdicciones fiscales provinciales;
- de cumplimiento obligatorio por la jurisdicción local en tanto firmante de la LCFI;
- que establece como regla básica que el IIB grava únicamente los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias, incluidas las unipersonales, sean civiles o comerciales **con fines de lucro**.

11. Frente a una colisión normativa de similares características a las aquí presentes, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el precedente *“Recurso de hecho deducido por la parte actora en la causa Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c/ Provincia del Chaco s/ amparo”* (13) historió los antecedentes y reiteró la condición de **“características básicas”** que oportunamente había asignado a los preceptos fundamentales incorporados en el artículo 9°, inc. b), pto. I, de ley N°23.548 y que las leyes provinciales deben seguir: *“7°) Que el art. 2°, inc. 2, de la ley 22.006 sustituyó el inc. b) del art. 9° de la*

ley 20.221 de coparticipación de impuestos, incorporando un agregado (pto. l) respecto del impuesto sobre los ingresos brutos en el que se establecían las “ **características básicas**” a las cuales debían ajustarse las respectivas leyes provinciales que sancionaran tal impuesto con el fin de que “**tengan cierto grado de homogeneidad en lo que hace, fundamentalmente, a base y a hecho impositivos**” (cfr. párrafo 32 de la nota de elevación al Poder Ejecutivo del proyecto de la ley 22.006). **Dichas características, entre las cuales se encuentra el requisito del propósito de lucro, subsisten inalteradas al haber sido mantenidas en la redacción del art. 9º, inc. b), pto. l, de ley 23.548.**” (el destacado no es del original)

De ahí concluyó **que cualquier interpretación que auspice el apartamiento de tales características básicas a las que se debe someter el IIB al ser regulado por las legislaciones provinciales** “(...) desvirtúa y vuelve inoperante la solución normativa prevista en la ley de coparticipación federal de impuestos actualmente vigente, lo que torna arbitraria la sentencia en este punto (arg. Fallos: 329:2206, 329:3761; 330:133). En efecto, la ley de coparticipación federal dispone en su art. 9º una serie de obligaciones que asumen las provincias - por sí y por sus municipios- que adhieren voluntariamente a su régimen (Fallos: 341:939, consid. 8º), **entre las que se encuentra la de “ajustarse” a las “características básicas” del impuesto sobre los ingresos brutos, de modo de alcanzar el grado de homogeneidad normativa perseguido por el régimen, ya recordado en el considerando 7º de este pronunciamiento.**”

En el razonamiento del Máximo Tribunal de la Nación subyace una directriz interpretativa a la que nos debemos señir. Ampliar conceptualmente el universo de actividades y/o sujetos gravables con el IIB en jurisdicción provincial mediante la mezcla de conceptos diversos entendidos como homogéneos, torna inútil y carente de operatividad a la exigencia expresa del “lucro” como condición para gravar la actividad por el impuesto en cuestión prevista en la norma intra federal como directiva a seguir por las jurisdicciones locales y viola de modo manifiesto el principio de razonabilidad que debe guiar a la interpretación de la ley.

12. A su vez, nuestra Provincia veinte años después de

acordar con la Nación y el resto de sus pares la coparticipación impositiva de los recursos fiscales federales, reformó su Constitución y comprometió en su artículo 76 estimular el cooperativismo, el mutualismo, las asociaciones civiles y la conformación de empresas de la economía social basadas en los principios del bien común y en la gestión solidaria; a las que prometió ***“(...) tratamiento impositivo adecuado a su naturaleza y podrá concederles exenciones fiscales a las que colaboren con el desarrollo de la Provincia.”***

En ocasión del debate del proyecto del artículo apuntado, los convencionales analizaron el sentido y las consecuencias de la expresión *“brindará tratamiento impositivo adecuado a su naturaleza”*. Al respecto, en el recinto constituyente se dijo: ***“(...) eso va a implicar exenciones fiscales o, en todo caso, diferimientos o la fijación de tasas o alícuotas diferentes a comparación de otros contribuyentes. Me parece que el concepto amplio y genérico que debe estar en la Constitución es que este tipo de emprendimientos de la actividad económica, con criterios propios de solidaridad, tiene que tener un tratamiento fiscal propio y específico, sin establecer en concreto exenciones fiscales, pero incluyéndolas dentro del menú o catálogo de medidas fiscales impositivas que se pudieran prever en relación a ellas.”*** (14)

Se trata de una norma programática, es decir una regla que no contiene proposiciones imperativas ni establece mecanismos suficientes para asegurar su aplicación, sino que se limita a formular un programa de actuación, criterios u orientaciones de política legislativa, o a declarar derechos cuya consagración definitiva, dotando a las normas declarativas de eficacia plena, se deja a la intervención posterior del legislador secundario. (15)

13. La directriz contenida en la norma del derecho intra federal que nuestro régimen fiscal debe respetar, cual es gravar con el IIB únicamente aquellos beneficios originados en actividades desarrolladas con fines de lucro, armoniza perfectamente con la promesa constitucional destinada fomentar el mutualismo mediante un tratamiento fiscal adecuado a su naturaleza jurídica.

También se ajusta a la pauta prevista en la ley orgánica para asociaciones mutuales N°20.321 (B.O. 10/05/73) que en su artículo 29

previó que: “Las asociaciones mutualistas constituidas de acuerdo a las exigencias de la presente ley **quedan exentas en el orden nacional**, en el de la Municipalidad de la Capital Federal y en el Territorio Nacional de Tierra de Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, **de todo impuesto, tasa o contribución de mejoras, en relación a sus bienes y por sus actos**. Queda entendido que este beneficio alcanza a todos los inmuebles que tengan las asociaciones, y cuando de éstos se obtengan rentas, condicionado a que las mismas ingresen al fondo social para ser invertidas en la atención de los fines sociales determinados en los respectivos estatutos de cada asociación. Asimismo quedan exentos del Impuesto a los Réditos los intereses originados por los depósitos efectuados en instituciones mutualistas por sus asociados. Quedan también liberadas de derechos aduaneros por importación de aparatos, instrumental, drogas y específicos cuando los mismo sean pedidos por las asociaciones mutualistas y destinados a la prestación de sus servicios sociales. El Gobierno Nacional gestionará de los Gobiernos Provinciales la adhesión de las exenciones determinadas en el presente artículo” (el destacado no es del original).

Cabe recordar que en la legislación fiscal entrerriana, las asociaciones mutuales están exentas del pago del impuesto inmobiliario por aquellos inmuebles de su propiedad destinados a sus fines específicos, a excepción de las entidades mutuales dedicadas a la actividad bancaria, aseguradora o intermediación del créditos -artículo 150 inciso ha) del C.F.-; del pago del IIB cuando su facturación durante un año no supere la cifra que ley impositiva anual establezca -artículo 197 inciso ha) del C.F.-; del pago del impuesto de sellos -artículo 246 inciso c) del C.F.-; de las tasas retributivas -artículo 263 inciso 5 del C.F.-; del impuesto a los automotores para vehículos destinados a ambulancia, transporte de carga y servicios fúnebres al servicio de sus asociados -artículo 284 inciso c) del C.F.-.

A título de ejemplo y a mayor abundamiento, el Estado de la Provincia de Buenos Aires posee una constitución que pregona, al igual que la entrerriana, un “*tratamiento tributario acorde a la naturaleza de las asociaciones mutuales*”; por lo que su Código Fiscal dispone respecto del impuesto a los ingresos brutos, que las asociaciones mutuales queden exentas del pago del tributo por los ingresos que obtengan provenientes de las prestaciones mutuales a sus asociados, salvo en los casos de ingresos

por actividades en materia de seguros (excluidos los de salud) y por actividades de naturaleza financiera. Ver artículos 41 y 207 inciso e) de la Constitución Provincial y del Código Fiscal Bonaerense (B.O. 11/03/11), respectivamente.

14. La actora es una asociación mutual, debidamente inscripta por ante el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social bajo matrícula Nº 402 (16) y se encuentra regulada por la ley Nº 20.321 (B.O. 10/05/73), cuyo artículo 2 expresamente les veda incluir, entre el decálogo de sus propósitos, el fin de lucro: *“Son asociaciones mutuales las constituidas libremente sin fines de lucro por personas inspiradas en la solidaridad, con el objeto de brindarse ayuda recíproca frente a riesgos eventuales o de concurrir a su bienestar material y espiritual, mediante una contribución periódica.”*

Del análisis de sus estados contables para el ejercicio 2023 y su comparativo para el ejercicio 2022 (17); no encuentro elementos que den indicio de actividades con fines de lucro en función de:

- Estado de Recursos y Gastos: los recursos ordinarios son afectados a los gastos ordinarios;
- Los recursos ordinarios detallados en el anexo 8 se condicen con la actividad declarada;
- Estado de Evolución del Patrimonio Neto: se observa que desde el 2021 los superávits no asignados se fueron acumulando, sin detectar que se haya distribuido utilidades entre socios o directivos.

15. En definitiva, a mi juicio, la extensión del hecho imponible del IIB previsto en el artículo 151 del C.F. a las actividades económicas onerosas desarrolladas por sujetos de derechos cuyas normas regulatorias asignan naturaleza carente de ánimo de lucro, como es el caso de la actora, viola de modo manifiesto la directriz básica contenida en la norma de derecho constitucional intra federal regulada por el artículo 9 inciso b) del apartado 1 de la ley Nº 23.548, en tanto limita la competencia legislativa de la jurisdicción fiscal provincial para gravar con dicho impuesto únicamente a la actividad económica onerosa desarrollada con ánimo de lucro.

En consecuencia la amplitud regulatoria contenida en el artículo 151 de C.F. resulta contradictoria con la norma constitucional

nacional integrante del derecho intra federal apuntada -artículo 9 inciso b) del apartado 1 de la ley N°23.548- por extralimitación evidente, por lo que sugiero al acuerdo hacer lugar a la demanda y declarar su inconstitucionalidad en lo pertinente en cuanto grava con el IIB actividades onerosas no lucrativas desarrolladas por entidades mutuales en jurisdicción fiscal entrerriana.

16. Las costas del pleito sugiero imponerlas a las demandadas perdedoras.

17. Por último destaco a todo evento que la presente propuesta no viola el sistema casatorio entrerriano.

Si bien la sentencia dictada el 12.11.24 por el Superior Tribunal de Justicia en pleno en el *precedente* “ACA Salud Cooperativa de Prestación de Servicios Médico Asistenciales Limitada c/Superior Gobierno de la Provincia de Entre Ríos s/acción de inconstitucionalidad s/recurso de inaplicabilidad de ley”, en donde se debatieron cuestiones similares a las ventiladas en estos actuados y se concluyó en la constitucionalidad del artículo 151 del C.F., tal pronunciamiento carece, a mi entender, de efectos casatorios.

En el fallo apuntado, el Máximo Tribunal Entrerriano interpretó la compatibilidad del CF con la LCFI integrante del régimen constitucional nacional, en sentido opuesto al previamente orientado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el ya citado fallo “Recurso de hecho deducido por la parte actora en la causa Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c/ Provincia del Chaco s/ amparo”.

Como todos sabemos, el intérprete supremo de la Constitución Nacional es el Máximo Tribunal de la Nación, por el que los fallos de los tribunales superiores de provincia e inferiores a la Suprema Corte de Justicia de la Nación que lo contradigan, por más fundados que fuesen, carecen de fuerza obligatoria.

La autoridad de la Corte Suprema es, en el sistema de administración de justicia federal, la que asegura la coherencia y uniformidad del régimen jurídico argentino.

Notas:

(1) CSJN en “Entre Ríos provincia de c/Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad-incidente de medida cautelar”, fallo del 1/10/19: “5°)... **examen del**

marco constitucional y de derecho intrafederal en el que se encuadra el trascendente régimen de coparticipación federal de impuestos, al cual los constituyentes reformadores de 1994 **le otorgaron un explícito reconocimiento constitucional como uno de los instrumentos en cuya observancia descansa la efectiva vigencia del sistema republicano y federal de gobierno** (arts. 1º, 5º, 75 incisos 2 y y 129 de la Constitución Nacional). Entre los aspectos sustanciales e instrumentales del régimen constitucional en la materia se destacan: i) el principio de integralidad de la masa coparticipable, en virtud del cual se distribuyen con las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, las contribuciones indirectas internas y las directas creadas, por tiempo determinado, por el Congreso de la Nación, con excepción de la parte o el total de los que tengan asignación específica (art. 75, incisos 2, párrafo primero y 3); ii) el carácter convencional o concertado de la decisión que rige la materia, en tanto la Norma Fundamental establece que debe dictarse una "ley-convenio", sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, a los efectos de instituir regímenes de coparticipación de esas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de fondos; esa ley convenio debe tener como cámara de origen al Senado, ser sancionada con una mayoría calificada y aprobada por las provincias (inciso 2, párrafos segundo y cuarto), no pudiendo ser modificada unilateralmente; y iii) la intangibilidad de los recursos provinciales, entendido en el caso como la imposibilidad de alterar en desmedro de las provincias la distribución de recursos vigente a la sanción de la reforma constitucional y la imposibilidad de modificar la distribución de competencias, servicios y funciones entonces vigentes sin la aprobación de la provincia interesada y hasta el dictado del régimen de coparticipación —cláusula transitoria sexta— (cfr. Fallos: 338:1356 y 1389; y causa CSJ 933/2007 (43-L)/CS1 "La Pampa, Provincia de c/ Estado Nacional (Poder Ejecutivo Ministerio de Economía de la Nación) s/ acción de inconstitucionalidad", sentencia del 6 de noviembre de 2018)." (el destacado no es del original). Publicado en Colección de Fallos 342:1591;

(2) Disponible en www.ater.gob.ar/ater2/archivos/ATER-C%C3%B3digo%20Fiscal-digital-2022.pdf;

(3) Voto del Vocal Carlomagno del Superior Tribunal de Justicia de Entre Ríos en el fallo "ACA Salud Cooperativa de Prestación de Servicios Médico Asistenciales Limitada c/Superior Gobierno de la Provincia de Entre Ríos s/acción de inconstitucionalidad s/recurso de inaplicabilidad de ley" del 12.11.24;

(4) Voto del Vocal Carubia del Superior Tribunal de Justicia de Entre Ríos en el fallo "ACA Salud Cooperativa de Prestación de Servicios Médico Asistenciales Limitada c/Superior Gobierno de la Provincia de Entre Ríos s/acción de inconstitucionalidad s/recurso de inaplicabilidad de ley" del 12.11.24;

(5) Diccionario de Ciencias Jurídicas de Manuel Ossorio, E. Heliastra, Bs. As. 1982, págs. 514 y 439;

(6) 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;

(7) Disponible en <https://dpej.rae.es/lema/%C3%A1nimo-de-lucro>;

(8) Colección de Fallos 343:42 y 326:1138, entre muchos otros;

- (9) "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento", celebrado entre el Estado Nacional y los Estados Provinciales, ratificado por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el Decreto N° 14/1994 (B.O. 25/01/94) y Ley "Consenso Fiscal" N° 27.429 (B.O. 12/01/18)
- (10) Corte Suprema de Justicia de la Nación en "Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/ Provincia de Neuquén s/ acción de inconstitucionalidad", sentencia del 15/04/2004, disponible en Fallos: 327:1051;
- (11) Corte Suprema de Justicia de la Nación en "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, disponible en Colección de Fallos:322:1781;
- (12) Corte Suprema de Justicia de la Nación en "Grafa S.A. c/Fisco Nacional DGI s/repeticón DGI", sentencia del 17.03.998 disponible en Colección de Fallos: 321:358;
- (13) Fallo del 19/03/24;
- (14) Convencional Pascualini Diario de Sesiones de la H. Convención Constituyente Reunión 14, 26 de junio de 2008, 13° sesión ordinaria, pág.2654;
- (15) Definición de norma programática en el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico: dpej.rae.es/lema/norma-programática;
- (16) Ver registro digital del 9.10.24 de la hora 17:10 pág. 109;
- (17) Ver registro digital del 09.10.24 de la hora 17:10 denominado "Documentos.11", páginas 18, 19 y 45,

A SU TURNO, LA SEÑORA VOCAL QUIROGA manifiesta que adhiere voto de la Señora **Vocal Acevedo**, por compartir sus fudamentos.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PROPUESTA LA SEÑORA VOCAL ACEVEDO DIJO:

Los honorarios se regulan de conformidad al art. 93 de la ley arancelaria. En el margen que establece dicha norma, se estima razonable fijar los estipendios de los profesionales intervinientes en 100 juristas, los que se distribuirán de conformidad a la actuación de cada profesional y al modo en que han sido impuestas las costas, conforme el art. 14 de la citada ley y art. 585 del Código Procesal Penal, aplicable por remisión del artículo 78 de la Ley de Procedimientos Constitucionales N° 8.369 -modif. por Ley N°10.704.

En virtud de las directrices regulatorias que la normativa arancelaria permite considerar (art. 3 de la Ley 7046), se estima justo merituar el trabajo profesional de los representantes de la parte demandada en la cantidad de **100 juristas** -valor actual del jurista: \$67.605,13- los que equivalen a la suma de **PESOS SEIS MILLONES SETECIENTOS SESENTA MIL QUINIENTOS TRECE (\$6.760.513).**

Asimismo, este monto será dividido entre los profesionales actuantes por cada una de las partes, valorando la intervención concreta de cada uno en las diferentes etapas del juicio -arts. 14 y 26 de la Ley 7046-.

Por el Estado Provincial, intervinieron desde la notificación del traslado de la demanda y hasta el dictado de la sentencia, el Sr. Fiscal de Estado **Julio César Rodríguez Signes** y la letrada **María Lidia Leon**. Por su parte, la codemandada ATER, fue representada por el abogado **Carlos Federico Borrás**, quien adhirió a la contestación de demanda efectuada por la Fiscalía de Estado. De esto se infiere que si bien la actuación de la Administradora configuró un interés común al de su litisconsorte, su dedicación y desempeño no fue idéntico.

En consecuencia, se regula en concepto de honorarios a favor de **Julio César Rodríguez Signes** la suma de **PESOS DOS MILLONES VEINTIOCHO MIL CIENTO CINCUENTA y TRES CON NOVENTA CENTAVOS (\$2.028.153,90)**, equivalente a 30 juristas; de **María Lidia Leon** la suma de **PESOS DOS MILLONES VEINTIOCHO MIL CIENTO CINCUENTA y TRES CON NOVENTA CENTAVOS (\$2.028.153,90)**, equivalente a 30 juristas; **Carlos Federico Borrás** la suma de **PESOS DOS MILLONES SETECIENTOS CUATRO MIL DOSCIENTOS CINCO CON VEINTE CENTAVOS (\$2.704.205,20)**, equivalente a 40 juristas.

Por otro lado, se determinan los estipendios profesionales del letrado René Sadi Bonfils, representante de la actora vencida, en la suma de **PESOS CUATRO MILLONES SETECIENTOS TREINTA y DOS MIL TRESCIENTOS CINCUENTA y NUEVE CON DIEZ CENTAVOS (\$4.732.359,10)** equivalente a 70 juristas, importe que constituye el 70% del total regulado por haber resultado la parte vencida y condenada en costas. art 63 ley 7046

Por último, se deja constancia que los montos establecidos en el carácter de emolumentos de los profesionales intervinientes no incluyen el impuesto al valor agregado, debiendo estarse a la particular situación de cada uno de ellos frente al citado tributo a los fines de adicionarlo si correspondiere.

A LA MISMA CUESTIÓN PROPUESTA, EL SEÑOR VOCAL BARIDON EXPRESÓ

En atención al resultado de la votación sobre la primera cuestión, adhiero a lo propuesto para la presente por la señora **Vocal Acevedo**.

A SU TURNO, LA SEÑORA VOCAL QUIROGA DIJO: que, existiendo mayoría en esta cuestión, se abstiene de emitir opinión.

Con lo que no siendo para más, se dio por finalizado el acto quedando acordada la siguiente sentencia:

SENTENCIA:

PARANÁ, 30 de septiembre de 2025

VISTO:

Por los fundamentos del Acuerdo que antecede y lo dictaminado oportunamente por el Ministerio Público Fiscal;

SE RESUELVE:

I. RECHAZAR la demanda promovida por **ASOCIACIÓN MUTUAL SANCOR SALUD** contra el **ESTADO PROVINCIAL** y la **ADMINISTRADORA TRIBURARIA DE ENTRE RIOS**.

II. IMPONER las costas a la actora vencida (art. 20 de la ley 8369 y 65 del CPCyC).

III. REGULAR los honorarios de **Julio César Rodríguez Signes** la suma de **PESOS DOS MILLONES VEINTIOCHO MIL CIENTO CINCUENTA y TRES CON NOVENTA CENTAVOS (\$2.028.153,90)**, equivalente a 30 juristas; de **María Lidia Leon** la suma de **PESOS DOS MILLONES VEINTIOCHO MIL CIENTO CINCUENTA y TRES CON NOVENTA CENTAVOS (\$2.028.153,90)**, equivalente a 30 juristas; **Carlos Federico Borrás** la suma de **PESOS DOS MILLONES SETECIENTOS CUATRO MIL DOSCIENTOS CINCO CON VEINTE CENTAVOS (\$2.704.205,20)**, equivalente a 40 juristas, y **René Sadi Bonfils** en la suma de **PESOS CUATRO MILLONES SETECIENTOS TREINTA y DOS MIL TRESCIENTOS CINCUENTA y NUEVE CON DIEZ CENTAVOS (\$4.732.359,10)** equivalente a 70 juristas. Arts. 3, 5, 14, 26 y 93 Ley 7046.

IV. DEJAR constancia que los montos establecidos en el carácter de emolumentos de los profesionales intervinientes no incluyen el impuesto al valor agregado, debiendo estarse a la particular situación de

cada uno de ellos frente al citado tributo a los fines de adicionarlo si correspondiere.

Regístrese y notifíquese en la forma prevista en los arts. 1 y 4 del Reglamento de Notificaciones Electrónicas (Ac. Gral. Nº 15/18 STJER) dejándose expresa constancia que la presente se suscribe mediante firma digital, prescindiendo de su impresión en formato papel.

MARCELO BARIDON. Presidente -Disidencia-

ADRIANA ACEVEDO. Vocal de Cámara.

ARANZAZÚ QUIROGA. Vocal de Cámara

Se registró. CONSTE. Noelia Telagorri. Secretaria subrogante

<p>El presente documento se encuentra firmado digitalmente, con certificados emitidos por ONTI. La verificación se efectúa en www.firmar.gov.ar, mediante Acrobat Reader o aplicación similar.</p>

LEY 7046

Art. 28: NOTIFICACIÓN DE TODA REGULACIÓN. Toda regulación de honorarios deberá notificarse personalmente o por cédula.- Para el ejercicio del derecho al cobro del honorario al mandante o patrocinado, la notificación deberá hacerse en su domicilio real. En todos los casos la cédula deberá ser suscripta por el Secretario del Juzgado o Tribunal con transcripción de este Artículo y del art. 114 bajo pena de nulidad. No será necesaria la notificación personal o por cédula de los autos que resuelvan los reajustes posteriores que se practiquen por aplicación del art. 114.

Artículo 114 - PAGO DE HONORARIOS. Los honorarios regulados judicialmente deberán abonarse dentro de los diez (10) días de quedar firme los autos regulatorios. Los honorarios por trabajos extrajudiciales y los convenidos por escrito, cuando sean exigibles, se abonarán dentro de los diez (10) días de requerido su pago en forma fehaciente. Los honorarios calculados en la forma prevista en el Art. 29 de esta ley, devengarán intereses de pleno derecho, desde la mora y hasta el efectivo pago, los que serán fijados por el juez de la causa, siguiendo el mismo criterio que el utilizado para establecer la actualización de los valores económicos de la misma. (Texto s/Ley 11.141 -B.O. 31/05/2024-).

