

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

ACUERDO:

En la ciudad de Paraná, Capital de la provincia de Entre Ríos, a los doce días del mes de noviembre de dos mil veinticuatro, se reúnen en Acuerdo las Señoras y los Señores Vocales del Superior Tribunal de Justicia (STJER), Doctoras y Doctores CLAUDIA M. MIZAWAK, DANIEL O. CARUBIA, CARLOS FEDERICO TEPSICH, LAURA M. SOAGE, GISELA N. SCHUMACHER, SUSANA E. MEDINA y GERMAN R. F. CARLOMAGNO, con quienes se obtuvo mayoría según lo dispuesto en el artículo 33 de la LOPJ -modificada por la Ley n° 10704-, asistidos de la Secretaria autorizante y conforme el orden oportunamente sorteado, proceden a tratar las actuaciones caratuladas **"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).**

Examinadas las mismas, el tribunal se planteó las siguientes cuestiones:

PRIMERA CUESTIÓN: ¿Qué corresponde resolver respecto del recurso de inaplicabilidad de ley interpuesto?. En su caso, ¿qué cabe decidir en materia de costas?

SEGUNDA CUESTIÓN: ¿Cómo deben establecerse los honorarios profesionales?

A LA PRIMERA CUESTIÓN PROPUESTA LA SRA. VOCAL DRA. MIZAWAK DIJO:

1. Contra la resolución de fecha 19 de mayo de 2020, dictada por Sala Primera de la Excma. Cámara Segunda de esta ciudad

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"ACA SALUD COOPERATIVA DE PRESTACION DE SERVICIOS MEDICO ASISTENCIALES LIMITADA c/SUPERIOR GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE ENTRE RÍOS s/ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD s/RECURSO DE INAPLICABILIDAD DE LEY"-----

de Paraná, que hizo lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora a fs. 171 contra la sentencia de fecha 01/07/2019 -fs. 166/170-, la que revocó y declaró la inconstitucionalidad del art. 151 del Código Fiscal de Entre Ríos en cuanto incluyó entre las actividades onerosas y habituales por las que debe tributarse el impuesto a los ingresos brutos aquellas desarrolladas por las entidades cooperativas, impuso las costas en primera y segunda instancia a la demandada vencida (arts. 65 y 271 C.P.C. y C.) y reguló honorarios; interpusieron el Sr. Fiscal de Estado de la Provincia de Entre Ríos, Dr. JULIO CÉSAR RODRÍGUEZ SIGNES y el Dr. LAUTARO DATO, recurso de inaplicabilidad de ley -ver movimiento del 04/06/2020 a las 16:54 hs. "Expte. N° 11274. Interpone RIL."-.

2. Alegaron los recurrentes que cumplieron todos los requisitos de admisibilidad del remedio incoado y efectuaron una síntesis de los elementos relevantes del caso.

Remarcaron que la estructura legal del impuesto a los ingresos brutos se conforma de: (i) una actividad descripta en la norma, (ii) desarrollada con habitualidad por el sujeto pasivo, (iii) dentro de un sustento territorial -anclaje provincial- y (iv) a título oneroso, entendido como al acto jurídico en el cual las ventajas que procuran una y otra parte no les es concedida sino por una prestación que ella le ha hecho o se obliga a hacerle (cfr. artículo 1139º del Código Civil y Comercial de la Nación).

Adicionaron que en este pleito se planteó un debate que gira en torno al confronte de este artículo 151 del Código Fiscal a la luz del artículo 9º de la ley 23.548 y que en esa tarea de ponderación y cotejo las magistradas integrantes de la Cámara efectuaron un análisis palmariamente contrario al derecho.

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

Refirieron que en la sentencia se aclaró que la primera interpretación posible era la literal, para -renglón seguido- no respetar esa literalidad ya que el art.9 de la ley federal de coparticipación receptó dos situaciones muy claras y diferenciadas: 1) la parte inicial del texto, cuando previene que el gravamen "[r]ecaerá[] *sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro,...*" y 2) se puntualiza como impondibles a "*profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos...*".

Sostuvieron que el requisito del "*fin de lucro*" fué previsto para las actividades empresarias civiles o comerciales y no para el resto de las situaciones allí indicadas, respecto de las cuales solamente se exigieron los elementos reveladores del hecho imponible y, naturalmente, de la capacidad contributiva: habitualidad y onerosidad.

Destacaron que no se avizoraba la presunta literalidad seguida por la sentencia de segunda instancia porque luego de "*fines de lucro*" aparecía una coma, signo de puntuación paradigmático en cuanto a su función gramatical separadora de proposiciones o de enumeraciones y que esto era un elemento adicional revelador de la distinción total que la ley estableció con claridad.

Manifestaron que la redacción literal (tal cual está plasmada en la ley 23.548) no recogió el fin ni el contenido propiciado por el fallo y que, aunque en varios fragmentos del mismo se haya predicado la interpretación auténtica, esta fue incorrectamente desarrollada por las magistradas votantes, lo que convirtió a la interpretación a la que se arribó en absurda y arbitraria, apareciendo

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

así con precisión el vicio paradigmático digno de casación judicial.

Aseveraron que si bien existieron determinadas entidades, tales como fundaciones, asociaciones obreras, gremiales o la propia cooperativa ACA Salud (que no persiguen un fin de lucro "subjetivo", puesto que no tienen "intención" de lucrar con la actividad que realizan), igualmente quedan alcanzadas por el tributo, dado que en las actividades comerciales que desarrollan para el cumplimiento de sus fines, se encuentra ínsito el fin de lucro considerado como extremo objetivo.

Aclararon que la distinción entre lucro subjetivo y objetivo podía aparecer como difícil de identificar, pero una regulación incompleta incitaría a la evasión o fraude a las leyes y, por esa razón, el artículo 151º del CFER reposa -siempre en franco respecto del artículo 9º de la ley 23.548- en los elementos más paradigmáticos del gravamen: la habitualidad y la onerosidad de la actividad, los cuales pueden analizarse con independencia del sujeto.

Realzaron que en materia de impuesto a los ingresos brutos la comercialización de bienes y servicios resulta alcanzada incluso si los sujetos que la realizan son el Estado o las entidades de bien público que no persigan un propósito de lucro con destino a su distribución y que idéntico criterio axiológico recogió el CFER respecto a otros impuestos (como el inmobiliario), obligando al Estado -en todas sus manifestaciones- a abonarlo si en el inmueble estatal se desarrollan actividades comerciales, industriales, prestación de servicios o análogos.

Afirmaron que lo sostenido en la causa "SOCIEDAD DE BENEFICENCIA DE ROSARIO c/ ESTADO PROVINCIAL Y AGENCIA TRIBUTARIA DE ENTRE RIOS - CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO"

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

(expediente N° 3587) resultaba aplicable a la situación de autos; en especial, cuando el fallo permitió y consideró apropiado, a los fines de la regulación tributaria, separar la condición subjetiva del contribuyente de la actividad desplegada, dotando a esta última (en la especie, actos de comercio) de virtualidad suficiente para erigirse como elemento esencial del gravamen, incluso aunque el brazo ejecutor sea una entidad sin fines de lucro.

Aseguraron que la sentencia recurrida pretendió incorporar como fundamento al caso lo resuelto en autos "*Cooperativa Farmacéutica de provisión y Consumo Alberdi Ltda c/Provincia de Tucumán*", pero esa decisión respondió a una interpretación propiciada por un tribunal no vinculante -Poder Judicial de Tucumán-, cuyo criterio no tenía que ser trasladable, sin más, al Alto Cuerpo Judicial de Entre Ríos.

Y que tampoco se podía refrendar aquella pauta hermenéutica con base en la firmeza adquirida por el fallo ya que la Corte Suprema de Justicia de la Nación no se expidió sobre la cuestión más importante -el aspecto material del pleito ya que el recurso extraordinario federal interpuesto fue rechazado en los términos del artículo 280° del ritual nacional.

Como complemento de todos los agravios, subrayaron la omisión flagrante en la decisión del principio de la realidad económica, que no opera en esta rama del derecho a mero título de axioma no escrito, sino que, por su importancia, fue expresamente receptado por el CFER en su artículo 6° y que se soslayase esta regla de oro traía aparejada la creación de un peligro muy grave para la Provincia de Entre Ríos, habida cuenta que el criterio sostenido no hacía más que convalidar un fraude a la ley, perpetrado mediante el

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

ejercicio de actos de comercio que ACA SALUD lleva a cabo habitualmente a título oneroso, ingresando a competir directamente en el mercado, en detrimento de sujetos que no operan solapados bajo la utilización de un tipo asociativo presuntamente no lucrativo, y que, por ende, son gravados por tributo en cuestión.

Concluyeron que el fallo no constituía una "*derivación razonada del derecho vigente con adecuación a las constancias de la causa*", siendo causal bastante para su anulación que carecía de una fundamentación idónea y adecuada ya que no argumentó de modo alguno los motivos por los cuales arribó al resultado final y que no se comprende la contradicción en la que incurrió al postular la aplicación de un criterio "*literal*" que, en esencia, no respetó la literalidad del artículo 9º de la ley 23.548 y ahí apareció el grave error en la ponderación de la ley, pues se omitió aplicar el artículo en cuestión, o se lo interpretó de un modo manifiestamente erróneo.

Por tales razones, previa reserva del caso federal, solicitaron se casase la sentencia impugnada y, por lo tanto, se rechazase la demanda impetrada por ACA SALUD.

3. Corrido el traslado pertinente, contestó el mismo el Dr. **R. Gastón Rosenberg Jantzon**, quien sostuvo que el recurso interpuesto no cumplía con los requisitos exigidos por la normativa aplicable para su admisibilidad ya que no explicó ni fundó cuál era la errónea aplicación de la ley o doctrina legal efectuada por la sentencia recurrida, tal como lo prevén los artículos 276, 280, 284, 285 y concordantes del CPCCER.

Arguyó que lo que se pretendía revisar ante la alzada era una cuestión de hecho y prueba que, además, había sido consentida -si la entidad cooperativa actora tenía o no efectivamente

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

finde de lucro-, lo que resultaba un planteo contradictorio con la finalidad del recurso y que se procuraba lograr la habilitación de la vía extraordinaria invocando una causal excepcional, como la absurdidad y/o arbitrariedad, pero sólo se puso a consideración su disenso, lo que no autorizaba a calificar la sentencia de absurda o arbitraria, debiendo rechazarse por inadmisibile el recurso.

Enfatizó que la recurrente criticó la sentencia de la Cámara de Apelaciones porque consideró que se esforzó *"por aclarar que la primera interpretación posible es la literal, para -renglón seguido- no respetar esa literalidad"*, lo que es incorrecto ya que utilizó la interpretación gramatical y se apoyó en ella durante todo su discurso, lo que se evidenciaba en los considerandos 8º y 9º de la misma.

Insistió en que el fallo lo que hizo fue aplicar, por su claridad, una norma jerárquicamente superior al artículo del Código Fiscal provincial cuestionado.

Planteó que pese al esfuerzo argumentativo del recurso, relativo a la ubicación de la expresión *"con fines de lucro"* y el uso de la coma en el texto legal, lo cierto era que el resolutive ubicó a las cooperativas dentro de los entes organizados como empresas que llevan adelante actividades sin fines de lucro a favor de sus asociados. Y, dada esa circunstancia *"ya quedarían excluidas del artículo 9, inc. b)1 puesto que su actividad es sin fin de lucro"* (confrontar especialmente párrafos quinto y sexto del considerando 9º de la sentencia) y la demandada no se hizo cargo de esa conclusión sino que se embarcó en un análisis lingüístico inconducente para rebatir tan claros textos legales y argumentos de la sentencia.

Postuló que la accionada omitió agravarse, criticar o

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

contra-argumentar sobre los párrafos quinto y sexto del considerando 9° del veredicto en que se fundó la decisión de declarar inconstitucional respecto de ACA SALUD el artículo 151 del Código Fiscal de Entre Ríos.

Subrayó que lo que propuso la recurrente no era otra cosa que aplicar la normativa provincial prescindiendo de la norma intrafederal que armoniza los tributos entre la Nación y las Provincias. Es decir, modificar unilateralmente un pacto, circunstancia que está vedada.

Reseñó que la semántica y la sintaxis del artículo 9, inc. b.1 de la ley 23.548 son especialmente claros y precisos y cuando el legislador utilizó la construcción "con fines de lucro" estableció una categoría de sujetos, a la que quiso distinguir de otros y entre estos últimos -implícitos- se encuentra la parte actora, puesto que cumple con todos los requisitos legales previstos para ser encuadrada en la categoría, circunstancia fáctica que ya fue discutida y resuelta en autos.

Explicó que lo que no efectuó el recurso fue una crítica a la decisión de la Cámara, que se sustentó en la interpretación de la normativa superior a la local. Es decir, no se explicó por qué razón se consideró errónea la interpretación que realizó el fallo en relación a la frase "*con fines de lucro*" utilizada por el legislador nacional para distinguir sujetos, en qué consistió el error, la arbitrariedad o absurdidad de considerar a una cooperativa de salud, como es ACA SALUD, como un ente sin fines de lucro, por ende, excluido del artículo 151 del Código Fiscal.

Resaltó que la recurrente afirmó que el Código Fiscal provincial "*grava las actividades independientemente de quién las*

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

realice, por el hecho de exteriorizar capacidad contributiva", pero al decirse que se grava la actividad, independientemente del sujeto que la realice, se borró con el codo lo que se escribió con la mano, puesto que antes se había adherido a un régimen que distinguía entre sujetos con y sin fin de lucro, para luego sostener que esa distinción era inaplicable en el territorio provincial.

Enfatizó que lo que se debía tener en cuenta era la inexistencia de capacidad contributiva en cabeza de ACA SALUD porque no era un sujeto contribuyente del impuesto de ingresos brutos provincial, por estar excluido expresamente por la ley de coparticipación federal de impuestos, en tanto se trata de un ente sin fines de lucro; y siendo ello así, había que aclarar que la capacidad contributiva era un límite infranqueable de la potestad tributaria, ya que no podría haber gravamen donde la misma no exista, pues de lo contrario se atentaría contra la propiedad privada.

Manifestó que otro punto que no desarrolló la agraviada fué el relativo a por qué razón la Provincia, cuando adhirió a la ley de coparticipación federal, jamás objetó la distinción de sujetos y no se tuvo en cuenta que son actos propios de la administración que no podían ser desconocidos convenientemente o bajo el grosero argumento de sostener la aplicación de un tributo sobre un sujeto, aún a instancias de violentar una norma superior, al solo efecto de no alterar la recaudación.

Ponderó que la declaración de inconstitucional de la norma provincial no impedía ni obstaculizaba las potestades tributarias provinciales, sino que las ajustaba a lo acordado con la Nación y las demás Provincias, mediante adhesión y se refería sólo sobre este caso concreto, no teniendo efecto derogatorio alguno sobre la normativa

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

involucrada en el análisis constitucional.

Coligió que no existía en autos una sentencia que haya interpretado de manera errónea una ley, sino que, por el contrario, la Cámara se circunscribió a considerar la ley nacional y provincial en su dimensión jerárquica, interpretando el contenido del texto de la ley de coparticipación federal de impuestos, para luego ejercer el control de constitucionalidad de la norma inferior.

Reiteró que la existencia de dos categorías de sujetos - con y sin fin de lucro- era una clasificación inocultable, plasmado en la legislación nacional de la ley de cooperativas y receptado por la legislación relativa a la coparticipación de impuestos y desoírla y basar la gravabilidad en la actividad, prescindiendo del sujeto, era un absurdo que llevaría a incluir en el impuesto a los ingresos brutos a cooperadoras escolares, clubes, iglesias y demás instituciones sin fines de lucro.

Insistió que en ningún caso se citó cuál era la normativa del sistema tributario que se estaba violentando o contradiciendo con la interpretación efectuada por la sentencia. Ergo, no se podía decir que existiera una interpretación arbitraria del claro texto del artículo 9, inciso b)1 de la ley 23.548.

Entendió que resultaba incorrecta la cita de un precedente del STJER cuando de su lectura surgía a todas luces su inaplicabilidad al caso particular por tratarse de antecedentes de hecho y de derecho diferentes al presente y que la afirmación que realizó la recurrente respecto al fallo aplicable al supuesto de autos ("Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. Vs. Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad"), por su similitud en todos los aspectos (sujetos, objeto, leyes y tributos en debate) no

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

resultaba acertada.

Previa reserva del caso federal, solicitó que rechazase con costas el recurso de inaplicabilidad de ley y confirmase la sentencia de la Excma. Cámara, con costas.

4. A su turno, se expidió la entonces Sra. Procuradora Adjunta, Dra. **Rosa Alvez Pinheiro**, quien sostuvo que analizando los fundamentos del memorial, surgía que la recurrente examinó meticulosamente el fallo realizando una construcción jurídica en la que paralelamente examinó las posturas, no sólo del Tribunal al resolver, sino de la Sra. Jueza de Primera Instancia y de la propia actora, todo ello a la luz de las normas aplicables, explicadas mediante una hermenéutica tributaria concreta, referida puntualmente al impuesto cuya aplicación a las sociedades cooperativas se cuestionó en autos.

Relató que, al igual que la Cámara, la quejosa efectuó un análisis literal de la normativa federal, arribando a una conclusión diferente a la del tribunal, por cuanto, siguiendo una línea de razonamiento similar aseveró que *"...si el legislador de este derecho intrafederal estaba interesado en ser tajante con la exigencia del propósito de lucro referida a las actividades generales mencionadas en la segunda parte del artículo, debió haber ubicado el sintagma "con fines de lucro" en otro lugar del texto; lo que implicaba una solución simple y unívoca. Pero deliberadamente no lo hizo..."*

Expresó que una de las críticas más contundentes a la decisión cuestionada era el modo en que se analizó la ley 25348, al que la Cámara calificó como *"interpretación literal"* y a lo cual el recurrente consideró una contradicción en la forma de razonar.

Opinó que la sentencia no argumentó de modo alguno las razones por las cuales arribó al resultado final y no se comprendía

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

la contradicción en la que incurrió al postularla aplicación de un criterio "*literal*" que, en esencia, no respetó la literalidad del artículo 9º de la ley 23.548 y que ahí aparecía el grave error en la ponderación de la ley, pues o bien omitió aplicar el artículo en cuestión o lo interpretó de un modo manifiestamente erróneo, todo lo cual encuadraba en el estándar revisor de la inaplicabilidad de ley.

Describió que la demandada, siguiendo el criterio impuesto por la Cámara, analizó el art. 9 de la ley 23548 y puso especial énfasis 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.

Advirtió que la interpretación realizada tanto por la demandada como por la Sra. Jueza de Primera Instancia, coincidieron en desvincular de la discusión la finalidad de lucro y poner énfasis en la actividad habitual y onerosa de ACA SALUD, brindando una explicación razonable del sentido de las normas analizadas.

Adujo que la interpretación del art. 9 en cuestión no podía ser otra que la realizada por la recurrente, habida cuenta que la frase contenida en el mismo, como pauta orientadora para la aplicación del impuesto, se conformaba de dos partes claramente diferenciadas, por un lado los ingresos generados por actividad empresarial civil o comercial con fin de lucro, y por otro, los ingresos provenientes de toda actividad profesional, de oficio, intermediaciones u otra que se ejerza habitualmente y que en dicha interpretación ensamblaba el art. 151 local que identificó el hecho imponible en la actividad habitual y

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

onerosa.

Especificó que la sentencia en la causa: "*Cooperativa Farmacéutica de provisión y Consumo Alberdi Ltda c/Provincia de Tucumán*" no provenía de un Tribunal vinculante, porque fue dictado por el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Tucumán, y, conforme destacó correctamente la recurrente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación no la confirmó sino que declaró inadmisibile el recurso extraordinario interpuesto invocando el art. 280 del CPCCN.

Por tales consideraciones, concluyó que el recurso no se revelaba como una mera discrepancia o una diferencia de criterio que lograse impedir que la demandada accediese al remedio extraordinario intentado, sino que la instancia debía habilitarse.

5. Resumidos así los antecedentes vinculantes del caso, ingreso ahora al tratamiento de la cuestión traída.

Debo resaltar que, **al entrar por primera vez a despacho esta causa en el año 2020, efectué el análisis que transcribo a continuación.**

Sostuve que la sustancia del planteo era la pretensión de declaración de inconstitucionalidad de una norma local -art.151 Código Tributario- efectuada por "*ACA Salud Cooperativa de Prestación Medico Asistenciales*", por entender que, al ser una entidad sin fines de lucro y en virtud de lo dispuesto por el inciso b), punto 1º, del art.9 de la Ley N°23.548, el impuesto a los ingresos brutos no le resultaba aplicable.

Que **"la declaración de inconstitucionalidad constituye la última ratio del orden jurídico, a la que sólo cabe acudir cuando no existe otro modo de salvaguardar algún derecho o garantía amparado por la Constitución, si no es a**

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

costa de remover el obstáculo que representan normas de inferior jerarquía" (Fallos: 312:2315; 316:779; 343:264, entre otros).

Y que, tal como lo destacó el máximo tribunal federal, en Fallos: 343:140: *"el examen de la cuestión sometida a conocimiento del Tribunal debe efectuarse bajo la premisa de que la declaración de inconstitucionalidad al importar el desconocimiento de los efectos, para el caso, de una norma dictada por un poder de jerarquía igualmente suprema, constituye un remedio de última ratio que **debe evitarse de ser posible mediante una interpretación del texto legal en juego compatible con la Ley Fundamental, pues siempre debe estarse a favor de la validez de las normas** (Fallos: 14:425; 147:286). Además, **cuando exista la posibilidad de una solución adecuada del litigio, por otras razones que las constitucionales comprendidas en la causa, corresponde prescindir de estas últimas para su resolución** (Fallos: 300:1029; 305:1304).*

*Por ello, **la revisión judicial en juego, por ser la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal, solo es practicable como razón ineludible del pronunciamiento que la causa requiere, de manera que no debe llegarse a una declaración de inconstitucionalidad sino cuando ello es de estricta necesidad** (Fallos: 335:2333)".*

Bajo tales consideraciones examiné la petición.

Resalté que se debía determinar en autos si el art. 151 del Código Fiscal -"El 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

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

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"-, contradecía lo dispuesto por el art. 9, inc. b), punto 1º, de la Ley 23.548 que prevé que los impuestos sobre ingresos brutos "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 desempeño de cargos públicos".

Recordé que la Corte Suprema de Justicia de la Nación había sostenido, respecto al régimen de coparticipación federal de impuestos, cuyo contenido el accionante alegó que controvertía la norma local, que: "...esa jerarquía superior que cabe reconocerle a los acuerdos intrafederales y a las leyes-convenio es inherente a su propia naturaleza contractual en la que concurren las voluntades de los órganos superiores de la Constitución en aras de alcanzar objetivos comunes. Constituyen, entonces, la máxima expresión del federalismo de concertación, condición de la que se desprende su virtualidad para modificar -siempre en el marco de la Ley Fundamental- las relaciones interjurisdiccionales y recíprocas entre la Nación y las provincias.

La esencia misma del derecho intrafederal impone concluir que las leyes-convenio y los pactos que lo componen no se encuentran en una esfera de disponibilidad individual de las partes, y solo pueden ser modificados o renovados por otro acuerdo posterior de

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes (conf. causa CSJ 538/2009 [45-S]/CS1,...).

Es decir, no es admisible que un sistema jurídico interestatal, que se expresa mediante la suscripción de pactos federales (o la sanción de leyes-convenio), y tantas leyes aprobatorias o de adhesión como Estados parte, sea reglamentada por la Nación, que no es –en el marco y previsiones del sistema de coparticipación– sino uno de esos Estados.

Dicha regla -se reitera- ha recibido expreso reconocimiento constitucional en el citado artículo 75, inciso 2°, cuarto párrafo" (Fallos: 338:1389).

Que debíamos tener en cuenta que se trataba de examinar el alcance de las normas locales -vg. Código fiscal provincial- que creó y reguló el tributo y que constituían el fundamento para su aplicación por las autoridades de igual carácter, interpretándolos en el espíritu y los efectos que la soberanía local había querido darles (Fallos 323:3284 y 327:2950).

En ese marco escudriñé el texto del art.9, inc. b), punto 1°, de la Ley 23.548 para determinar si la norma local lo colisionaba.

6. En esa tarea, tuve en cuenta que el primer método de interpretación al que debía acudir el juez es el literal, conforme al cual debe atenderse a las palabras de la ley.

Y que el alto cuerpo federal señaló que **"cuando la letra de la ley no exige esfuerzos de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso contempladas por la**

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

norma" (Fallos: 311:1042; 320:61, 305 y 323:1625, entre otros), y ello es así pues **"no cabe apartarse del principio primario de sujeción de los jueces a la ley, ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por ésta, pues de hacerlo podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivaliese a prescindir de su texto"** (Fallos: 313:1007 y 341:1443).

La exegesis que alegó la demandada partió de darle preminencia a la coma (,) entendiendo que ese signo ortográfico desconectaba el primer supuesto que prevé el artículo "...ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales), civiles o comerciales **con fines de lucro**", separándola del resto de lo normado "de profesiones", "oficios", "intermediaciones" y "de toda otra actividad habitual", entendiendo que el recaudo "fines de lucro" sólo resultaba exigible para las primeras.

Según el diccionario de la Real Academia Española la **coma** es un "*Signo ortográfico (,) que se emplea para delimitar, dentro del enunciado, determinados elementos, como componentes de una enumeración, incisos, vocativos o interjecciones... y para distinguir entre los posibles sentidos de un enunciado*".

Partiendo de esa definición, del sentido y fin que cabía otorgarle a la inclusión de este elemento ortográfico -coma- en un texto, entendí, en consonancia con el dictamen de la entonces Sra. Procuradora Adjunta, 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

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

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" (lo resaltado me pertenece).

En este punto me detuve, y reiteré que la declaración de inconstitucionalidad **al importar el desconocimiento de los efectos, para el caso, de una norma dictada por un poder de jerarquía igualmente suprema, constituye un remedio de última ratio que debe evitarse de ser posible mediante una interpretación del texto legal en juego compatible con la Ley Fundamental, pues siempre debe estarse a favor de la validez de las normas** y cuando exista la posibilidad de una solución adecuada al litigio, por otras razones que las constitucionales comprendidas en la causa, corresponde prescindir de estas últimas para su resolución (CSJN, Fallos: 324:3219; 344:3458).

Y dentro de esos límites, consideré que concluir que el requisito "*finés de lucro*" sólo condicionaba al "*ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales), civiles o comerciales*", por estar

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

comprendido dentro del primer "*sentido del enunciado*", separado por el signo ortográfico coma (,) de los siguientes sentidos que no están limitados por ese fin, es decir "*profesiones*", "*oficios*", "*intermediaciones*" y "*de toda otra actividad habitual, excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y desempeño de cargos públicos*", era un entendimiento posible y razonable de la norma.

No advertí, ni advierto que el silogismo que le sirvió de base a dicha conclusión y a su resultado, alcance, con el grado de certeza requerido, la contundencia necesaria para entender que la norma local infringió el precepto de jerarquía superior.

7. Me pareció importante subrayar, para cerrar mi voto, lo que sostuvo el Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos, refiriéndose **a sus propias potestades para interpretar el régimen de coparticipación federal de impuestos.**

Al respecto, en Resolución fechada el 20/08/2020 - publicada en su página web -<http://www.cfi.gov.ar>-, tal autoridad expresó:

"Que esta función le corresponde exclusiva y excluyentemente a la Comisión Federal de Impuestos.

Que, a título de ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba, en pleno, el 6 de diciembre de 2004 señaló que "...existe un órgano nacional encargado de velar por el cumplimiento acabado de las normas que regulan la coparticipación, cual es la Comisión Federal de Impuestos, cuyas decisiones resultan obligatorias para la Nación y provincias adheridas, de conformidad con las previsiones de la ley 23548/1988, arts. 10, 12 y concs., y resultan susceptibles de ser controladas en sede judicial mediante los recursos

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

de revisión y del art. 14 ley 48." (causa: "Municipalidad de Córdoba v. Provincia de Córdoba").

Que no escapa al conocimiento general que en derecho público la competencia de los órganos no se presume y debe estar expresamente otorgada por una norma jurídica para que pueda reputársela legalmente existente (Agustín Gordillo, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo 9, Libro I, Capítulo 5, pág. 113) .

Que la Comisión Federal de Impuestos es un organismo autónomo, creado por la Ley N° 23.548 de coparticipación federal de impuestos e integrada por representantes de todas las jurisdicciones políticas del país: Estado Nacional, 23 provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Que es fruto de una ley-convenio pues ha sido ratificada por los poderes legislativos de todas las jurisdicciones participantes del régimen y, como ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, integra el derecho intrafederal.

*Que la **Comisión Federal de Impuestos tiene asignadas en forma específica sus funciones** (artículo 11 de la Ley N° 23.548), entre las que se destacan las siguientes: "c) Controlar el estricto cumplimiento por parte de los respectivos fiscos de las obligaciones que contraen al aceptar este régimen de distribución" y "e) dictar normas generales interpretativas de la presente ley".*

Que esta exclusividad, además de haber sido reconocida en fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ Acción declarativa de inconstitucionalidad", 24/11/2015) y en los debates de la Convención Nacional Constituyente de 1994 (28ª Reunión - 3ª Sesión Ordinaria, continuación, 10/11 de agosto de 1994, pág. 3806), ha sido

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

reiteradamente sostenida por resoluciones emanadas de la propia Comisión Federal de Impuestos: Resolución General Interpretativa N° 28 y concordantes. Resoluciones que, al devenir firmes, resultan de cumplimiento obligatorio para todas las jurisdicciones (art. 12 de la Ley N° 23.548)".

Dejando claro cuáles eran sus potestades, ya que en la misma resolución, al comenzar los considerandos, destacó que había tomado conocimiento, a través de publicaciones periodísticas y especializadas del dictado de la Resolución del INAES N° 477 de fecha 7 de agosto de 2020.

Y sobre ese punto sostuvo:

*"...la citada resolución abunda en los considerandos sobre ciertas disposiciones de la ley-convenio N° 23.548 de coparticipación federal de impuestos y **el tratamiento dado a las cooperativas en los Códigos Fiscales (o Tributarios) provinciales.***

Que en el último párrafo de los fundamentos señala que el objetivo del dictado de la resolución es "...dar cumplimiento efectivo a la ley de coparticipación" (la cita es textual).

Que en la parte resolutive se dispone: "ARTICULO 1°.- Reafírmese que las cooperativas y mutuales son entidades sin fines de lucro y, por lo tanto, el tributo de ingresos brutos no les es aplicable por encontrarse excluidas en los términos del artículo 9 inciso b) punto 1 de la Ley de Coparticipación".

Y, analizando sus propias facultades, descartó la competencia del INAES para interpretar la ley convenio N° 23.548 de coparticipación federal de impuestos y dispuso en el art.1° de la mentada resolución: **"La competencia para interpretar las leyes**

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

convenio que regulan los regímenes general y especiales de coparticipación federal, así como todo pacto o acuerdo interjurisdiccional fiscal federal, corresponde en forma exclusiva y excluyente a la Comisión Federal de Impuestos conforme -y en el ámbito- a lo establecido por la ley convenio 23.548, sus complementarias, modificatorias y normas concordantes".

Al no constatar una evidente y manifiesta vulneración de lo dispuesto en ley convenio con lo normado en el código fiscal provincial al incluir a las cooperativas como sujetos pasivos de la obligación tributaria -ingresos brutos-, y analizando las potestades del organismo mentado -en especial: "*Decidir de oficio o a pedido del Ministerio de Nación, de las provincias o de las municipalidades, si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no y, en su caso, en qué medida a las disposiciones de la presente. En igual sentido, intervendrá a pedido de los contribuyentes o asociaciones reconocidas...*" y "*Dictar normas generales interpretativas de la presente ley*" incs. c) y e) del art.11 de la ley que se aduce vulnerada-, consideré que el encargado natural de definir el justo alcance del artículo en cuestión, para todas las jurisdicciones locales y si incluye en el mismo a las cooperativas, debía ser la Comisión Federal de Impuestos -creada por Ley 20.221 y ratificada su vigencia por el art.10 de la por Ley 23.548-.

8. Al momento del dictado de esta sentencia -octubre del año 2024- no puedo soslayar lo dispuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al expedirse 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*" -

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

sent. del 19/03/2024-.

Al respecto, considero importante destacar que no conformaré mi decisión a lo allí establecido y mantendré la conclusión a la que había arribado al expedirme primigeniamente.

Fundan mi postura las siguientes razones:

a) lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación no resulta de aplicación obligatoria para los jueces provinciales ante situaciones análogas (Fallos: 307:1094, 311:1644, 316:221, 318:2060 y 321:2294).

b) se trata de una medida que afecta directamente los recursos provinciales e involucra la interpretación de derecho público local por lo que el exégeta natural de dicho régimen es este Superior Tribunal de Justicia;

c) la aludida confrontación y la interpretación de la norma nacional -inciso b), punto 1º, del art.9 de la Ley N°23.548- debe ser dirimida, en definitiva, por el órgano especializado en la materia -Comisión Federal de Impuestos- y a quién la ley respectiva le otorgó dicha facultad, con la participación de todas las jurisdicciones provinciales que gravan de igual manera a la aquí cuestionada - incluyendo a las cooperativas como sujetos obligados al pago de los ingresos brutos-;

d) mientras eso no suceda, no se advierte en lo dispuesto por la norma local un supuesto de "arbitrariedad" que fue la causal que la Corte Suprema de Justicia de la Nación analizó para decidir en el caso mentado.

9. En virtud de las razones dadas y, en consonancia con lo dictaminado por la entonces Sra. Procuradora Adjunta en su dictamen, propicio **hacer lugar al recurso de inaplicabilidad de ley**

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

deducido, revocar íntegramente la sentencia dictada por la Sala Primera de la Excma. Cámara Segunda de esta ciudad de Paraná y **confirmar el rechazo de la acción dispuesto por la Jueza de grado.**

10. Cabe imponer las costas de todo el proceso, por aplicación del principio objetivo de derrota, a la articulante perdedora.

Así voto.

A SU TURNO EL SR. VOCAL DR. CARUBIA DIJO:

I.- Los antecedentes relevantes del caso, han sido detalladamente resumidos por la señora Vocal ponente y, en honor a la brevedad, a lo consignado sobre el particular por la Dra. Mizawak me remito, anticipando la expresión de mi respetuosa disidencia con el análisis y solución propuestos para el caso en su voto, desarrollando a continuación los fundamentos de mi sufragio.-

Tal como destaca la Dra. Mizawak, no es la primera vez que esta causa viene a despacho para emitir voto y, en particular, tuve ocasión de pronunciarme en fecha 23/2/2021, ratificando lo allí expuesto en 30/10/2022.-

II.- Ingresando al fondo de la cuestión por el que arriban los autos a esta Alzada, confrontadas escrupulosamente las constancias de la causa -formato papel y digitalizadas-, es dable precisar que el núcleo conflictivo lo constituye la necesidad de determinar si la configuración del hecho imponible del impuesto a los ingresos brutos establecido en el art. 151 del Código Fiscal de la Provincia -en cuanto incluye a las sociedades cooperativas-, resulta inconstitucional por contraponerse con el marco previsto en la Ley de coparticipación federal.-

Previo a abordar ese concreto examen, cabe señalar

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

que no es objeto de controversia que la materia sometida a examen reviste rango constitucional, que la Provincia de Entre Ríos adhirió al régimen de la Ley N° 23.548 (de coparticipación federal) a través de la Ley N° 8079 **sin limitaciones ni reservas** -por lo que la normativa provincial debe adecuar el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos a las características delineadas en el art. 9 de la mencionada ley de coparticipación- y que las cooperativas son entes empresariales **sin fines de lucro**, quedando delimitado el eje del conflicto de orden constitucional, por la interpretación que debe darse al art. 9, inc. b, de la Ley N° 23.548.-

La sentencia puesta en crisis, refiere que una interpretación racional y prudente de la norma, procura inquirir su contenido y propósito, con lo que se alcanza su espíritu y, con cita de fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, afirma que resulta ineludible la exégesis literal de la ley cuando el texto revela el fin perseguido sin mayores dificultades.-

Así, destaca que el fin de lucro aparece mencionado de modo claro y preciso en el texto legal, por lo que no cabe efectuar disquisiciones interpretativas donde la ley no lo hace, y considera relevante distinguir el concepto de actividad lucrativa del "fin de lucro", afirmando que es posible que un sujeto que no persigue fines de lucro realice actividades que sean intrínsecamente lucrativas, sin embargo es el "propósito de lucro" lo que la ley federal expresamente exige a la hora de delinear las características del hecho imponible del tributo en cuestión, significando que un sujeto podrá realizar actividades empresarias intrínsecamente lucrativas, pero si no hay "fin de lucro", no hay posibilidad de gravarla con el impuesto en cuestión.- Afirma que de la lectura del art. 9, inciso b.1 de la Ley N° 23.548, surge que

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

las actividades sobre las que debe recaer el impuesto sobre los ingresos brutos, son aquellas realizadas por entidades -civiles y comerciales- que persiguen fin de lucro -cita doctrina y jurisprudencia en sustento de su posición-.

Advierte que si la ley nacional pretendió abarcar a todo el universo de actividades empresariales onerosas ejercidas habitualmente, hubiese referido simplemente a todas las actividades onerosas ejercidas en forma habitual y no aludir específicamente a actividades empresariales "con fines de lucro" -concepto en cuyo análisis se extiende- para poner de resalto que las cooperativas son empresas que llevan adelante actividades sin fines de lucro en servicio de sus asociados, no entidades benéficas equiparables a una asociación civil sino que cuentan con una estructura empresarial, por lo que al desarrollar una actividad empresarial, ya quedarían excluidas del art. 9, inc. b.1 puesto que su actividad es sin fin de lucro.-

Reitera que, si el legislador hubiera tenido la intención de que el impuesto a los ingresos brutos que perciben las provincias abarcara a todas aquellas personas humanas o jurídicas, civiles o comerciales que desarrollan una actividad empresarial, carecería de todo sentido el haber incluido la expresión "con fines de lucro" y concluye que el Código Fiscal local, al gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos la actividad realizada por la parte actora, que no persigue un fin de lucro, contraviene lo dispuesto por el art. 9, inciso b.1 de la Ley de Coparticipación, tornando **inconstitucional** el art. 151 del Código Fiscal de la Provincia -en cuanto incluye entre las actividades onerosas y habituales por las que debe tributarse el impuesto a los ingresos brutos aquellas desarrolladas por las entidades cooperativas-, por lo que así decide declararlo, haciendo lugar a la

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

apelación de la parte actora, con costas a la vencida en ambas instancias.-

III.- La accionada al impugnar la decisión, pregona que el fallo en crisis realiza un análisis palmariamente contrario a derecho, denostando la referencia a la necesaria interpretación literal de la norma, sin respetar esa literalidad. En sustento de esta alegación, reitera -en clave de agravio- la interpretación en que funda su postulado defensivo, en cuanto considera que el art. 9 de la Ley Federal de Coparticipación recepta dos situaciones diferenciadas, la primera referida a los ingresos generados por la actividad empresarial (aún unipersonal) civil o comercial con fines de lucro y, por otra parte, los ingresos provenientes de toda actividad profesional, de oficio intermediaciones u otra que se ejerza habitualmente, poniendo énfasis en la habitualidad y onerosidad como elementos determinantes del hecho imponible así como en la relevancia de la coma -que a su entender separa ambas proposiciones-, por lo que se extiende en el análisis gramatical y sintáctico de dicho signo de puntuación, a partir de lo cual formula su postulado que disocia el lucro "subjetivo" de la primera parte que refiere al sujeto pasivo del gravamen, del lucro objetivo de la segunda parte por el que se gravaría "la actividad", siendo este último el supuesto por el que afirman, que el Código Fiscal pudo incluir la actividad desplegada por las cooperativas dentro del tributo, sin colisionar con las previsiones de la Ley N° 23.548.- Se agravia asimismo por la jurisprudencia que cita la sentenciante como precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, señalando que no hay pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión; refiere al principio de realidad económica y concluye afirmando que la Cámara incurre en un grave error en la ponderación de la ley porque omitió

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

aplicar el artículo en cuestión o lo interpretó de un modo manifiestamente erróneo, todo lo cual encuadra en el estándar de revisión de la inaplicabilidad de ley, por lo que solicita se case la sentencia impugnada y se rechace la demanda.-

IV.- Puesto a adoptar una concreta decisión sobre el caso, cabe liminarmente señalar que la recurrente no logra conmover la claridad y contundencia del análisis realizado por la sentenciante sobre las normas en tensión, limitándose a reiterar ante esta Alzada su propia -y conveniente- versión interpretativa del art. 9, inc. b.1, de la Ley N° 23.548 con claro desentendimiento de la concreta puntualización de fundamentos efectuada en el fallo que resiste, en cuanto señala que las cooperativas son **entidades empresariales sin fines de lucro** quedando, por esta sencilla y determinante circunstancia, excluidas del art. 9, inc. b.1, de la Ley N° 23.548 y, sin perjuicio de la confusión que pudiera generar la inclusión de la coma en la redacción del mismo, lo cierto es que resulta correcta y razonable la interpretación que realiza la Cámara, que no se advierte fundadamente desvirtuada por la recurrente, toda vez que la alternativa sugerida por ésta constituye solo una diferente interpretación de acuerdo a sus propios intereses, pero conlleva una formulación autocontradictoria entre las dos partes de la norma federal, al admitir como único elemento determinante del hecho imponible la habitualidad y onerosidad en el desarrollo de la actividad independiente del ente que la realice e ignorando el requisito liminar del mismo precepto respecto del "fin de lucro" del cual carecen por naturaleza las sociedades cooperativas, no pudiendo sino coincidir con la Cámara recurrida en que si la ley nacional pretendió abarcar a todo el universo de actividades empresariales onerosas ejercidas

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

habitualmente, el legislador hubiese referido simplemente a todas las actividades onerosas ejercidas en forma habitual y no aludir específicamente a actividades empresariales "con fines de lucro", lo que define con rotunda claridad la cuestión en el sentido en que ha sido interpretado por la sentencia en crisis, habida cuenta que esa es la proposición esencial que determina de inicio qué personas o entidades serán, en definitiva, alcanzadas por el tributo.-

En relación al precedente "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/Provincia de Tucumán", invocado por la Cámara refiriendo que el fallo dictado por la Corte Suprema de Tucumán en fecha 2/3/17 había adquirido firmeza frente a la resolución de la Corte Suprema de Justicia Nacional que declaró inadmisibile el recurso extraordinario interpuesto por aplicación del art. 280 del Cód. Proc. Civil y Comercial de la Nación (resolución de fecha 4/9/18) y su objeción por la recurrente señalando que no tiene valor como precedente por no haber sido objeto de tratamiento la cuestión fondal por el máximo tribunal, lo cierto y concreto es que aquella sentencia dictada por un supremo tribunal provincial -que analizó pormenorizadamente la cuestión y se pronunció por la confirmación de la declaración de inconstitucionalidad de la Ley Provincial N° 5121 (de Tucumán) que decidió gravar con el impuesto a los ingresos brutos el ejercicio habitual y a título oneroso de cualquier actividad lucrativa o no, con independencia del sujeto que la realice- quedó firme al agotar las posibilidades impugnativas de revisión local sin lograr acceso a la instancia extraordinaria pretendida, habiendo entendido la Corte que carecía de agravio federal suficiente o que las cuestiones planteadas resultaron insustanciales o carentes de trascendencia; tales las opciones por las que resulta de aplicación el art. 280 del Cód. Proc.

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

Civil y Comercial nacional, en relación a cuya validez constitucional se expidió la Corte en "Rodríguez c/Rodríguez de Schreyer", ante un planteo de inconstitucionalidad del mismo, considerando que la norma permite al tribunal ejercer con mayor eficacia su obligación de hacer justicia por la vía del control de constitucionalidad, y si bien es cierto que en aquella oportunidad sólo fueron tres los jueces de la Corte que se pronunciaron a favor de la constitucionalidad del art. 280, la enorme cantidad de recursos que rechaza la Corte por ese motivo revela de alguna manera la voluntad aprobatoria de todo el tribunal, habiendo dicho asimismo que la norma resulta constitucional atento que no conculca los derechos constitucionales de defensa en juicio, de propiedad y del debido proceso legal, ni los principios de juez natural, de sentencia fundada en ley y de supremacía constitucional (Fallos: 322:3217; 330:1759), lo cual desarticula la objeción de la recurrente en ese sentido y permite propugnar la eficacia del fallo invocado como precedente válido de la cuestión examinada.-

En definitiva, coincidiendo con el análisis efectuado en el fallo de referencia que, *mutatis mutandi* resulta de plena aplicación al presente caso en examen, se impone concluir que si en la Ley de Coparticipación Federal solo se indica como pasible de soportar el gravamen a los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales **con fines de lucro** y si la Provincia de Entre Ríos, por intermedio de la Ley N° 8079, adhirió sin limitaciones ni reservas a aquel régimen; claro está que el artículo 151 del Código Fiscal de Entre Ríos, al establecer que: "*El 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*

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

resultado económico obtenido y la naturaleza del sujeto que lo desarrolle, incluidas las sociedades cooperativas [...] estarán alcanzados por un impuesto sobre los ingresos brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes..." -el subrayado me pertenece-, grava con el impuesto el ejercicio habitual y a título oneroso de cualquier actividad lucrativa o no, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, con lo que violenta abiertamente los lineamientos sentados por la Ley N° 23.548 en su art. 9, inc. b, ap.1, 1er. párr., y sólo cabe declarar su inconstitucionalidad, tal como concluyó la Cámara en la sentencia recurrida.-

V.- Por último, debo señalar a tenor de las resoluciones administrativas introducidas por la señora Vocal ponente en su voto, vinculadas a la potestad interpretativa de la Ley de Coparticipación Federal que, sin perjuicio de que el Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos -relevando una resolución del INAES N° 477 del 7/8/20 que interpretó el art. 9 de la Ley N° 23548 estableciendo que las cooperativas y mutuales se encuentran excluidas del mismo- reafirma su competencia en forma exclusiva y excluyente para interpretar las leyes convenio que regulan los regímenes general y especiales de coparticipación federal, así como todo pacto o acuerdo interjurisdiccional fiscal federal, lo cierto es que omite pronunciarse sobre la cuestión en examen que motivó su declaración, no pudiendo dejar de señalar que si bien el conflicto se halla atravesado por una cuestión vinculada a criterios de interpretación entre diversos organismos, ciertamente la interpretación de la ley y la Constitución es una tarea que corresponde exclusiva y excluyentemente al Poder Judicial, frente a un planteo ante sus estrados, siendo esta una tarea esencial que de ninguna manera puede resignar en cabeza de órganos

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

de la administración.-

VI.- Como corolario de lo expuesto, sólo puedo concluir que la sentencia recurrida exhibe fundamentos bastantes que dan sustento a la solución adoptada, sin que la impugnación de la demandada logre descalificar el pronunciamiento como acto jurisdiccional válido, por lo que el recurso de inaplicabilidad de ley bajo examen debe ser rechazado, confirmándose la declaración de inconstitucionalidad del art. 151 del Código Fiscal de Entre Ríos en los términos reseñados en la sentencia en crisis, debiendo la parte recurrente vencida soportar las costas devengadas en la instancia.-

VII.- Recientemente, en fecha 19 de marzo de 2024, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado frente a un planteo de similares características en los autos "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/Prov. del Chaco s/amparo", recordando que el art. 2º, inc. 2, de la ley 22.006 sustituyó el inc. b) del art. 9º de la ley 20.221 de coparticipación de impuestos, incorporando un agregado (pto. I) 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 imponibles".

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. I, de ley 23.548 (Cons. 7º) y, agrega, 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

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

(Fallos: 341:939, consid. 8°), 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 (Cons. 8°); finalmente, señala que, interpretar permitido 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 (Cons. 10, 2do. párr.).-

De tal modo, el criterio sustentado en mi originario voto resulta coincidente con el que consagra el Máximo Tribunal Federal y sólo agregaré que no se me escapa la perjudicial consecuencia financiera de tal interpretación respecto de los ingresos tributarios del fisco provincial, pero no es posible desconocer los actos propios precedentes de la Provincia de Entre Ríos que adhirió sin reservas a la ley 23.548 de coparticipación federal de impuestos y no puede desconocer su compromiso legalmente asumido, poniéndose en contra de sus propios actos a través de una medida que importa -en palabras de la Corte Suprema de Justicia de la Nación- desvirtuar y volver inoperante el texto expreso de la ley federal que exige la finalidad de lucro para ser sujeto pasivo del impuesto a los ingresos brutos.-

VIII.- Todo ello me conduce inexorablemente a ratificar la propuesta de rechazar el recurso de inaplicabilidad de ley deducido por el Estado Provincial y confirmar la declarada inconstitucionalidad del art. 151 del Código Fiscal de Entre Ríos, con costas.-

Así voto.-

A SU TURNO EL SR. VOCAL DR. TEPSICH DIJO:

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

Adhiero al voto del Señor Vocal Dr. Carubia por compartir sus fundamentos.

Así voto.

A SU TURNO LA SRA. VOCAL DRA. SOAGE DIJO:

I.- Comparto la solución que viene impulsada en el voto de la Dra. Mizawak de hacer lugar al recurso de inaplicabilidad de ley interpuesto por la demandada, revocar la sentencia dictada por la Sala Primera de la Cámara Segunda de Apelaciones de Paraná y, en consecuencia, confirmar la resolución de primera instancia que rechazó la acción de inconstitucionalidad deducida por Aca Salud Cooperativa de Prestación de Servicios Médicos Asistenciales Limitada contra el Superior Gobierno de la Provincia de Entre Ríos.

II.- La actora promovió demanda de inconstitucionalidad, en los términos del art. 51, sigs. y conchs. de la Ley 8369 contra el Estado Provincial, solicitando se declare la inconstitucionalidad del art. 151 del Código Fiscal de Entre Ríos, por entender que la incorporación de las sociedades cooperativas a fin de afectarlas al pago de impuestos por los ingresos brutos, contradice el derecho intrafederal, en particular, lo establecido en el art. 9 inc. b) ap. 1 de la Ley 23548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, régimen al que nuestra provincia adhirió por Ley 8079, sin límites ni reservas. Sostuvo que, por ello, se afectó el art. 31 de la Constitución Nacional.

Expresó que Aca Salud es una entidad sin fines de lucro, creada para la protección de la salud del productor agropecuario y la de su familia, cuyo objetivo principal es fomentar hábitos de economía, previsión, solidaridad y ayuda mutua entre los asociados, contribuyendo teórica y prácticamente a crear conciencia cooperativa,

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

fundada en el esfuerzo propio y la ayuda mutua para organizar y prestar servicios.

Refirió que dentro del sistema de salud argentino, Aca Salud es una Cooperativa de Prestación de Servicios Médicos Asistenciales, alcanzada por las regulaciones de la Ley Nacional 26862 (Ley de Medicina Prepaga) y que junto a las entidades mutuales integran un sistema de salud basado en el principio de "seguridad social solidaria", opuesto al fin de lucro, cuya finalidad es hacer efectivo el derecho a la salud de los sectores más vulnerados.

Expuso, en lo esencial, que la normativa local obliga a la cooperativa a ser sujeto de impuesto a los ingresos brutos cuando ésta no tiene un fin de lucro.

Resaltó que la naturaleza no lucrativa de las cooperativas surge de la Ley 20337 (Ley de Cooperativas) y de su propio estatuto, que prevén que los excedentes repartibles en un todo, en caso de existir, deben distribuirse entre los asociados en concepto de retorno en proporción a los servicios utilizados, y que esta última circunstancia no debe desvirtuar la naturaleza de las entidades sin fines de lucro como lo son las cooperativas, puesto que este reembolso es por el aporte en exceso realizado por el asociado que surge de la diferencia entre el costo estimado y el precio final del servicio.

Sostuvo que la contradicción existente entre la legislación nacional (que permite la aplicación del gravamen a actividades lucrativas) y la local (que extiende la gabela incluso a las actividades no lucrativas) genera la declaración de inconstitucionalidad de la normativa local estructurada en el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, en tanto las cooperativas no efectúan actividad con fin de lucro.

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

III.- La jueza de primera instancia rechazó la acción de inconstitucionalidad al corroborar ausente la conculcación de los derechos y garantías constitucionales invocados por la actora que se deriven de la aplicación de la normativa tributaria local puesta en crisis.

Indicó que el tema central radica en distinguir la existencia de un fin de lucro del desarrollo de una actividad lucrativa, que no implica que necesariamente aquél exista.

Argumentó, con apoyo en cita doctrinaria, que del art. 9 inc. b) punto 1 de la Ley 23548, se desprende que la mención de fin de lucro refiere a la característica intrínseca de la actividad sujeta al tributo y no a un elemento subjetivo atribuible al sujeto pasivo del gravamen.

Describió que la norma al especificar que el tributo recaerá sobre los ingresos de actividades civiles y comerciales con fines de lucro, agrega, asimismo, a los originados por el ejercicio de profesiones, oficios intermediaciones y de toda actividad habitual, o sea actividades susceptibles de producir lucro con independencia del resultado económico que en concreto se obtenga y de los propósitos o fines del sujeto que lleve a cabo dicha actividad. Y que la mera mención de toda actividad habitual debe entenderse referida a la actividad lucrativa.

IV.- Apelada la resolución por la parte actora, la Cámara hizo lugar al recurso y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad del art. 151 del CF, sobre la base de las siguientes premisas:

i) que el fin de lucro aparece mencionado de modo claro y preciso en la norma federal, por lo que no cabe efectuar

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

disquisiciones interpretativas donde la ley no lo hace;

ii) que la actividad lucrativa (o intrínsecamente lucrativa) no es un concepto asimilable al fin de lucro;

iii) que es posible que un sujeto que no persigue fines de lucro realice actividades que sean intrínsecamente lucrativas;

iv) que es el propósito de lucro lo que la ley federal persigue a la hora de delinear las características del hecho imponible del tributo en cuestión;

v) que el sujeto podrá realizar actividades empresariales intrínsecamente lucrativas, pero si no hay fin de lucro no hay posibilidad de gravarla con el impuesto en cuestión;

vi) que del art. 9 inciso b) de la Ley 23548 se advierte que las actividades sobre las que debe recaer el impuesto sobre los ingresos brutos, son aquellas realizadas por entidades (civiles y comerciales) que persiguen fin de lucro;

vii) que las cooperativas son empresas que llevan adelante actividades sin fines de lucro en servicio de sus asociados y no son entidades benéficas equiparables a una asociación civil sino que cuentan con una estructura empresarial;

viii) que si el legislador hubiese tenido la intención de que el impuesto a los ingresos brutos que perciben las provincias abarcaran a todas las personas humanas o jurídicas, civiles o comerciales que desarrollan una actividad empresarial, carecería de todo sentido el haber incluido la expresión "con fines de lucro";

ix) que los preceptos contenidos en el punto 1 del art. 9 de la Ley de Coparticipación Federal poseen características básicas a las que se deberán ajustar las leyes de impuesto sobre los ingresos brutos que establezcan las jurisdicciones locales partes en la ley-

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

convenio sin que puedan ser consideradas meras pautas orientadoras;

x) que su finalidad es evitar una regulación dispar del impuesto local en las distintas provincias y que la ratio legis (razón legal) de la fijación original de las pautas caracterizadoras de los gravámenes estuvo orientada a restringir dentro de cauces uniformes el ejercicio del poder tributario local;

xi) que esto resulta de aplicación a la Provincia de Entre Ríos, en virtud de la adhesión formalizada sin limitaciones ni reservas por Ley 8079.

V.- El Estado Provincial, al fundar el recurso de inaplicabilidad de ley denuncia que en la sentencia de cámara se ha incurrido en violación y errónea aplicación de los arts. 151, Código Fiscal y 9 de la Ley 23548.

Comienza señalando los elementos esenciales del impuesto a los ingresos brutos, a saber: una actividad descrita en la norma; desarrollada con habitualidad por el sujeto pasivo; dentro de un sustento territorial (anclaje provincial) y, a título oneroso (art. 1139, CC y C de la N).

Alega que ya en el comienzo aparece un factor diferente del "ánimo de lucro".

Sostiene que ese lineamiento es el que establece la norma fiscal local (art. 151, CF) incluyendo expresamente en la gravabilidad a las sociedades cooperativas. Dice que si bien la norma no revela ningún inconveniente interpretativo, en este pleito se ha planteado un debate que gira en el confornte de esa norma con el art. 9, Ley 23548, tarea de ponderación que -denuncia- el Tribunal de segunda instancia efectuó en forma contraria a derecho.

Analiza el art. 9 de la Ley 23548 y expresa que el fin de

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

lucro allí impreso está previsto para las actividades empresariales civiles y comerciales y no para el resto de las situaciones allí indicadas, respecto de las cuales solamente exigen los elementos reveladores del hecho imponible y naturalmente de la capacidad contributiva: habitualidad y onerosidad.

Dice que si el legislador de este derecho intrafederal estaba interesado en ser tajante con la exigencia del propósito de lucro referida a las actividades generales mencionadas en la segunda parte del artículo, debió haber ubicado el sintagma "fines de lucro" en otro lugar del texto, lo que implicaba una solución simple y unívoca, pero que no lo hizo.

Afirma que la redacción literal, tal cual está plasmada en la Ley 23548, no recoge el fin ni el contenido propiciado por la alzada. Tampoco se avizora de dicha sentencia la presunta literalidad que refiere seguir, dado que luego de "fines de lucro" aparece una coma, signo de puntuación paradigmático en cuanto a su función gramatical separadora de proposiciones o de enumeraciones y, por lo tanto -entiende- que este elemento adicional revela la distinción total que la ley establece con claridad.

Refiere que la sentencia se equivoca al reposar exclusivamente su postura en la cuestión subjetiva del contribuyente, al remarcar que Aca Salud es una cooperativa sin fines de lucro.

Indica que el Código Fiscal grava las actividades independientemente de quien las realice por el hecho de ser exteriorizante de capacidad contributiva.

Señala que el centro de discusión no se ciñe en el arquetipo de asociación elegida por personas, sino en los actos desplegados por ella.

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

Explica que las fundaciones, asociaciones obreras, gremiales, o la propia cooperativa Aca Salud, que no tienen un fin de lucro subjetivo dado que no tienen intención de lucrar con la actividad que realizan, igualmente quedan alcanzadas por el tributo, dado que en las actividades comerciales que desarrollen para el cumplimiento de sus fines, se encuentra ínsito el fin de lucro considerado como elemento objetivo.

Sostiene que la distinción entre lucro subjetivo y objetivo puede aparecer como difícil de identificar y una regulación incompleta incitaría a la evasión o fraude a las leyes. Pero que el art. 151 del CF, en franco respeto con el art. 9 de la Ley 23548, destaca los elementos más paradigmáticos del gravamen: la habitualidad y la onerosidad de la actividad, los cuales pueden analizarse con independencia del sujeto. Refiere que tan cristalina es la situación que el Poder Legislativo provincial, tomó el recaudo de aclarar que se perfecciona el hecho imponible "cualquiera sea el resultado económico obtenido y la naturaleza del sujeto que la desarrolle, incluidas las sociedades cooperativas".

Esgrime que Aca Salud es una firma arraigada en la plaza de los servicios de salud, que compite mano a mano incluso con empresas de medicina prepaga, y que su exigencia en el mercado tiene su corolario en presencias comerciales (pautas publicitarias) en la vía pública, medios de comunicación, etc., todas cuestiones de público y notorio conocimiento.

Trae a colación un fallo dictado por este Superior Tribunal en materia de impuestos provinciales ("Sociedad de Beneficencia de Rosario c/Estado Provincial y Agencia Tributaria de Entre Ríos s/contencioso administrativo" Expte. N° 3587), en el cual si

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

bien se discutió una exención ceñida al impuesto inmobiliario, tiene puntos de conexión en todo lo que hace a la diferencia entre sujeto y actividad en materia de interpretación de la ley tributaria.

Controvierte la aplicación por parte de la Cámara del fallo "Cooperativa Farmacéutica de provisión y consumo Alberdi Ltda. c/ Provincia de Tucuman" en apoyo de su decisión, y entiende que el criterio allí expuesto no resulta vinculante ni por tanto trasladable a nuestra Provincia, y que la CSJN rechazó el recurso extraordinario federal bajo los términos del art. 280 del ritual nacional.

Sostiene que el fallo recurrido soslaya el principio de la realidad económica receptado por el art. 6 del CF, que a través de su criterio no hace más que convalidar un fraude a la ley, perpetrado mediante el ejercicio de actos de comercio que Aca Salud lleva a cabo habitualmente a título oneroso, al ingresar a competir directamente en el mercado en detrimento de sujetos que no operan solapados bajo la utilización de un tipo asociativo presuntamente no lucrativo y que, por ende, se ven gravados por el impuesto al ingreso bruto.

Entiende que seguir los lineamientos emitidos por el fallo recurrido, cualquier empresa o empresario individual, conservando idéntica actividad, podría mutar su organización o explotación comercial hacia un formato de cooperativa o persona jurídica afín, con el solo objeto de evadir impuestos.

Afirma que la herramienta es muy peligrosa y sus consecuencias catastróficas, al vulnerar el derecho de propiedad relacionado con el erario entrerriano (art. 17, CN) y prescindir de recursos que habrían de destinarse a fines públicos.

Concluye expresando que la Cámara al resolver el diferendo en abstracto y con prescindencia de las circunstancias

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

específicas del caso, al no observar las leyes aplicables o tergiversar las pautas interpretativas y omitir la aplicación de las reglas de la sana crítica racional en la valoración de las constancias decisivas, incurrió en arbitrariedad y absurdidad manifiesta, y condujo al dictado de una sentencia que debe ser invalidada.

VI.- La Sra. Procuradora Adjunta del Ministerio Público Fiscal, Dra. Rosa Alvez Pinheiro, sostuvo que la instancia extraordinaria debía habilitarse, por considerar que los argumentos recursivos desarrollados por el recurrente lograron demostrar el error denunciado en la sentencia impugnada.

VII.- Como lo adelanté, los argumentos expuestos en el recurso de inaplicabilidad de ley deben ser receptados.

1º) El art. 151 del Código Fiscal de Entre Ríos, establece: "*El 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 (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*".

La Ley 23548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales en su art. 9 inciso b) punto 1, establece: "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*

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

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."

Es cierto que las normas de derecho intrafederal tienen jerarquía superior a las leyes locales, lo que surge del carácter convencional que les da origen. En función de ello, no pueden ser modificadas unilateralmente por las partes contratantes.

Dicha imposibilidad de derogación o modificación unilateral de las normas de derecho intrafederal se encuentra expresamente consagrada en el art. 75, inc. 2, párrafo 4 de la Constitución Nacional.

Es por ello que, no obstante conservar la provincia de Entre Ríos la potestad en materia impositiva sobre todas las manifestaciones de riqueza que se produzcan en el territorio (arts. 5, 121 y 126 de la CN), la violación de normas de derecho intrafederal por una norma local de inferior jerarquía, podría suscitar agravio constitucional (art. 31, CN).

Efectuada esa aclaración, debo decir que, desde mi perspectiva, el art. 151 del Código Fiscal entrerriano no se encuentra en pugna con lo establecido en el art. 9, inc. b) pto 1. de la Ley 23548, por lo que no existe vulneración alguna a la jerarquía normativa establecida en el art. 31, CN.

2º) Coincido con el Estado provincial cuando sostiene que de la primera interpretación de la norma, esto es, la que surge de la lectura de su texto, se desprende que la exigencia del fin de lucro está prevista para las actividades empresarias -civiles y comerciales- y no para el resto de las actividades allí indicadas: profesiones, oficios,

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

intermediaciones y toda otra actividad habitual, con exclusión de las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempleo de cargos públicos.

Le asiste razón al recurrente cuando expresa que si al dictarse la normativa intrafederal la intención hubiese sido incluir el requisito "fin de lucro" para el resto de las actividades mencionadas en el artículo 9 inc. b) pto. 1 de la Ley 23548, se hubiese ubicado tal calificación al final de la descripción de la totalidad de las actividades.

A su vez, el repaso de las fuentes de la Ley de Coparticipación Federal nos conduce a la misma conclusión.

El art. 9 de la Ley de Coparticipación Federal Tributaria tiene su fuente en la Ley 21251, que, a su vez, modificó el art. 9 de la Ley 20221 (anterior a la Ley de Coparticipación Federal), reemplazando el derecho de patentes por el *impuesto a las actividades lucrativas*, que regía antes de 1975 y que pasó a llamarse impuesto sobre los ingresos brutos.

El antecedente del impuesto sobre los ingresos brutos lo constituye el impuesto a *las actividades lucrativas* que en los textos de los ordenamientos fiscales de las provincias y de la Municipalidad de la ciudad de Buenos aires, desde 1948 hasta 1974 hacían referencia al definir el hecho imponible al concepto de "actividad lucrativa", *haciendo abstracción de las intenciones o propósitos del agente que desarrollara la actividad, considerando solamente y de manera objetiva las características de ésta.*

Desde la doctrina se indica, con criterio del que participo, que de la *interpretación sistemática* del art. 9, inc. b), pto. 1° de la Ley 23548 se desprende que la mención al fin de lucro, se refiere a la *característica intrínseca de la actividad sujeta al tributo* y

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

no a un elemento subjetivo atribuible al sujeto pasivo del gravamen.

La norma, al especificar que el tributo recaerá sobre los ingresos de actividades civiles y comerciales con fines de lucro, agrega, asimismo a los originados por el ejercicio de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual, o sea actividades susceptibles de producir lucro *con independencia del resultado económico que en concreto se obtenga, y de los propósitos o fines del sujeto que lleva a cabo dichas actividades*¹.

Considero entonces que la mención a *toda actividad habitual* debe entenderse referida a actividad lucrativa -vista en sentido objetivo- y no a la finalidad perseguida por el sujeto pasivo de la gravabilidad de los impuestos a los ingresos brutos (aspecto subjetivo).

De allí que, en mi opinión, no surge ninguna contradicción normativa entre lo regulado por el régimen local (art. 151, CFER) que incluye expresamente a las sociedades cooperativas al pago de impuesto sobre los ingresos brutos, con el nacional (art. 9 inc. b) pto. 1, Ley 23548) el que impone este tipo de gravamen en la mención de toda otra actividad habitual.

A las razones expuestas, se suma el argumento del Estado Provincial construido sobre la base de la aplicación del *principio de la realidad económica* que rige en materia tributaria y que es receptado por nuestro Código Fiscal en el art. 6.

La consecuencia lógica del *principio de la realidad económica* es la de *interpretar los hechos imponibles según su naturaleza económica*, porque sólo ésta es capaz de indicarnos cuál es

¹Spisso, Rodolfo R., La sujeción de las cooperativas al impuesto sobre los ingresos brutos; El Derecho Tributario, Tomo 277, cita digital ED-DCCLXXVII-220 el 17/04/2018.

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

la realidad que la Legislatura ha querido adoptar y valorar a los efectos tributarios².

En otras palabras, 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. De conformidad con este principio para la determinación del hecho imponible, debe atenderse 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, tal como se señala en el recurso en análisis, ACA 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 cooperativa "no persiga" fines de lucro.

Si bien la actora en su demanda alega que al ser una cooperativa no tiene un fin de lucro y que en función de ello, de conformidad a lo dispuesto por la Ley 23548 debería hallarse excluida del sistema local del pago del impuesto a los ingresos brutos, 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 (finalidad perseguida o forma jurídica adoptada). De allí que el art. 9 inc. b) punto 1. de la Ley 23548 al gravar los ingresos provenientes "de toda otra actividad habitual", atrapa los generados por la actividad onerosa desplegada por la cooperativa accionante que, en consecuencia se encuentra obligada al pago del impuesto.

²Jarach, Finanzas públicas, Cangallo, Buenos Aires, 1978, ps. 401/402.

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

A su vez, de conformidad al principio de legalidad que en materia tributaria se impone, si se hubiese querido excluir a las cooperativas, se la hubiese enumerado entre las actividades excluidas del pago de ingresos brutos, estas son, las realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos.

De lo expuesto y fundado se desprende que el art. 151 del Código Fiscal de nuestra provincia al establecer que el *ejercicio habitual y a título oneroso* de cualquier actividad, *cualquiera sea el resultado económico obtenido y la naturaleza del sujeto que la desarrolle, incluidas las sociedades cooperativas*, estará alcanzado con un impuesto sobre los ingresos brutos, no se contrapone con el art. 9 inciso b) punto 1, de la Ley 23548, norma de derecho intrafederal que establece que los impuestos sobre los ingresos brutos abarcan los provenientes de toda actividad habitual, con las únicas exclusiones allí previstas.

Al considerar la cámara que las actividades desarrolladas por las cooperativas, por no tener fin de lucro, no estarían incluidas en el art. 9, inc. b), punto 1 de la Ley 23548 y que, por ende, el art. 151, Código Fiscal sería inconstitucional, incurrió en una errónea interpretación de la norma de derecho intrafederal.

Tanto el texto legal, como los antecedentes de la norma, como por aplicación del principio de la realidad económica, se impone concluir que los ingresos provenientes de las actividades onerosas desarrolladas en forma habitual por las cooperativas están gravados por el impuesto a los ingresos brutos y que, en consecuencia, el art. 151 del Código Fiscal entrerriano no vulnera lo establecido en el art. 9, b), 1, Ley 23548 ni, por ende, resulta inconstitucional, al no verificarse afectación del art. 31, CN.

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

Resta agregar que el rechazo de un recurso extraordinario por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con base en el art. 280, CPCCN en la causa "Coop. Farmacéutica..." no es ni remotamente suficiente para pretender extraer de esa resolución la existencia de un pronunciamiento expreso sobre la cuestión aquí debatida, ni mucho menos, una suerte de doctrina que debiese ser acatada por los tribunales inferiores.

Con respecto a la sentencia recaída recientemente en la causa "Recurso de hecho deducido por la parte actora en la causa Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c/ Provincia del Chaco s/amparo", coincido con la Dra. Mizawak en que lo allí resuelto no resulta de aplicación obligatoria para este Superior Tribunal Provincial.

En efecto, *no existe norma constitucional o legal* que imponga la obligación de los tribunales inferiores de acatar los fallos de la Corte Suprema.

Adviértase que el art. 95 de la Constitución Nacional de 1949 establecía expresamente que la Corte Suprema de justicia, conocería, como *Tribunal de Casación*, en la interpretación e inteligencia de los códigos a que se refiere el inciso 11 del artículo 68. Establecía además que la interpretación que la Corte Suprema de Justicia haga de los artículos de la Constitución por recurso extraordinario, y de los códigos y leyes por recurso de casación, *será aplicada, obligatoriamente por los jueces y tribunales nacionales y provinciales*. Una ley reglamentará el procedimiento para los recursos extraordinarios y de casación y para obtener la revisión de la jurisprudencia.

Dicha previsión no fue mantenida ni en el texto de la

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

Carta Magna de la reforma de 1957 ni por el poder constituyente de 1994.

La autonomía provincial exige que se reserve a su judicatura las causas que como ésta, involucran *cuestiones de derecho público local*, las que se encuentran exentas del ámbito del recurso previsto en el art. 14 de la Ley 48, salvo supuestos de grave arbitrariedad, que compete a la parte interesada invocar y demostrar debidamente, doctrina que, valga destacar, debe ser de aplicación particularmente restrictiva en estos casos.

Por todo ello, corresponde, en mi opinión, y en consonancia con lo dictaminado por la Procuradora Adjunta Fiscal, CASAR la sentencia de cámara, en cuanto, como resultado de una incorrecta interpretación de la norma prevista en el art. 9, b), 1, Ley 23548, declaró la inconstitucionalidad del art. 151, CF, quedando como sentencia definitiva la dictada por la jueza de primera instancia.

Las costas de todas las instancias deberán ser a cargo de la actora vencida (art. 65, primera parte, CPC y C, aplicable por reenvío del 88, CPA).

Así voto.

A SU TURNO LA SRA. VOCAL DRA. SCHUMACHER

DIJO:

1. Sobre los antecedentes del caso me remito al relato efectuado por la señora Vocal que comanda este Acuerdo, Dra. Mizawak.

2. En relación al fondo del asunto adhiero a los fundamentos esgrimidos por la Dra. Mizawak y la Dra. Soage, cuyas conclusiones desestimatorias de la tacha de inconstitucionalidad del artículo 151 del Código Fiscal de Entre Ríos a la luz del artículo 9 de la

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

Ley 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos comparto.

Dicha postura es coincidente con la que sostuve en oportunidad de ejercer como Vocal de la Cámara en lo Contencioso Administrativo N° 1, cuando adherí al voto del Dr. Gonzalez Elías en una causa análoga a la presente³, en la cual una cooperativa -al igual que la actora de los presentes actuados- pretendía obtener la declaración de inconstitucionalidad del art. 151 del Código Fiscal provincial, por violación de lo dispuesto en el art. 9°, inc. b), ap. 1, de la Ley 23.548.

Asimismo, en los autos N° 3587/S caratulados "SOCIEDAD DE BENEFICENCIA DE ROSARIO C/ESTADO PROVINCIAL Y ADMINISTRADORA TRIBUTARIA DE ENTRE RIOS S/CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO" (del 19/04/16), al emitir mi voto como Vocal de primera instancia realicé una interpretación de la ley tributaria, que si bien fue referida a otro supuesto distinto del presente, resulta similar a la efectuada por la Dra. Mizawak en cuanto al procedimiento de determinación del sentido y alcance del texto de la legislación fiscal local.

3. En consecuencia, propicio que se haga lugar al recurso de inaplicabilidad de ley articulado por el Estado de la Provincia de Entre Ríos, se case la sentencia dictada por la Sala I de la Cámara II de Apelaciones de Paraná y, en consecuencia, se rechace la demanda de Aca Salud Cooperativa de Prestación de Servicios Médico Asistenciales Limitada, con costas a su cargo.

Así voto.

A SU TURNO LA SRA. VOCAL DRA. MEDINA DIJO:

³CCA N° 1. "SANCOR COOPERATIVAS UNIDAS LIMITADA C/ ESTADO PROVINCIAL Y ADMINISTRACION TRIBUTARIA DE ENTRE RIOS (ATER) S/ ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD" del 20/10/21.

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"ACA SALUD COOPERATIVA DE PRESTACION DE SERVICIOS MEDICO ASISTENCIALES LIMITADA c/SUPERIOR GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE ENTRE RÍOS s/ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD s/RECURSO DE INAPLICABILIDAD DE LEY"-----

I.- Resumidos los antecedentes del caso en el voto de la Sra. Vocal ponente, me remito a ello "*brevitatis causae*".

II.- Sentado ello y ya dando respuesta a lo controvertido, si el art. 151 del Código Fiscal de la Provincia, por el cual se grava en esta Provincia a la aquí accionante cooperativa con Ingresos Brutos, resulta inconstitucional por contraponerse con el marco previsto en la Ley de coparticipación federal -de aplicación a la Provincia de Entre Ríos a partir de su adhesión por la Ley 8.079-. Adelanto que, conforme a las consideraciones que realizaré *infra*, acompaño la solución de la Dra. Mizawak de hacer lugar al recurso de inaplicabilidad de ley de la demandada.

En sustento parto de explicitar, que en la interpretación y aplicación de la ley cuestionada (art. 151 del CF), que en su parte pertinente dispone que: " *El 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 (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.*"; y que "...Los ingresos brutos obtenidos por sociedades o cualquier tipo de organización empresarial contemplada en la Ley General de Sociedades N° 19550 (T.O. 1984) y sus modificaciones o cualquier otra norma que en el futuro la reemplace, sociedades por acciones simplificada (SAS), **sociedades civiles, cooperativas, fundaciones**, sociedades de economía mixta, entes empresariales estatales (nacionales, provinciales, municipales o comunales), **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." (la negrilla me pertenece); se debe respetar un principio

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

eliminar en el que se apoya el Estado de Derecho, estar a la validez del sistema legal de allí que su tacha de inconstitucional es la *"última ratio"*.

De no ser así, los jueces actuarían en desmedro del derecho vigente, ignorando, desconociendo y obstaculizando las decisiones aprobadas por los legisladores a quienes no es correcto atribuir, *a priori*, imprevisión, incoherencia o falta de razón.

Contra lo así normado, el aquí accionante, pretende mediante la vía escogida (acción de inconstitucionalidad del art. 51, inc. B, de la Ley N° 8369), que en sede judicial se decida -en cierto modo- que lo normado en torno al impuesto sobre los ingresos brutos en nuestra provincia, conculca la ley Convenio, puntualmente con su art. 9 inciso b) apartado 1º, que establece en torno al hecho imponible del tributo en cuestión, que el mismo: *"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..."*, siendo que ello, como lo señala la Dra. Mizawak, le compete a la Comisión Federal de Impuesto (CFI), quien de existir ello, conmina a la Jurisdicción involucrada a su adecuación y habilita al contribuyente a repetir -reclamar- lo abonado (cfr. arts. 11 incs. c), d), e) y f), 12, 13 y 14 de la ley 23548).

Recapitulando y atento a la acción de inconstitucionalidad intentada, entiendo que de los propios términos que se transcribe de las normas en juego, conducen justamente a sostener, lo que entiendo fue correctamente resuelto por el *a quo*. Dicho de otra manera, no hay ninguna norma en la denominada ley convenio (Ley 23548 -Coparticipación Federal de recursos fiscales-,

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"ACA SALUD COOPERATIVA DE PRESTACION DE SERVICIOS MEDICO ASISTENCIALES LIMITADA c/SUPERIOR GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE ENTRE RÍOS s/ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD s/RECURSO DE INAPLICABILIDAD DE LEY"-----

sancionada el 7-1-1988 y promulgada el 22-1-1988, B.O.N. del 26-1-1998), o en la Constitución Nacional que, en forma explícita o implícita, establezca que el **único parámetro válido constitucionalmente**, es el que se pregona por el accionante y se recepta en el fallo en crisis, dicho a *contrario sensu*, no surge que a la provincia de Entre Ríos le esté vedado constitucionalmente, como lo legisla hacer tributar -gravar con ingresos brutos-, la actividad que se ejerce dentro de su jurisdicción de modo habitual y onerosa pero desprovista de un fin de lucro.

Cabe recordar, más allá del principio de legalidad y de igualdad en la tributación, en este caso por incluir "*las sociedades cooperativas*", que la recaudación de impuestos solventan el aparato estatal, y ello permite cumplir con las obligaciones que tiene para la comunidad, partiendo de algunos servicios básicos como son la educación, la salud, seguridad y la justicia. Viene al caso señalar, que la finalidad perseguida de gravar las actividades onerosas en la provincia sin necesidad de finalidad de lucro (ampliar la base del tributo a las cooperativas), no puede afirmarse que se trate *per se* de arbitrarios o violatorios de la garantía constitucional de igualdad, ni que implique una injusta persecución (art. 28 CN).

Se trata, reitero, de una solución que conforme a una interpretación exegética de las normas antes transcripta está aceptada, con el propósito entiendo de mejorar la recaudación y con ello el estado de las cuentas fiscales (la oportunidad, conveniencia o eficacia de la recaudación, no corresponde a los magistrados juzgar y son ajenas al control de constitucionalidad).

No debemos perder de vista, reitero, que el artículo 16 de la Constitución Nacional establece: "*La igualdad es la base del*

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

impuesto y de las cargas públicas", por lo cual es necesario que situaciones iguales -en el *sub judice* igual actividad onerosa en la provincia-, sean tratadas de modo igual. Más allá de lo complejo que es el determinar si las situaciones personales resulten idénticas, o a lo menos análogas, cierto es que el legislador tiene opciones impositivas, directamente relacionadas con la posibilidad de establecer clasificaciones o categorías sin que ellas se consideren constitucionalmente inválidas. Y que en materia tributaria, dónde rige el principio de la realidad económica (consagrado en el art. 6° del CF), el principio de legalidad (artículo 19 C.N.) cobra mayor intensidad.

Este último se lo identifica con la frase latina "*nullum tributum sine lege*" y constituye un límite del poder impositivo y condición esencial del Estado Constitucional; del cual deriva, que cuando la norma es clara en la definición de los elementos esenciales configuradores del hecho imponible, no es dable apartarse de ello (exigencias de certeza jurídica). De lo contrario se vulneraría el principio de legalidad condicionante del ejercicio legítimo del poder tributario estatal y de la división de poderes en la materia fiscal, en su funcionalidad garantista no sólo de los intereses individuales sino también de los generales de toda la comunidad comprometidos en la política tributaria, que abarca tanto a la creación de impuestos, tasas, contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir **el hecho imponible**, la alícuota, **los sujetos pasivos alcanzados y las exenciones**, razón por la cual, la competencia del Poder Legislativo es exclusiva en dichas materias.

Mas allá de lo normado en la Constitución Nacional y Provincial (arts. 4, 16, 17, 19, 75 incs. 1° y 2°, 76, 99 inc. 3° y cc. de la Constitución Nacional; 8, 35, 60, 65, 122 inc. 7 y cc de la

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

Constitución Provincial), nuestro Código Tributario entre sus disposiciones, dispone que: "**ARTICULO 3º.-** Ningún tributo puede ser creado, modificado o suprimido sino en virtud de Ley. Sólo la Ley puede::

a) Definir el hecho imponible, fijar la alícuota o monto del tributo, la base de su cálculo, indicar el sujeto pasivo y otorgar exenciones o reducciones;

b) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones.

ARTICULO 4º.- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho.

La analogía es admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos o exenciones.

ARTICULO 5º.- A las situaciones que no pueden resolverse por las disposiciones de este Código o de las Leyes específicas sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente los principios generales de Derecho Tributario, y en su defecto los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines.

ARTICULO 6º.- Cuando la norma relativa al hecho imponible se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse o apartarse expresamente de ellas, podrá asignársele el significado que más se adapte a la realidad económica considerada por la Ley al crear el tributo.

Si las formas jurídicas utilizadas fueren inadecuadas a la realidad económica de los hechos gravados, la norma tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas." (CF, t.o. 2022).

En la perspectiva particular pretendida en autos (control de constitucionalidad), considero, de conformidad a los

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

principios antes referenciados, y bajo el tenor literal de lo previsto en el 9 inciso b) apartado 1º de la ley 23548, sobre lo que prácticamente pivotea toda la argumentación del fallo *ad quem* y del accionante, que en base a la máxima hermenéutica "*de la interpretación conforme*", a la luz de los principios antes señalados (vgr. de legalidad, igualdad) y del sistema federal de gobierno pongo de manifiesto que a mi entender no procede la censura ensayada por la parte actora al art. 151 del Código Fiscal, puesto que no advierto excesos o, la desatención de principios y derechos establecidos en nuestra carta magna a su respecto.

La ley fiscal en sentido lato, no persigue como única finalidad la recaudación fiscal sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes. La tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no advertir, conforme lo explica la experiencia común, que en nuestra provincia, bajo el ropaje de cooperativa o mutuales, se ejercen las mismas actividades por las que otros tributan y cumplen con los recaudados que las leyes y reglamentos les imponen. Implica que este tipo de situaciones se dan continuamente, por lo que no resulta ilógico presuponer que se pueda tratar de un supuesto de elusión tributaria. No debemos perder de vista que nada obsta a los sujetos alcanzados, léase para el caso a las cooperativas, a que puedan solicitar la exención total o parcial del pago del tributo y/o efectuar una presentación por ante la Comisión Federal de Impuesto.

Dicho de otra manera, no sólo es deber el control de convencionalidad/constitucionalidad, sino de contribuir a la eliminación

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

o en todo caso a la aminoración del gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos, máxime cuándo nuestra Constitución impone que: "*El Estado adoptará las medidas necesarias para la operatividad progresiva de los derechos y garantías reconocidos en esta Constitución, conforme lo establece el artículo 122 inciso 8º. **El equilibrio fiscal constituye un deber del Estado y un derecho colectivo de los entrerrianos.***"(cfr. Art. 35 de la CP, el resaltado me pertenece).

Reitero, la naturaleza igualitaria de la relación jurídica tributaria y que el plexo normativo en cuestión (art. 151 y ss del CF), procura satisfacer beneficios públicos, contra lo cual existe o se invoca un interés privado a satisfacer (no ser contribuyente del impuestos a los ingresos brutos), a través de un planteo de inconstitucionalidad que no podemos obviar es la última *ratio* del orden jurídico a la que sólo cabe acudir cuando no existe otro modo de salvaguardar algún derecho o garantía amparado por la Constitución (Fallos: 340:257; 339:1583;339:323), que en armonía con lo expuesto precedentemente, carece de asidero por no resultar ilegal, arbitrario ni irrazonable lo allí legislado.

La conclusión a la que arribo, parte de los preceptos involucrados, pero no de modo aislado, sino de la amplia adecuación a la unicidad del orden jurídico y **desde** los preceptos constitucionales antes invocados para determinar la pertinencia o no de las censuras endilgadas a la norma provincial (conforme la escala establecida en el art. 31 de la Constitución Nacional y arts. 60 y 65 de nuestra Constitución Provincia), procede señalar que la Carta Magna no consagra derechos absolutos, de modo tal que los derechos y garantías que allí se reconocen, se ejercen con arreglo a las leyes que

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

reglamentan su ejercicio, las que siendo razonables, no son susceptibles de impugnación constitucional. Resulta incuestionable la facultad concedida al legislador Provincial de establecer los elementos del hecho imponible en cuestión, ergo qué actividades gravar, así como a qué sujeto eximir del impuesto a los Ingresos Brutos.

De este modo, la interpretación que se postula, resulta concordante con la doctrina del Más Alto Tribunal que sostiene que, *"la primera fuente de exégesis de la leyes su letra"* y que *"no se le debe dar un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, sino el que las concilie y conduzca a una integral armonización de sus preceptos"*(Fallos: 335:197; entre muchos otros).

Por último, no modifica esta conclusión el hecho de que el régimen de los ingresos brutos haya sido previsto de modo distinto en distintas jurisdicciones, como lo asevera. Tampoco la falta de razonabilidad viene dada por la posibilidad de gravar a las cooperativas por sus actividades sin fines de lucro. Lo cierto es que la razonabilidad viene dada por instituir una modificación para lograr ajustes en la recaudación. El Tribunal Constitucional español estableció una regla para el examen de proporcionalidad de las medidas restrictivas que – según la opinión de María Angélica Gelli- constituye un compendio de pautas eficaces y perfectamente aplicables al derecho argentino, a partir del art. 28 de la Constitución Nacional. Ese criterio seguido por el Tribunal español incluye tres juicios: a) el de la idoneidad de la medida para obtener el fin perseguido; b) el de la necesidad o subsidiariedad –o posibilidad de acudir a otro medio menos gravoso- y, c) el de proporcionalidad en sentido estricto, es decir, el de la ponderación entre los beneficios y ventajas para el interés general y los perjuicios sobre bienes o valores en conflicto (confr. María Angélica

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

Gelli, "Constitución de la Nación Argentina comentada y concordada", Editorial La Ley, año 2001, p. 228). En virtud de lo expresado, estimo que en el caso puntual examinado se garantiza debidamente el derecho de propiedad del contribuyente, puesto que se afecta su patrimonio de la misma manera a otros que realizan las mismas actividades.

El legislador provincial, consideró no limitar el ejercicio de la facultad de gravar con ingresos brutos al sólo supuesto de la existencia de un fin de lucro, incluyendo de modo expreso a las cooperativas. Además, con la reforma introducida mediante la ley 10.949, B.O. 30/12/2021, se estableció que el hecho imponible de los impuestos a los ingresos brutos provinciales (IIBB) abarca la actividad onerosa "*lucrativa o no*" (cfr. art. 151CF actual redacción).

A modo de colofón, dicha opción, por sí misma no resulta inconstitucional, si no se argumenta y demuestra que por sólo ello se está creando un nuevo impuesto análogo a otro coparticipable. Dicho de otra manera, no encuentro acreditado que la inexistencia de un fin de lucro impida *per se* gravar las actividades que se contemplan en el art. 151 del CF con el impuesto a los ingresos brutos.

No está en discusión, que tanto la ley 20221 como la 23548 admiten expresamente la superposición del impuesto provincial sobre los ingresos brutos con los nacionales coparticipados. A lo que sumo, que en estas normas no advierto que se haya delineado cómo se debe determinar el hecho imponible por partes de las provincias al regular el gravamen.

En esta dirección y partiendo "desde" la Constitución y orientándose "hacia" la norma infraconstitucional, considero que la solución que propicio, preserva la eficacia de los principios y valores

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

que subyacen en la Ley Fundamental, dónde el Código Tributario Provincial legisla el denominado "Impuesto a los Ingresos Brutos", de conformidad al principio de legalidad, igualdad y de la realidad económica. En base a tales conceptos y al abordaje del art. 151º del CF, a la luz del sistema federal de gobierno pone de manifiesto que no merece la censura ensayada de inconstitucional por la parte actora, de allí que en consonancia con la Dra. Mizawak, propongo hacer lugar al recurso bajo examen y declarar en relación a la actora, la constitucionalidad del art. 151º del CF, rechazando la demanda interpuesta, con costas en todas las instancias a la perdedora. **ASI VOTO.-**

A SU TURNO EL SR. VOCAL DR. CARLOMAGNO

DIJO:

I.- Que, doy por reproducidos los antecedentes del caso reseñados por la Sra. Vocal ponente, en honor a la brevedad.

II.- Que, ya en lo que respecta al *thema decidendi*, coincido con la solución auspiciada por la Dra. Mizawak -y que acompañan las Dras. Soage, Schumacher y Medina- en el sentido de receptar el recurso de inaplicabilidad de ley interpuesto por la parte demandada y revocar la sentencia que declara la inconstitucionalidad del art. 151 del Código Fiscal de Entre Ríos.

El art. 9 inc b) ap. 1 Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Públicos establece que **el impuesto a los ingresos brutos recaerá "sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresariales (incluso unipersonales) civiles y comerciales, con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda actividad habitual, excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de**

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"ACA SALUD COOPERATIVA DE PRESTACION DE SERVICIOS MEDICO ASISTENCIALES LIMITADA c/SUPERIOR GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE ENTRE RÍOS s/ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD s/RECURSO DE INAPLICABILIDAD DE LEY"-----

cargos públicos", el resaltado me pertenece.

Por su parte, en el Título II "Impuesto sobre los Ingresos Brutos" **el art. 151 del Código Fiscal de Entre Ríos**, prevé *"El **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 (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 resaltado me pertenece.

Tal como he anticipado, el razonamiento seguido por la Cámara cuando interpreta el texto del art. 9 inc b) ap. 1) de Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal junto con el del art. 151 del Código Fiscal de Entre Ríos, no es el que a mi juicio debe definir la disputa.

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 aquella 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,**

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

abarcando incluso a aquéllas actividades que persigan fines económicos desinteresados, es decir, independientemente de la naturaleza jurídica del sujeto o entidad que la ejerza (cfr. Rodolfo R. Spisso, "La sujeción de las cooperativas al impuesto sobre los ingresos brutos", publicado en El Derecho-Tributario, Tomo 277).

Determinado ello y ya en cuanto al análisis de si existe o no contradicción entre la norma impositiva local y la LCF, es preciso rememorar que en el sistema tributario argentino, la CN utiliza la clasificación de impuestos directos e indirectos para distribuir la competencia tributaria entre los distintos niveles de gobierno. En lo que aquí interesa, el impuesto sobre los ingresos brutos es "indirecto" y, como tal, tanto la Nación como las provincias tienen competencia concurrente para establecer, sancionar y recaudar tal impuesto sobre un mismo territorio y sobre los mismos contribuyentes (art. 75 inc. 2 CN).

Ahora bien, la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548 se limita a prever (en cuanto régimen de coordinación concertado por los poderes constituidos) un sistema de **distribución o reparto** de los ingresos obtenidos de los impuestos nacionales en virtud de una delegación efectuada a la Nación por las provincias y CABA, definiendo los perfiles de los impuestos de las provincias y CABA para homogeneizar sus lineamientos generales, con el fin de evitar conflictos de imposible solución cuando comprende actividades realizadas en varias jurisdicciones en las que se aplica el convenio multilateral.

Así las cosas, el hecho de que el art. 151 CFER establezca -en los términos allí prescriptos- que las actividades meramente onerosas, con o sin fines de lucro, también se encuentran

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

gravadas con el impuesto sobre los ingresos brutos, **no implica incumplimiento a lo dispuesto en el art. 9, inc. b ap. 1 de LCF**, toda vez que no se constata una contradicción ni doble imposición tributaria entre ambos preceptos legales, debido a que **la limitación a la potestad tributaria provincial que deriva de la LCF sólo refiere a la distribución y no a la determinación de la actividad que abarca el hecho imponible del tributo.**

En efecto, la potestad tributaria de determinar la actividad comprendida en el hecho imponible (arts. 5, 121 y 126 CN) no fue delegada por nuestra provincia mediante la adhesión sin reservas a la LCF, sino sólo la distribución o reparto de los ingresos obtenidos del tributo en cuestión. Es así que en el caso de autos, el hecho de que la actividad ejercida por la sociedad actora no tenga fines de lucro, no implica que el sujeto no tribute (pues lo hará si es alcanzado conforme a la determinación del Código Fiscal de la provincia); sino que sólo implica que dicho tributo no es coparticipable (es decir, no entraría en la masa coparticipable) que, en otros términos, sólo significa que el régimen de distribución de la Ley N° 23.598 no se aplicará sobre el ingreso obtenido de dicha actividad.

III.- Que, por los argumentos dados y tal como he anticipado, propicio hacer lugar al recurso de inaplicabilidad de ley interpuesto por la demandada y casar la sentencia atacada, rechazando la demanda; con costas a la accionante vencida.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN LA SEÑORA VOCAL DRA. MIZAWAK DIJO:

Teniendo en cuenta la actividad desplegada en esta instancia *-escrito de interposición del recurso y contestación-*, el resultado final del litigio, la novedad y trascendencia de la cuestión

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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"-----

debatida, así como el resto de las pautas establecidas en el art. 3 de la ley 7046 y partiendo de la base que en la sentencia de primera instancia que se confirma se regula la suma equivalente a 100 juristas para el representante de la parte demandada vencedora considero que corresponde justipreciar la labor profesional de los Dres. **JULIO CÉSAR RODRÍGUEZ SIGNES** y el Dr. **LAUTARO DATO** en la suma equivalente al 50% de esa cantidad de juristas -valor actual **PESOS CINCUENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y SEIS CON SESENTA Y DOS CTVOS. (\$ 55.246,62)**, es decir **PESOS DOS MILLONES SETECIENTOS SESENTA Y DOS MIL TRESCIENTOS TREINTA Y UNO (\$ 2.762.331,00)**- divididos en partes iguales para cada uno -pesos **UN MILLÓN TRESCIENTOS OCHENTA Y UN MIL CIENTO SESENTA Y CINCO CON CINCUENTA CTVOS. \$ 1.381.165,50-**; e igual porcentaje -50% del monto equivalente a los 70 juristas fijados- a favor del **Dr. ROBERTO GASTÓN ROSENBERG JANTZON** -pesos **UN MILLÓN NOVECIENTOS TREINTA Y TRES MIL SEISCIENTOS TREINTA Y UNO CON SETENTA CTVOS. (\$ 1.933.631,70)-**.

Así voto.

A SU TURNO LOS SEÑORES VOCALES DRES. CARUBIA Y TEPSICH Y LAS SEÑORAS VOCALES DRAS. SOAGE Y SCHUMACHER DIJERON que adhieren al voto de la Dra. Mizawak.

A SU TURNO LA SEÑORA VOCAL DRA. MEDINA Y EL SEÑOR VOCAL DR. CARLOMAGNO MANIFESTARON que, existiendo mayoría en esta cuestión, se abstienen de emitir opinión.

Finalizado el acto en virtud de los fundamentos del Acuerdo que antecede, este Tribunal resuelve:

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

"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:

PARANÁ, 12 de noviembre de 2024.

1.- HACER LUGAR al recurso de inaplicabilidad de ley interpuesto por el Superior Gobierno de la Provincia y, en consecuencia, **REVOCAR ÍNTEGRAMENTE** la sentencia dictada por la Sala Primera de la Excma. Cámara Segunda de esta ciudad de Paraná, **CONFIRMANDO** el rechazo de la acción deducida dispuesto por la Jueza de grado.

2.- IMPONER las costas de todo el proceso a la articulante perdedora.

3.- REGULAR los honorarios profesionales de los Dres. **JULIO CESAR RODRIGUEZ SIGNES** y **LAUTARO DATO** en las respectivas sumas de **PESOS UN MILLÓN TRESCIENTOS OCHENTA Y UN MIL CIENTO SESENTA Y CINCO CON CINCUENTA CVOS. (\$ 1.381.165,50)** y **UN MILLÓN TRESCIENTOS OCHENTA Y UN MIL CIENTO SESENTA Y CINCO CON CINCUENTA CVOS. (\$ 1.381.165,50)** y del Dr. **ROBERTO GASTON ROSENBERG JANTZON** en la de **PESOS UN MILLÓN NOVECIENTOS TREINTA Y TRES MIL SEISCIENTOS TREINTA Y UNO CON SETENTA CTVOS. (\$ 1.933.631,70).**

4.- Regístrese, notifíquese conforme arts. 1º y 4º del Reglamento de Notificaciones Electrónicas -Acordada 15/18 del S.T.J.- y, oportunamente, bajen.

Se deja constancia que la presente se suscribe mediante firma digital, prescindiendo de su impresión en formato papel.

LAURA M. SOAGE
Vicepresidenta - S.T.J.

Causa N°: 4027 - Año: 2020.

**"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"-----**

DANIEL O. CARUBIA
(en disidencia)

GERMAN R. F. CARLOMAGNO

SUSANA E. MEDINA

CLAUDIA M. MIZAWAK

GISELA N. SCHUMACHER

CARLOS FEDERICO TEPSICH
(en disidencia)

SE REGISTRO. CONSTE.-

ANDREA NASSIVERA
SECRETARIA S.T.J.E.R. -Suplente-