

Exención Tributaria Interpretación De La Ley Impuesto Inmobiliario Doctrina De La Corte Asociaciones

JURISPRUDENCIA

Exención tributaria. Interpretación de la ley. Impuesto inmobiliario.

Doctrina de la corte. Asociaciones Se confirma la resolución administrativa del Estado provincial y la administradora de tributos de la Prov. de Entre Ríos, que quitó la exención del impuesto inmobiliario a la actora respecto a su inmueble rural que arrendó, toda vez que no califica en ninguno de los incisos que describen las exenciones tributarias en el Código Fiscal Provincial.

ACUERDO: En la ciudad de Paraná, Capital de la provincia de Entre Ríos, a los diecinueve días del mes de abril de dos mil dieciséis, reunidos los Sres. miembros de la Cámara en lo Contencioso Administrativo N° 1, a saber: HUGO R. GONZALEZ ELIAS, GISELA N. SCHUMACHER y MARCELO BARIDON asistidos del Secretario autorizante, fueron traídas para resolver las actuaciones caratuladas: "SOCIEDAD DE BENEFICENCIA DE ROSARIO C/ ESTADO PROVINCIAL Y ADMINISTRADORA TRIBUTARIA DE ENTRE RIOS S/ CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO". Practicado el sorteo de ley, resultó que la votación debía tener lugar en el siguiente orden: GONZALEZ ELIAS, SCHUMACHER y BARIDON. Examinadas las actuaciones el Tribunal se planteó las siguientes cuestiones para resolver: ¿Corresponde hacer lugar a la demanda? y ¿cómo corresponde imponer las costas?. A LA CUESTIÓN PROPUESTA EL SEÑOR VOCAL GONZALEZ ELIAS DIJO: I. A fs. 47/59 la Sociedad de Beneficencia de Rosario, representada por las señoras Isolda Möller de Baraldi y Susana Casas Duchesnois de Bazet, con patrocinio letrado de los abogados Roberto Aníbal Lerena y María Luz Pais Miller, interpone demanda contencioso administrativa contra el Estado Provincial y la Agencia Tributaria de Entre Ríos (esta última, en adelante, se denominará A.T.E.R.) pretendiendo la anulación judicial del acto administrativo que individualiza como Resolución N° 4 del 26/01/12 dictado por el Ministerio de Economía, Hacienda y Finanzas de la provincia de Entre Ríos y, como consecuencia de ello, se disponga el reconocimiento de la exención en el impuesto inmobiliario con respecto a los inmuebles partidas Nos. 06-102057/5, 06-105023/1 y 06-105024/00 de propiedad de la misma con imposición de costas a la parte contraria. Comienza su desarrollo argumentativo con los aspectos formales de acceso al proceso administrativo bajo el título aspectos preliminares para luego abordar los antecedentes que considera relevantes para acceder al fondo de la controversia. Refiere ser una organización no gubernamental (ONG) sin fines de lucro, la cual destina sus recursos al sostenimiento de hospitales, a la promoción de la salud, a la beneficencia y al desarrollo de proyectos con impacto en salud, educación y el bienestar social. Comenta que al ser propietaria de un inmueble rural en suelo entrerriano con motivo de ser beneficiaria de un legado practicado por el Dr. Bartolomé Vasallo, la provincia de Entre Ríos le otorgó la exención en el pago del impuesto inmobiliario en razón de estar probado el destino solidario y benéfico de sus recursos, respecto de los predios rurales de su propiedad, caso que no fue el único respecto de otros legados dejados por el mismo benefactor, los que recibieron igual consideración del fisco entrerriano. Continúa afirmando que los otros legatarios siguen recibiendo el mismo trato eximente del pago del impuesto inmobiliario provincial a diferencia de lo que ocurre con ella -por los motivos que luego se tratarán- quien ha sido catalogada como un sujeto imponible y por ende no exento del mismo lo que constituye una clara violación al principio de igualdad frente a los tributos garantizado por el art. 16 de la C.N. Hace un recuento de los antecedentes legislativos entrerrianos que desembocaron en el sistema actual del Código Fiscal que funciona a partir de la enumeración de exenciones tributarias que deben ser tramitadas por ante el organismo fiscal provincial, el cual expide una resolución que -en caso de reconocerlo hace por un lapso temporal determinado. Explica que luego de haber sido eximida del pago del tributo en el año 2010 al tramitar su renovación se le rechaza el pedido al considerar que los inmuebles gravados no eran utilizados para los fines solidarios de la entidad, sin cuestionar ni la existencia, ni los objetivos estatutarios, ni sus actividades benéficas como así tampoco el destino de los fondos recaudados. Señala que la cuestión central se origina en que los inmuebles en cuestión -que son rurales- se encuentran arrendados y que la eximición no fue concedida al considerar que por tal hecho, no se encontraría dentro de los alcances de lo dispuesto en el art. 146 inciso c) del Código Fiscal, decisión que se instrumentó por medio de un acto administrativo que fuera recurrido y, en consecuencia, decidido por Resolución N° 234/11 DGR confirmando lo dispuesto en la anterior Resolución N° 385/10 DGR. Relata que la contraria mal interpreta la norma tributaria al considerar que el requisito necesario para eximir el pago del impuesto a los inmuebles consiste en que los mismos sean utilizados para salud pública, beneficencia, y asistencia social gratuita, dado que -como ya se expresó- se encuentran arrendados a terceros, sin importar que ese producido se ocupe en fines benéficos, lo que resulta equivocado para la actora dado que lo que requiere la norma es que el producto sea utilizado para tales fines. Luego de relatar que al resolverse el recurso de apelación por el Ministerio de Economía, Hacienda y Finanzas por medio del dictado de la Resolución N° 4 MEHF de fecha 26/01/12 en el cual se ratificó la postura asumida en los actos administrativos

recorridos por la actora, sostiene que la interpretación que critica en realidad es una desinterpretación efectuarse sobre el texto legal fraccionando deliberadamente partes del mismo con el fin de posibilitar llegar al resultado interpretativo equivocado que le agravia, para luego proceder -en pos de probar tal afirmación- a transcribir parte de la norma en cuestión y desarrollar los distintos sistemas interpretativos que, sostiene, favorecen su posición. Insiste que la norma no exige que los inmuebles sean utilizados con fines benéficos o solidarios, sino más bien que el producto sea destinado a esos objetivos, cita doctrina especializada en derecho tributario, atribuye intencionalidad a la interpretación basada en una norma a la cual se le ha cercenado parte de su texto como forma de no arribar a la postura que entiende correcta. Se dirige nuevamente a criticar los argumentos que se le han opuesto y que constituyen causa de sus agravios para abordar las pautas interpretativas que ofrece el Código Fiscal en sus artículos 4, 5 y 6 al que lo cataloga como un "sistema", relacionándolo con el Código Tributario para América Latina a la luz de la jurisprudencia tributaria aplicable al caso proveniente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que aborda criterios interpretativos impositivos relativos al tratamiento de casos que se ocupan de cuestiones inherentes a exenciones tributarias, concluyendo que -para dicho tribunal cimero- las exenciones tributarias deben interpretarse conforme a la letra de la ley, la intención del legislador y sus necesarias implicancias. Desde esa afirmación basada en la jurisprudencia de la Corte Suprema nacional se dirige a desbrozar la intención del legislador entrerriano al dictar la norma objeto de controvertida interpretación, arribando a la conclusión que sus agravios se sustentan en la afectación de su derecho a asociarse con fines útiles. Luego aborda la conceptualización de las exenciones tributarias y el fin que las anima en general desde la doctrina para relacionarlas con las disposiciones de la Constitución provincial que encuadran los principios jurídicos y garantías involucradas en el caso, para culminar explicando el objeto que subyace a la exención tributaria pretendida para dicha entidad actora. Desarrolla las pretensiones, ofrece pruebas, introduce la reserva del caso federal y finalmente peticiona, entre otras cuestiones, se haga lugar a la demanda con imposición de costas a las demandadas. Previa intervención del Ministerio Público Fiscal -fs. 87-, se declara la admisibilidad del proceso a fs. 89 en auto fechado el 03/04/13. La parte actora opta por el procedimiento ordinario y amplía la prueba ofrecida a través de la presentación que efectúa a fs. 92/93. A fs. 123/136 se presentan en forma conjunta el señor Fiscal de Estado de la Provincia de Entre Ríos el letrado Julio César Rodríguez Signes en su calidad de representante constitucional en juicio del Estado Provincial y el señor Director Ejecutivo de la Administradora Tributaria de Entre Ríos (A.T.E.R.) contestando la demanda, efectuando las negativas de rigor y solicitando el rechazo de la misma con costas impuestas a la accionante. Bregan por la legitimidad de la Resolución N° 4/12 MEHF y de la cuestionada interpretación que ella efectúa del art. 146 inciso c) del Código Fiscal principiando con el cambio de criterio de la "DGR-ATER" el cual no es negado sino más bien justificado en el caso de que aprecie circunstancias que abonen tal modificación. Advierten que no se trata de un supuesto de "no sujeción" sino de "exención" de impuesto, de allí que sea correcto que el Fisco cambie de criterio como consecuencia de haberse anoticiado que los inmuebles se encuentran arrendados por la actora con lo cual quedaría probado que el destino de los mismos no permitiría eximirlos del impuesto inmobiliario, hechos que -en definitiva- afirman no haber conocido hasta entonces. Precisan que las exenciones impositivas concedidas a la actora no tenían carácter permanente sino que siempre fueron transitorias, de allí que no pueda alegarse la existencia de un derecho adquirido a las mismas en cabeza de aquél. Proceden a criticar la postura interpretativa propuesta por la actora considerando que no resiste el análisis literal y sistemático de la norma en cuestión, transcribiendo desarrollos conceptuales que al efecto realiza la doctrina. Desarrollan sus argumentos en base a la interpretación literal insistiendo en que cuando la norma refiere a que la afectación del producto de las actividades se realice respecto de los fines de creación de la persona jurídica refiere a las mismas asociaciones civiles y no a los inmuebles, restringiendo el uso que constituye el supuesto de hecho de la exención a los usos de salud pública, beneficencia y otros con que termina el analizado inciso c del art. 146 del Código Fiscal. Refieren a la fundamentación desarrollada por el Poder Ejecutivo en la elevación del proyecto de texto ordenado del Código Fiscal en el año 2006, en cuanto a las exenciones al impuesto inmobiliario que transcriben y destacan en las partes que consideran relevantes. Refutan la posición de la actora en tanto entienden que no puede recurrirse a una interpretación extensiva en base a jurisprudencia de la Corte Suprema Nacional para "hacerle decir al art. 146. c) algo que ni expresa ni tácitamente dice" (textual) máxime cuando las exenciones constituyen una especie de dispensa del cumplimiento de una obligación tributaria, abonando una interpretación de las normas no restrictiva sino respetuosa de la voluntad del legislador. Continúan su defensa desarrollando la interpretación sistemática propuesta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, aunque consideran que la interpretación literal de la norma aplicable al caso sería suficiente ante la claridad de su texto, aún así citan doctrina que sitúa la discusión en el campo del derecho público local antes que el federal, sin dejar de traer a colación fallos del tribunal cimero nacional que abordan la interpretación sistemática. Luego exponen lo que titulan como su propia interpretación sistemática del art. 146 inc. c) del Código Fiscal, desarrollando -en primer lugar- la naturaleza jurídica del impuesto inmobiliario al que califican como "real", concluyendo que "lo que determina el derecho a la exención no es la actividad genérica que desarrolla el contribuyente sino la actividad específica que se desarrolla en el inmueble" (textual).

Posteriormente le imputan a la interpretación propuesta por la actora la generación de confusión respecto de la exención impositiva prevista en el art. 189 inciso ñ) del Código Fiscal referida al impuesto a los ingresos brutos, consideran que la actora le atribuye al reconocimiento de una exención tributaria la calidad de actividad discrecional para la autoridad administrativa estatal siendo equivocado ello ya que constituye una facultad reglada citando doctrina que distingue los distintos ámbitos. Desacreditan la supuesta violación del derecho a asociarse con fines útiles invocado por la contraria como, asimismo, lo hacen respecto a la alegada violación del derecho a igualdad ante la ley de la entidad actora ya que no se puede fomentar la "igualdad en la violación de la ley", para culminar por refutar la alegada afectación del derecho de propiedad invocada por la demandante. Ofrecen prueba, se oponen a la ofrecida por la actora, efectúan reserva del caso federal y peticionan, entre otras cosas, se rechace la demanda con costas. La actora contesta el traslado insistiendo en su postura argumental, reafirmando la pertinencia de la prueba oportunamente ofrecida y que fuera objeto de oposición de parte de la demandada haciendo reserva del caso federal (fs. 139/144). Abierta la causa a prueba -fs. 145 a 146 y vta.- y clausurada que fuera la misma -fs. 269-, se pusieron los autos a disposición de las partes para alegar, haciéndolo la actora a fs. 273/275 vta. y a fs. 276/279 vta. en forma conjunta las codemandadas, pasan los autos al Ministerio Público Fiscal para dictamen. El Ministerio Público Fiscal se expidió a fs. 281/283 a través de la Sra. Fiscal de Cámara Interina, letrada Aranzazú Barrandeguy, propiciando el rechazo de la demanda. II. Expuestos los hechos de la causa, las posturas de las partes respecto de las pretensiones formuladas, las consideraciones vertidas en relación al encuadre jurídico del caso, las distintas interpretaciones y soluciones que se proponen, corresponde abordar el thema decidendum conforme al siguiente desarrollo discursivo. En primer lugar y como método adecuado para partir desde una plataforma argumentativa sólida corresponde advertir que las partes discrepan exclusivamente en la interpretación de la exención impositiva al impuesto a los inmuebles establecido en el artículo 146 del Código Fiscal (t.o. 2006, hoy su correlativo es el art. 150) en su inciso cimponiéndose -por ello- su transcripción para facilitar el análisis: Están exentos del impuesto (inmobiliario) establecido en el presente artículo: & c) Los inmuebles de propiedad de asociaciones y sociedades civiles con personería jurídica, en las cuales el producto de sus actividades se afecte exclusivamente a los fines de su creación y que no distribuyan suma alguna de su producto entre asociados y socios, por los bienes inmuebles de su propiedad o cedidos en usufructo o uso gratuito, aunque el usuario tome a su cargo el pago del impuesto del inmueble, siempre, que se utilicen para los fines que a continuación se expresan: 1) Servicio de bomberos voluntarios; 2) Salud pública, beneficencia y asistencia social gratuita; 3) Bibliotecas públicas y actividades culturales; 4) Enseñanza e investigación científica; 5) Actividades deportivas. La primera consideración de carácter esencial a fin de comenzar la faena interpretativa la brinda el propio Código Fiscal el cual -demostrando reconocerse como un corpus normativo sistémico- expresa en su artículo 4º 1er. párrafo que Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho.... El segundo párrafo del artículo no es de interés a la causa dado que se relaciona con otro proceso distinto al aquí abordado cual es el de la integración normativa, por el cual la norma acude al método analógico (a diferencia de la interpretación por la cual se trata de desentrañar el recto sentido de una norma) funcional a la necesidad de aplicar la ley a un caso concreto ante la existencia de vacíos normativos o -como se denominan- lagunas legales acudiendo a otros ordenamientos que le prestan auxilio proporcionándole la norma aplicable. Volviendo a lo dispuesto en materia interpretativa en el Código Fiscal entrerriano, éste contiene un mandato del legislador entrerriano en el 1er. párrafo del artículo 4º que requiere ser enriquecido con los principios jurídicos propios y aplicables a todo régimen tributario que responden a valoraciones que iluminan la hermenéutica habiendo sido reconocidos por los operadores del derecho, en particular, por el Máximo Tribunal nacional en sus fallos y que permiten enmarcar la tarea interpretativa siguiendo la correcta polaridad. En primer lugar, cabe señalar que las exenciones tributarias no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admite, sino, antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, lo que vale tanto como admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia (cfr. Fallos: 296:253; 308:2554) tal como lo ha expresado la Corte Suprema nacional en Fallos: 322:2624 in re Empresa Distribuidora Sur S.A. (Edesur S.A.) c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa, sentencia del 26/10/99. En materia de exenciones impositivas es constante el criterio jurisprudencial conforme al cual deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan. De ahí que la interpretación de las exenciones impositivas deba hacerse teniendo en cuenta -también- el contexto general de las leyes y los fines que las informan, ya que la primer regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador (PALACIO DE CAEIRO, Silvia B. Constitución Nacional en la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, La Ley, Buenos Aires, 2011, pág. 192). Teniendo en cuenta las sabias directivas de la Corte Nacional se debe comenzar siempre en primer lugar acudiendo a la exégesis que parte del análisis literal de la norma que establece la exención controvertida aquí dado que si el texto legal es claro no requiere esfuerzo interpretativo alguno de parte del operador del derecho que la interprete (ya lo dice el adagio latino ubi verba non sunt ambigua non est locus interpretatione, también cfr. CSJN, Fallos: 330:4476). Del inicio de la enumeración del artículo 140

del C.F. se pasa a la del inciso c) cuya redacción, permite claramente seccionarlo en dos partes: Los inmuebles de propiedad de Asociaciones y Sociedades Civiles(&) 1ª) en los cuales el producto de sus actividades se afecte exclusivamente a los fines de su creación y que no distribuyan suma alguna de su producto entre asociados y socios (...); y 2ª) por los bienes inmuebles de su propiedad o cedidos en usufructo o uso gratuito, aunque el usuario tome a su cargo el pago del impuesto del inmueble, siempre que se utilicen por los fines que a continuación se expresan: 1) servicios de bomberos voluntarios; 2) salud pública, (...). De la simple lectura de la primera parte del inciso no surgen dudas que -como sostiene la actora- el hecho de afectar el ingreso de un arrendamiento del inmueble rural a los fines benéficos de la asociación actora permite darle la razón a su postura y, así, desechar la forzada interpretación del fisco provincial que se aparta de lo establecido en la norma. La segunda parte del inciso, en cambio, es poco clara dado que utiliza el disyuntivo o luego de aludir por los inmuebles de su propiedad -supuesto de hecho también comprendido en la primera parte del inciso- refiriendo luego a los cedidos en usufructo o uso gratuito, es decir, transferidos a terceros en forma gratuita a diferencia del arrendamiento que es de carácter oneroso, si bien éste no sería el supuesto de hecho del actor ni tampoco la forma en que la demandada interpretó la norma, resulta cierto que las palabras -aquí- ya no son tan claras exigiendo corroborar si la falta de claridad de esta segunda parte puede influenciar en la extraída sin dificultad de la primera como lo sostiene la demandada. Es decir que, utilizando la interpretación literal cabe, en principio, darle razón a la actora pero la falta de claridad de la redacción del inciso sumada a la propuesta interpretativa de la demandada que se asienta precisamente en la segunda parte del inciso analizado, justifica la necesaria consideración de otros métodos interpretativos para poder comprobar si la primer conclusión arribada es la correcta o si es la pertinente la propuesta por la demandada. En respuesta a casos similares la Corte Nacional en "Valerga, Oscar Alfredo y otros" V.160.XLI (sent. del 28/08/07) expresó que la interpretación de la legislación tributaria, impone que se realice de manera no aislada o literal, sino armonizándola con el resto del ordenamiento específico en materia tributaria, siendo el resultado alcanzado en el caso el que mejor se adecua a la voluntad del legislador en orden a la finalidad perseguida al dictarse la norma cuestionada. Acudir a la intención del legislador (indudable exige el art. 4º del C.F., igual término que el empleado por la Corte en los precedentes ut supra citados) teniendo en cuenta -además- las implicancias que acarrea la interpretación a la que se arriba, exige un proceso intelectual mucho más complejo. Por lo pronto cabe señalar que la demandada en su postura justificante de la interpretación alude que la misma se encuentra fundada en modificaciones legislativas efectuadas al Código Fiscal en el año 2006, más precisamente, en materia de exenciones al impuesto inmobiliario que fueron propuestas por el Poder Ejecutivo en su elevación del anteproyecto de ley enviado a las cámaras legislativas que se fundamentaban, entre otros argumentos, en evitar "abusos" como forma de justificar el cambio de interpretación formulado en el caso de la actora. De los antecedentes legislativos a los que puede accederse virtualmente tanto en los portales de la Cámara de Diputados como de la de Senadores e, incluso, de la Biblioteca de la Legislatura (en donde, además, se encuentran en soporte papel) se ha comprobado que no fue tratado el inciso controvertido ni en la fundamentación del anteproyecto elevado por el Poder Ejecutivo ni en los extensos debates parlamentarios acaecidos en el año 2005 que abordaron las modificaciones al Código Fiscal. En los fundamentos del anteproyecto presentado a instancia del Poder Ejecutivo (suscrito por el Gobernador y su Ministro de Hacienda, Economía y Finanzas), textualmente en lo que interesa a la causa se expresó "Aunque con algunas supresiones, se mantienen las mismas exenciones al Impuesto Inmobiliario, aunque es dable señalar que se las ha sistematizado y puesto ciertos límites, de manera tal que sean de más fácil interpretación por la Dirección y los contribuyentes y eviten abusos por parte de los eventuales beneficiarios. Algunas exenciones fueron modificadas con el ánimo de limitarlas o restringirlas en su aplicación y en otras se les ha dado una redacción distinta procurando una mayor certeza respecto del beneficio y el beneficiario, tratando de mantener el espíritu de la norma... Se proyecta reducir a un Cincuenta por Ciento (50%) la exención para las cooperativas y mutuales, ya que técnicamente no existen justificativos para mantenerla en su totalidad con relación a este tributo. Referente a las asociaciones de empresarios y profesionales se mantiene la exención actual, pero se la reduce en un Cincuenta por Ciento (50%) y se la limita a las sedes sociales, pues carece de razón extenderla al resto de los inmuebles cuyo destino no se relaciona de manera directa con los fines de tales entidades". Por otra parte en el tratamiento en general del proyecto en el seno de la Cámara de Diputados se propuso la redacción del Art. 44º con el siguiente texto: "Sustitúyense los Incisos b) y c) del Artículo 140º por los siguientes: b) Los inmuebles de las instituciones religiosas reconocidas cuando fueren destinados al cumplimiento de sus fines específicos; y los destinados a cementerios. c) Los inmuebles de propiedad de asociaciones y sociedades civiles con personería jurídica, en las cuales el producto de sus actividades se afecte exclusivamente a los fines de su creación y que no distribuyan suma alguna entre asociados y socios, por los bienes inmuebles de su propiedad o cedidos en usufructo o uso gratuito, aunque el usuario tome a su cargo el pago del impuesto del inmueble, siempre que se utilicen para los fines que a continuación se expresan: 1) Servicio de bomberos voluntarios (&) En el Art. 45º se dispone incorporar nuevos inciso al Artículo 140º: Inciso nuevo) Los inmuebles de propiedad de las fundaciones debidamente reconocidas como tales por autoridad competente, cuyos inmuebles estén destinados exclusivamente a

cumplir con su objeto estatutario. Inciso nuevo) Los inmuebles de propiedad de las sociedades científicas que no persigan fines de lucro y las universidades reconocidas como tales. Inciso nuevo) Los inmuebles de propiedad de la Cruz Roja Argentina. Inciso nuevo) Los inmuebles destinados a la enseñanza primaria, secundaria, media o superior de acuerdo a los programas oficiales reconocidos por autoridad competente, de su propiedad o cedidos en uso gratuito, aunque el usuario tome a su cargo el pago del impuesto. Inciso nuevo) Los inmuebles de propiedad de las sociedades cooperativas y de las asociaciones mutualistas con personería jurídica, siempre que los mismos fueren ocupados y destinados exclusivamente a sus fines específicos. Quedan excluidas las cooperativas y mutuales que operen como bancos, entidades aseguradoras o en la intermediación en el crédito. Por su parte el Art. 46° dispone: Sustitúyense los Incisos d), k) y l) del Artículo 140°, por el siguiente: d) Los inmuebles ocupados por asociaciones gremiales de trabajadores con personería jurídica o gremial, que les pertenezcan en propiedad, usufructo o les hayan sido cedidos gratuitamente en uso, siempre que el uso o la explotación sean realizados exclusivamente por dichas entidades para sus actividades específicas. El beneficio se extiende a los inmuebles donde se encuentran las sedes sociales de las asociaciones de empresarios y profesionales con personería jurídica. Los restantes inmuebles de tales asociaciones gozarán del cincuenta por ciento (50%) del beneficio. k) Los inmuebles ocupados por los partidos políticos debidamente reconocidos, siempre que les pertenezcan en propiedad, usufructo o les hayan sido cedidos gratuitamente en uso. Esta exención alcanza a los bienes inmuebles locados o cedidos en comodato, siempre que se encontraren destinados en forma exclusiva y habitual a las actividades específicas del partido o agrupación municipal y cuando el gravamen fuere a su cargo. l) Los inmuebles de propiedad de ex combatientes en las Islas Malvinas cuyos ingresos mensuales del beneficiario y su grupo conviviente, netos de descuentos, no superen el importe que fije la Ley Impositiva. El beneficio se limita a un inmueble urbano, única propiedad y vivienda del beneficiario y su grupo conviviente. m) El inmueble, única propiedad y vivienda del jubilado o pensionado y de su grupo conviviente, en un cincuenta por ciento (50%), siempre que los ingresos del beneficiario y de su grupo conviviente no excedan el monto establecido por la Ley Impositiva. El citado monto corresponderá al haber nominal mensual percibido en forma regular. El beneficio alcanzará al inmueble del cónyuge del jubilado o pensionado siempre que se cumplimenten los requisitos preestablecidos.

Las transcripciones antes efectuadas tienen por fin demostrar que la exención objeto de controversia no fue específicamente abordada ni en el fundamento del proyecto de ley que animara el dictado de las modificaciones efectuadas al Código Fiscal ni en el debate legislativo, motivo por el cual, queda claro que esta fuente auténtica de interpretación de la voluntad del legislador invocada por la demandada no aporta sustancia a su postura defensiva y solidifica la de la actora que critica la de la contraria atribuyéndole ser voluntarista y por ende arbitraria. Pero claro, pretender interpretar la voluntad del legislador acudiendo a los antecedentes legislativos tal como lo propuso la demandada no debe desconocer otras consideraciones de esencial relevancia, tal como lo dijera la Corte nacional en Fallos: 331:2550 "la interpretación literal se funda en la letra de la ley, sus palabras, deben entenderse empleadas en su verdadero significado -el que tienen en la vida diaria-, y cuando se emplean varios términos, no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar de limitar o de corregir conceptos, siendo el fin primordial del intérprete dar pleno efecto a la voluntad del legislador, debiendo evitarse el excesivo rigor de los razonamientos que desnaturalicen al espíritu que ha inspirado su sanción. Pues, por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando lo requiera la interpretación razonable y sistemática, ya que el espíritu que la nutre ha de determinarse en procura de una aplicación racional, que elimine el riesgo de un formalismo paralizante". Hasta aquí la interpretación arribada es conteste con la propuesta por la actora coincidente con la que aplicaba la demandada anteriormente y que luego modificó sin que se asentara en un texto que la justifique o haya sido expresada siquiera dicha intención en los antecedentes legislativos. Atendiendo a ello se acude -como método de verificación de las conclusiones arribadas hasta ahora- a la interpretación sistémica de indispensable valor a la hora de emprender el camino hermenéutico máxime si se tiene en cuenta que el código fiscal pretende constituirse en un corpus que implícitamente requiere sea así abordado, por ello, la mirada no sólo se detendrá en las peculiaridades propias del inciso controvertido sino se deberá acudir a las disposiciones desarrolladas dentro de la propia norma en la cual se inserta el inciso c, es decir, en el modo en que se encontraba redactado el artículo 146 como forma de brindar un elemento convictivo más para arribar a una interpretación de la norma acorde a su recto sentido y alcance. El art. 146 se encuentra redactado claramente para establecer exenciones impositivas que tienen en cuenta el carácter del sujeto titular del inmueble objeto de gravamen del denominado impuesto inmobiliario, es decir, son del tipo subjetivas (clasificación que ha sido utilizada en la jurisprudencia de la Corte Nacional, vgr. Hidroeléctrica Norpatagónica S.A. (HIDRONOR) c/Neuquén, Provincia del s/Cobro de Pesos del 18/8/87, disp. INFOJUS SUA0004673). Puede comprobarse ello con el texto de su inicio que hace referencia a que Están (sujeto tácito que alude claramente a personas jurídicas) exentos del impuesto establecido en el presente artículo para luego referir al Estado; las instituciones religiosas; las asociaciones y sociedades civiles; las fundaciones; sociedades científicas que no persigan fines de lucro y las

universidades reconocidas como tales; la Cruz Roja Argentina; los inmuebles destinados a la enseñanza primaria, secundaria media o superior; sociedades cooperativas y de las asociaciones mutualistas con personería jurídica; asociaciones gremiales de trabajadores con personería jurídica o gremial y las sedes sociales de las asociaciones de empresarios y profesionales con personería jurídica; los ocupados por los partidos políticos debidamente reconocidos; de propiedad de excombatientes en las Islas Malvinas y el inmueble, única propiedad y vivienda del jubilado o pensionado y de su grupo conviviente. En el artículo analizado adopta como técnica legislativa la modalidad que parte de individualizar los sujetos beneficiados con la exención en forma particularizada, es decir, sujeto por sujeto. En algunos casos de que la titularidad del inmueble sea de sociedades científicas que no persigan fines de lucro, de las universidades reconocidas como tales o de la Cruz Roja Argentina, por ejemplo, no efectúa acotación alguna en cuanto al destino de los mismos, incluso, no requiere la titularidad del dominio sino que sean ocupados por asociaciones gremiales de trabajadores. Aún así los incisos a, b, d y ese encuentran redactados siguiendo un mismo patrón: primero individualizan el sujeto exento, luego efectúan la precisión de los supuestos de hechos que comprende la exención y/o los que se excluyen. Siguiendo esa técnica el inciso a enuncia el sujeto comprendido y luego excluye de la exención a los inmuebles de titularidad estatal destinados a fines comerciales, industriales, de servicios o complementarios de dichas actividades; el inciso b comprende los inmuebles de instituciones religiosas reconocidas pero sólo a aquellos que fueren destinados al cumplimiento de sus fines específicos; por su parte, el inciso d titulariza a las fundaciones acotando el supuesto de hecho a que los inmuebles sean destinados exclusivamente a cumplir con su objeto estatutario. Como se puede comprobar cuando la norma alude al destino pretende excluir del beneficio a aquellos cuya utilización implique la realización de actividades que podrían ser categorizadas como lucrativas. El inciso c controvertido en su interpretación por las partes, claramente, sigue la técnica legislativa que comprende el patrón antes advertido. En primer lugar menciona el sujeto titular del inmueble, para luego acotar el supuesto de hecho exento, primero exigiendo que el producto de las actividades que se desarrollen en el mismo se utilicen exclusivamente a los fines de su creación (en este caso se refiere a los fines de la persona jurídica civil) y que no se distribuya suma (en dinero o en efectivo) entre sus asociados y socios. Como puede comprobarse la condición fáctica exigida por la norma para que el sujeto titular del inmueble objeto de gravamen se encuentra presente en el caso de la actora ya que el producto contraprestacional del arriendo de los inmuebles se encuentra destinado a los fines de beneficencia que animaron su creación sin que dicho producto sea objeto de distribución entre socios o asociados a la misma (hechos no controvertidos), de allí que por esta vía también se concuerda con la postura de la actora. Por último, también se ha dicho que el mejor método de interpretación de una norma, cualquiera sea su índole, es el que tiene primordialmente en cuenta su finalidad (CSJN, Fallos: 330:2129), criterio que bien puede ser compatibilizado -siguiendo a Dworkin- con una consideración del derecho mismo como una "integridad", como algo no acabado sino que requiere cierta creación de parte del juez en el caso concreto debiendo unir jurisprudencia con adjudicación, lo que implica adoptar una concepción del derecho de naturaleza constructiva (DWORKIN, Ronald. "El Imperio de la Justicia". Edit. Gedisa, trad. Claudia Ferrari, Barcelona, 2º reimpr. 2005, págs. 287/290), se emprenderá un nuevo sendero interpretativo. En esa dirección es que se analiza la exención controvertida cuya finalidad claramente se dirige a constituirse en un medio económico de fomento estatal de las actividades de tales asociaciones civiles (desgravándolas de dicho impuesto) para que logren su razón de ser y así contribuyan al bien común, meta compartida con los destinos de los recursos impositivos que se recaudarían de no reconocerle dicho beneficio fiscal. Ello se deduce también del supuesto de hecho que prevé el inciso excluyendo la exención en el caso de que el producido del inmueble no sea destinado a los fines de la sociedad sino que sea repartido entre los socios o asociados situación que no es la que pretende alentar el Fisco. Desde esa consideración constructiva del derecho que parte de entender que el fin pretendido por el legislador al establecer exenciones tributarias -como la controvertida en autos- es fomentar las actividades de personas jurídicas civiles (en el caso de beneficencia) desgravándolas de un impuesto a fin de que puedan utilizar los fondos que administren en los fines de su creación también se llega a darle nuevamente la razón a la postura de la actora. Por todo lo antes expuesto se llega a la conclusión que la interpretación de la norma controvertida ha sido errada de parte de la autoridad administrativa, motivo por el cual, debe dársele la razón a la actora en sus planteos nulificantes, dado que, como bien ha señalado la demandada, en materia impositiva la Administración pública actúa dentro del campo de las facultades regladas de allí que atendiendo al principio de legalidad o juridicidad que determina su obrar y por el cual le impide exigir un tributo en supuestos que no estén contemplados por la ley, también veda -por contrapartida- la posibilidad de que se excluyan de la norma que establece una exención impositiva situaciones que efectivamente tienen cabida en ella con arreglo a los términos del respectivo precepto, ya que no pueden establecerse por vía interpretativa restricciones a los alcances de una exención que no surjan de la ley (CSJN in re Cascos Blancos c/AFIP resols. 278/00 y 286/00 s/proceso de conocimiento del 09/06/13, disp. Infojus: SUA0076944). Por todo lo expuesto y considerando innecesario abordar los restantes planteos de las partes dado que resultan insustanciales para arribar al resultado que se propicia -conforme lo tiene expresado la CSJN en Fallos: 258:304, se considera que corresponde hacer lugar íntegramente a la demanda. III. Respecto a las costas, de acuerdo a

lo establecido en el art. 65 CPCC 2º párrafo aplicable por expreso reenvío del art. 88 CPA corresponden sean impuestas a las partes vencidas en la causa, es decir, al Estado Provincial y a la ATER. Así voto. A LA CUESTIÓN PROPUESTA LA SEÑORA VOCAL SCHUMACHER DIJO: 1. El relato de los hechos de la causa ha sido suficiente y detalladamente expuesto por el colega que me precede en la votación, por lo que entiendo innecesario la reiteración, remitiéndome a su desarrollo e ingresando directamente al meollo del asunto adelantado que disiento con la solución que propicia. Al iniciar el análisis del caso, corresponde primariamente determinar cuál es el problema traído a decisión desde una mirada de la "Teoría de la decisión judicial" (LORENZETTI, Ricardo Luis; "Teoría de la decisión judicial. Fundamentos de derecho"; Rubinzal Culzoni Editores, Santa Fe, 1a. ed., 1a. reimpresión, 2008, pp.183/217. La regla de la deducción o subsunción tradicional en la solución de los conflictos -premisa mayor, premisa menor, conclusión- no basta. Aquí se identifica el "caso difícil" por la aparente oscuridad del texto a aplicar para acceder a la determinación sobre si el inmueble rural de propiedad de la Sociedad de Beneficencia de Rosario encaja en la exención del inc. c) del otrora artículo 146 del Código Fiscal o si, por el contrario, no está comprendido. En atención a tal circunstancia, el caso exige acudir a mecanismos de interpretación, en el marco, claro está, de la pauta interpretativa que informa la legislación local fiscal, correctamente desagregada por el colega ponente al referir al artículo 4 del cuerpo normativo. En primer lugar, se advierte que el inciso c) del hoy artículo 150 -ex 146 en el t.o. 2006, vigente al momento del conflicto- del Código Fiscal, tiene una redacción que, en apariencia no es clara, y la existencia de este juicio lo demuestra. En consecuencia, intentaré en primer lugar determinar el sentido y alcance de la regla desde la literalidad. Una vez realizada esta tarea, la conclusión a la que se arribe deberá ser testeada respecto de la coherencia de la misma con el sistema; el fin de la norma; la verificación que la interpretación a la que se llegue no contradice precedentes anteriores de la jurisprudencia; y, por último, que la decisión no contraríe tampoco principios superiores ni sea arbitraria. Tal el método, en síntesis, propuesto por el autor citado, siguiendo la construcción de Mac Cormick (Mac Cormick, Neil, Legal reasoning and legal theory, Clarendon Press, Oxford, 1978, citado por LORENZETTI, Ricardo, en op. cit. p. 184). La actora pretende que de la lectura del artículo en cuestión se concluya que la eximición sobre el impuesto inmobiliario se funda en que el producto de los inmuebles sea utilizado para los fines benéficos que inspiran su existencia -no puestos en discusión por la demandada-, por así entender el primer párrafo del artículo y, adicionando a ese fundamento literal, porque -en postura que recoge el voto que antecede- las exenciones deben surgir de la ley interpretada de modo no restringido. Plantea, asimismo, la violación del principio de igualdad por existir casos idénticos al suyo en los que la exención se ha concedido. La defensa, por su parte, se centra en el carácter transitorio de las exenciones lo que permite al ente recaudador cambiar su posición frente al tributo, que no puede interpretarse extensivamente el texto del artículo en cuestión, y que lo que determina el derecho a la exención no es la actividad genérica que desarrolle el contribuyente sino la actividad específica que se realiza en el inmueble, esto último, conforme la interpretación literal del texto. Como el primer dilema es el significado de las palabras -aún a riesgo de ser reiterativa-, partamos entonces, como han hecho la actora, la demandada y también el voto que me precede, del texto en cuestión para cumplir con el primer paso del método propuesto. Art. 146 -hoy 150-: "Están exentos del impuesto establecido en el presente artículo: (...) inc. c) Los inmuebles de propiedad de asociaciones y sociedades civiles con personería jurídica, en las cuales el producto de sus actividades se afecte exclusivamente a los fines de su creación y que no distribuyan suma alguna de su producto entre asociados y socios, por los bienes inmuebles de su propiedad o cedidos en usufructo o uso gratuito, aunque el usuario tome a su cargo el pago del impuesto del inmueble, siempre que se utilicen para los fines que a continuación se expresan: 1) Servicio de bomberos voluntarios; 2) Salud pública, beneficencia y asistencia social gratuita; 3) Bibliotecas públicas y actividades culturales; 4) Enseñanza e investigación científica; 5) Actividades deportivas." En primer lugar, el texto me dice que, cuando la primera parte consigna "en las cuales el producto de sus actividades...", se refiere, como marca la demandada, a las asociaciones y no a los inmuebles, y que los fines o uso de éstos están delimitados en los puntos 1 a 5 del artículo. Veamos en qué baso dicha conclusión. No es posible que el legislador haya errado utilizando el artículo "las" en lugar de "los". "Las" refiere a las personas jurídicas mencionadas y "los" a los inmuebles. Si todos los inmuebles de asociaciones o sociedades civiles cuyo producto se destine a sus fines estuvieran exentos, la segunda parte del artículo sería inútil. Bastaría que la norma hiciera esa afirmación -tal como lo hace respecto de la Cruz Roja Argentina en el inciso f)-. Ahora bien, sentado que a partir de la "coma" la frase "en las cuales el producto ..." se refiere a las personas jurídicas del inciso -asociaciones y sociedades civiles-, la siguiente pregunta que debo responder es el motivo por el cual el legislador provincial, en este supuesto, escogió efectuar una definición de las mismas o una delimitación de éstas (el producto de sus actividades se afecte exclusivamente a los fines de su creación y que no distribuyan suma alguna de su producto entre asociados y socios) ya que, en principio, parecería que definir o agregarles caracteres a dichas personas jurídicas, cuando ya lo están en la ley común sería una tautología inútil. Esto es importante porque de ser innecesaria la definición, ello sustentaría la postura actuarial que pretende que el legislador, con esta afirmación, ha querido referirse al fin dado al producido de sus bienes y que, por tanto, la referencia es sobre los inmuebles y no sobre las personas. Advierto dos

motivos. El primero, que la autonomía del derecho tributario hace que muchas veces las definiciones y los términos de esta rama del derecho sean distintas al derecho común (el mejor ejemplo es que las sucesiones indivisas sean sujetos obligados al pago de impuestos cuando para el derecho común no tienen personalidad jurídica). El segundo motivo es más difícil de advertir pero resulta de mayor trascendencia. La regulación de las asociaciones en la legislación civil anterior era escueta. El artículo 33, párrafo 2, punto 1) requería que su principal objeto fuera el bien común. Al recibir interpretación, se entendía que ello significaba que no tuvieran ánimo de lucro, y, asimismo, ahondando en el significado de "ánimo de lucro" se afirmaba que el mismo residía en la imposibilidad de reparto de beneficios o ganancias, lo que podía deducirse de la disposición del art. 50 del Código Civil -"Disuelta o acabada una asociación con el carácter de persona jurídica, los bienes y acciones que a ella pertenecían, tendrán el destino previsto en sus estatutos; y si nada se hubiese dispuesto en ellos, los bienes y acciones serán considerados como vacantes y aplicados a los objetos que disponga el Cuerpo Legislativo, salvo todo perjuicio a tercero y a los miembros existentes de la corporación"-.

Mas sencillo era el caso de las fundaciones, porque éstas tenían regulación autónoma en la ley 19836 ya que el artículo 1º de la misma las definía incluyendo la expresión "sin propósito de lucro"; tenía límites más estrechos en el destino de los bienes (art. 22) y repetía en similares conceptos el art. 50 del Código Civil respecto del destino de los bienes (art. 30). Así, la discusión y la coincidencia casi unánime sobre la ausencia de ánimo del lucro y reparto de ganancias entre sus asociados era doctrinaria ("...se la reserva generalmente para aquellas que no tienen fines de lucro;...no pierden ese carácter por la circunstancia de que desenvuelvan alguna actividad económica con el objeto de allegar fondos a la institución... Lo esencial en ellas es que no distribuyan dividendos o ganancias entre sus asociados" (BORDA, Guillermo A. "Tratado de Derecho Civil. Parte General", actualizado por Guillermo J. Borda; La Ley; 13a. edición; Bs. As., 2008, t. I, p. 594. El subrayado me pertenece) . Y que: "El artículo 33 establece un criterio básico de distinción, separando las personas privadas que no tienen fines de lucro -asociaciones y fundaciones- de aquellas destinadas a la obtención de utilidades a repartir entre sus miembros" (RIVERA, Julio César. "Instituciones de Derecho Civil", Parte General, Abeledo Perrot; reimpresión; Bs. As., 1997, T. II, p. 202). "Fundamentalmente hay lucro cuando se pretende obtener un beneficio individual participando en el reparto de las ganancias, cuando éstas son absorbidas personalmente por quienes realizan esas actividades mediante una distribución individualizada de los beneficios" (CAHIÁN, Adolfo; "Las asociaciones civiles en la República Argentina"; ediciones La Rocca; 2a. ed. actualizada; Bs. As., 2004, p. 56) Es decir, para la doctrina sería una tautología definir a las asociaciones aditando la inexistencia de reparto de ganancias, pero he aquí que el legislador entrerriano necesitaba aclarar la definición o límites de estas personas jurídicas porque la ley vigente al momento de la sanción de la norma que estableció la exención no aportaba la claridad. Aunque ésta era indubitable en los análisis doctrinarios -tal como se reseñó- y también en la jurisprudencia (vgr. "El funcionamiento de las organizaciones colectivas privadas (asociaciones, cooperativas y otras) tiene más puntos en común con el de las estructuras colectivas mercantiles que con el de cualquier otra institución del derecho civil; salvo en cuanto a ciertos rasgos funcionales y al objeto, ya que las asociaciones civiles no tienen fines de lucro ..." CSJN, "Asociación Mutual Carlos Mujica c/ Estado Nacional (Poder Ejecutivo Nacional -Comfer) s/ amparo" Fallos:326:3142, 1/9/2003; "las asociaciones civiles se caracterizan por ser personas jurídicas que se constituyen con un objeto de bien común y sin propósito de lucro" ("Toledo, Juan Carlos c/ Asociación Atlético Argentinos Juniors y otro s/ despido" Cám. Nac. de Apelaciones del Trabajo, sala III, 27/12/2006; y que "se trata ... que tanto las asociaciones como las fundaciones no sean un vehículo para la realización de todo tipo de actos de comercio, con un claro objetivo de lucro, pero disimulado bajo la apariencia de una entidad de bien público" ("Inspección General de Justicia c/ Boca Crece S.A. s/ organismos externos" Cám. Nac. Com., Sala A, 27/06/2006). En el mismo sentido de excluir expresamente la finalidad de lucro ha sido regulado por el legislador nacional en el Impuesto a las Ganancias (art. 20, inc. f), y consagrado expresamente en el art. 168 del Código Civil y Comercial hoy vigente. Mayor aún es la justificación de aclaración de la definición de estas personas jurídicas desde el punto de vista tributario cuando en el artículo se incluye a las "sociedades civiles", en las que, contrariamente a las asociaciones, por definición persiguen el ánimo de lucro. El primer entuerto entonces está resuelto e implica que la referencia al "producto de las actividades" es al producto de las actividades de la persona jurídica, Asociación Civil -en este caso-, y no a los inmuebles como sostiene la postura actuarial. Tal interpretación se refuerza con la aclaración posterior "por los bienes inmuebles de su propiedad o cedidos en usufructo o uso gratuito", lo que descartaría los casos de utilización onerosa a través de terceros de los bienes inmuebles, ya que, nuevamente, la aclaración sería innecesaria si la exención abarcara a todos los inmuebles de la asociación cuyo producido se destinare al fin de la misma. Se destaca aquí que, al interpretar en forma conjunta el texto completo del inciso, cobra sentido esta aclaración y refuerza la conclusión que en el caso de autos -donde no se ha discutido la cesión del uso en forma onerosa a través de un contrato de arrendamiento-, nuevamente estaría excluida la Sociedad de Beneficencia de la exención por imperio de esta parte de la norma. Pasemos a la parte final del artículo que es la que, en definitiva, contiene la exención porque puede ser leída como un todo con sentido "Los inmuebles de propiedad de asociaciones y sociedades civiles con personería jurídica..., siempre que se utilicen para los fines que a continuación se expresan:...". Es claro, a

mi juicio, que entre la primer coma y la segunda "jurídica,...socio," lo que existe es una aclaración conceptual que define a las personas y no a sus bienes, y que el artículo retoma la referencia a los bienes (lógica propia de tratamiento respecto de un impuesto que grava al bien como es el que aquí se discute). Ello se advierte omitiendo el texto entre la primer y la segunda coma: "Los inmuebles de propiedad de asociaciones y sociedades civiles con personería jurídica, por los bienes inmuebles de su propiedad cedidos en usufructo o uso gratuito, ... siempre que se utilicen para los fines que a continuación se expresan:..." En conclusión, la exención está referida a "bienes inmuebles" de titularidad de las personas jurídicas definidas por la misma norma que no sean cedidos en uso oneroso y que se utilicen para los fines que se detallan en los puntos 1 a 5. Por ello, definida así la premisa mayor, aplicada a los hechos de autos que no son materia de conflicto entre las partes, la accionante no reúne ninguno de los dos requisitos: cedió el inmueble por arrendamiento -oneroso- y no destina el mismo en forma directa a ninguno de los puntos enunciados por el inciso -1 a 5-. Ergo, no está comprendida en el supuesto abstracto normativo y, por ende, no está exenta de pagar el impuesto exigido. Se dirá que el término "directo" no se incluye en el texto. Sin embargo, la interpretación propuesta por la accionante implica "forzar" mucho más el texto de lo que aquí se desarrolla, debiendo cambiarse el género de la frase y considerarse inútil el texto que excede la primera oración. Para verificar el acierto de esta interpretación se avanza sobre el siguiente ítem del método de Mac Cormick propuesto al inicio, que es verificar la coherencia de la norma con el sistema. En tal sentido, de la lectura de los restantes incisos, se advierten supuestos donde prima lo "subjetivo" y otros donde se agrega lo "objetivo" en los términos del análisis que la Corte Suprema de Justicia de la Nación efectuó en autos "Hidroeléctrica Norpatagónica S.A. (HIDRONOR) c. Neuquén, Provincia del s/cobro de pesos", del 18/8/1987, Fallos: 310:1570. Así, más allá de que el estilo de redacción del texto normativo parecería eximir "los inmuebles" lo cierto es que en el caso del inc. f) sólo exige que el sujeto titular sea la "Cruz Roja Argentina", o el l) "de propiedad de las representaciones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la Nación"; o el e) respecto de las universidades. Aquí tenemos tres ejemplos puramente subjetivos (sólo basta la titularidad del bien por el sujeto mencionado). El inciso g) por su parte, es puramente objetivo, ya que lo único que importa es el destino del inmueble "enseñanza primaria, secundaria, media o superior...", podría encajar aquí también el inc. n) porque basta que el destino sea "bien de familia"; y el ñ) "áreas de plantaciones de bosques artificiales". Veamos qué tratamiento da el artículo a las personas que más se asemejan a la actora. En primer lugar, personas jurídicas privadas sin fines de lucro (en términos económicos "tercer sector"). El caso más semejante es el del inc. d) que regula los inmuebles de propiedad de las fundaciones. Exige, además de la titularidad, que los "inmuebles estén destinados exclusivamente a cumplir con su objeto estatutario" (es decir, tiene un componente subjetivo y otro objetivo); el inc. h), los inmuebles de propiedad de sociedades cooperativas y asociaciones mutualistas "siempre que los mismos fueren ocupados y destinados exclusivamente a sus fines específicos" excluyendo a los que operen como bancos, entidades aseguradoras o de intermediación en el crédito; inc. i) los inmuebles de asociaciones gremiales de trabajadores "siempre que el uso o la explotación sean realizados exclusivamente por dichas entidades para sus actividades específicas". Es decir que, con distinto uso de palabras "se utilicen para los fines que a continuación se expresan:" -inc. c)-; "estén destinados exclusivamente a cumplir con el objeto estatutario" -inc. d)-; "fueren ocupados y destinados exclusivamente a sus fines específicos" -inc. h)-; "el uso o la explotación sean realizados exclusivamente por dichas entidades para sus actividades específicas" -inc. i)-, en los cuatro casos ubicados más estrechamente en el sistema existe una referencia al uso o fin del bien, que no tendría sentido si la exención fuera puramente subjetiva (esto es, que bastare la mera propiedad del bien inmueble en cabeza del sujeto). Estas cuatro categorías comparten la pertenencia a un colectivo que puede ser calificado como entidades que no tienen fines de lucro y que, adoptando distintas formas jurídicas del derecho privado, persiguen algún tipo de bien común. Ahora bien, si el fin "mediatamente público" que se persigue con el arrendamiento del bien inmueble y que indudablemente tiene la Asociación actora fuera la única causa justificante de la exención, no tendría sentido que el propio Estado -en todas sus manifestaciones- cuando destine sus inmuebles a fines comerciales, industriales, de servicios o complementarios no fuera beneficiario de la exención, lo que no acontece a tenor de la regulación del inc. a) del artículo. Esto es, cuando el Estado decide "competir" con la actividad privada instalando establecimientos comerciales, industriales, de servicios o complementarios, también tiene que pagar el impuesto inmobiliario. He aquí que, aún cuando ejerza dichas actividades, es claro que el Estado, como titular de dichas instituciones, también persigue "mediatamente" el bien público. Es así que, por ejemplo, el Banco de la Nación Argentina debe pagar el impuesto inmobiliario por los bienes inmuebles de su titularidad y, sin embargo, nadie duda del fin público que éste cumple. En el mismo sentido, si la Sociedad de Beneficencia -aún con un fin mediadamente de bien común- compite con los agricultores explotando un campo ejerciendo el comercio, claramente el no estar exento es consistente con el sistema completo que desarrolla el artículo que regula las exenciones al impuesto inmobiliario en la Provincia. Verificada la solución con su integración al sistema, corresponde analizar metodológicamente, si la conclusión no contradice el fin de la norma, jurisprudencia anterior, los principios en la materia o los generales del derecho. No se advierte de los antecedentes normativos que la solución propuesta contradiga el fin que la norma de

exenciones tiene, y para ello, me remito a la dedicada exposición de los mismos que realiza el voto que me precede, sin perjuicio de entender que aún cuando se dude de la intención clarificadora y de evitar abusos que los fundamentos del proyecto de ley aludan precisamente al inciso en cuestión, tampoco aparece que el legislador hiciera referencia alguna al mismo de modo tal que sustente la pretensión de la actora. Por ello, en este caso, la verdadera intención jurídica del legislador no tiene impacto en la solución porque no aporta este método interpretativo auténtico ningún dato que clarifique el asunto en contra de la interpretación que aquí se realiza o a favor de la postura de la actora. Este análisis se enmarca en el siguiente paso, que debe dar cuenta de interpretaciones jurisprudenciales diversas y en tal sentido, no se han denunciado fallos de los jueces locales que analicen el inciso. Los precedentes traídos a este Tribunal por actora y demandada sólo refieren a los métodos de interpretación que debe utilizar el juez para analizar las normas tributarias y las exenciones. Ninguno de ellos tiene la contundencia para revertir la interpretación inicial. Vale recordar que la regla en materia de tributos deviene del artículo 16 de la Constitución Nacional en tanto impone la igualdad "como base del impuesto". Esta regla, sin duda, puede ser excepcionada y lo es, a través de las exenciones, cuando el legislador entiende que no existe una igualdad real, en función de los fines que animan las diversas políticas económicas y tributarias de un país, provincia o municipio. Ahora bien, la doctrina señera de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que ha citado la actora resulta ser "las exenciones tributarias deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador, o de la necesaria implicación de las normas que la establezcan, y que fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas" (CSJN "Flores, Aurelio s/concurso civil s/incidente de pago de tasa de justicia" del 12/09/1996, Fallos: 319:1855). He aquí que en el supuesto bajo análisis, no se advierte que la exención surja ni de la letra de la ley, ni de la indudable intención del legislador o de la implicación de las normas que la establezcan, más allá del loable esfuerzo argumentativo de la actora. Es decir, no se está propiciando una interpretación restrictiva de la exención sino, simplemente, considerando que la exención contenida en el inc. c) del artículo en cuestión no comprende, en el supuesto abstracto de la norma, al bien de titularidad de la accionante en las condiciones actuales de explotación y uso del mismo. Tampoco se vulneran los principios generales de la materia o del derecho con la solución que se propicia. Así, aún con las dificultades que la doctrina tiene para definir concretamente los principios del derecho tributario ya que según el autor especializado al que se acuda, se agregan unos y se eliminan otros (vgr. DE JUANO, Manuel "Curso de Finanzas y Derecho Tributario", Parte General, T. I, Ed. Molachino, Rosario, 1963; JARACH, Dino "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Editorial Abeledo Perrot, 2004; 3a. ed.), no aparece en la solución al caso violación a la igualdad del art. 16, ni a la legalidad, no se presenta doble imposición, ni existe confiscatoriedad seriamente alegada. Por último debo verificar si la solución propuesta no es arbitraria. Sería arbitraria si, efectivamente, como alega la actora, otras asociaciones en similares situaciones a la de ella han sido beneficiarias con la exención (cfr. desarrollo de fs. 48 y ss.). La actora intentó probar -a juicio de la suscripta sin éxito- que otros han recibido lo que ha ella se le niega. No surge de los informes agregados a fs. 171 y siguientes, que los oficiados estén en idéntica situación a la suya (tanto respecto del fin o uso del inmueble, como de ser concretamente beneficiarios de la exención). Así, la exención que surge de la documental de fs. 172 es de impuestos municipales; la nota obrante a fs. 176 no es contundente en ningún sentido; la información agregada a fs. 179/191 no tiene valor de prueba en el aspecto que es motivo de debate -arbitrariedad por violación del derecho de igualdad-; tampoco acredita situación alguna respecto de terceros la documentación agregada a fs. 193/198. Es inútil también la prueba de fs. 222 -data de 1947 y refiere a diez años hacia adelante-; ni bastan las planillas de fs. 223/225 por cuanto no surge de las mismas el destino del bien sino sólo que durante ciertos períodos ha sido exenta; las copias de fs. 226/227 son del año 2000; ni la restante prueba aportada por la "Sociedad Damas de Beneficencia" en respuesta al oficio n° 60, que es reproducción de la anteriormente referida y que, en todos los casos, no da cuenta del destino del bien de titularidad de dicha Sociedad. La respuesta al oficio dirigido a la API (Administradora Provincial Tributaria), organismo fiscal de la vecina provincia de Santa Fe -fs. 246/255- no tiene valor probatorio ya que las normas de dicha provincia y la aplicación de las mismas son derecho local de aquella, sin impacto en la Provincia de Entre Ríos. Al momento de los alegatos, la parte actora admitió que los destinatarios de los oficios no brindaron la información de forma precisa pero solicitó la aplicación de las cargas dinámicas probatorias respecto de ATER por cuanto no respondió con exactitud a los requerimientos formulados mediante oficio 59. En este sentido, en términos generales, se advierte que la aplicación de dicha teoría presenta dificultades por el peligro que representa para el derecho de defensa; porque no está prevista su aplicación en el Código Procesal Administrativo que rige este pleito; y porque la norma que sí lo ha regulado recientemente, Código Civil y Comercial, lo hizo para el supuesto de responsabilidad -área donde había sido más categóricamente defendida su aplicación- bajo ciertas condiciones que permitan garantizar el derecho de defensa "el juez ...durante el proceso debe comunicar a las partes que aplicará este criterio..." -art. 1735-. Pero aún omitiendo estas consideraciones, dicha teoría debe ser para situaciones excepcionales las que no se dan en autos, ya que la parte, sencillamente, pudo instar la contestación en tiempo oportuno de los puntos omitidos en el informe e incluso pedir sanciones para los funcionarios remisos, todo ello específicamente contemplado en el art. 384 del Código Procesal Civil y Comercial aplicable por expreso reenvío

del art. 60 del Código Procesal Administrativo, norma que además, se destaca, no contiene presunciones del valor probatorio en caso de incontestación. Por todo lo expuesto, habiendo desarrollado suficientemente los argumentos pertinentes y válidos que las partes han sostenido, se concluye en que los actos administrativos impugnados (Resolución 385/2010; Resolución 234/11 que rechazó el recurso de reconsideración contra la primera; y Resolución 4/2012 que rechazó el recurso de apelación contra la anterior), son legítimas, válidas y ajustadas a derecho. Manteniéndose dichos actos administrativos, la restante pretensión de reconocimiento de la exención que deriva de ésta, también es rechazada. No advirtiéndose motivos para apartarse del principio objetivo de la derrota, las costas se imponen a la actora vencida. Así voto. A SU TURNO, EL SEÑOR VOCAL BARIDÓN DIJO: Coincido con el criterio de solución que propicia mi colega del segundo voto, adhiriendo en consecuencia a la conclusión a la que arriba. Así voto. Con lo que no siendo para más, se dio por finalizado el acto quedando acordada la siguiente sentencia:

Hugo Rubén Gonzalez Elias Presidente -en disidencia- Gisela N. Schumacher Vocal de Cámara Marcelo Baridón Vocal de Cámara SENTENCIA: PARANÁ, 19 de abril de 2016. VISTO: Por los fundamentos del Acuerdo que antecede y lo dictaminado oportunamente por el Ministerio Público Fiscal; SE RESUELVE: I.- RECHAZAR la demanda promovida por la Sociedad de Beneficencia de Rosario contra el Estado Provincial y la Administradora Tributaria de Entre Ríos. II.- IMPONER LAS COSTAS a la actora vencida. III.- DIFERIR la regulación de honorarios, para su oportunidad. Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y, en estado, archívese. Fdo: Hugo Rubén Gonzalez Elias -en disidencia- Gisela N. Schumacher Marcelo Baridón ANTE MI: Alejandro Grieco -Secretario- Correlaciones: Editorial Planeta de Agostini Arg. SAIC (TF 30257-I) c/DGI - Corte Sup. Just. Nac. - 09/09/2014. 009630E