



ACUERDO N°_105. En la ciudad de Neuquén, Capital de la Provincia del mismo nombre, a los diecisiete días del mes de diciembre del año dos mil quince, se reúne en Acuerdo la Sala Procesal Administrativa del Tribunal Superior de Justicia integrada con los señores Vocales **Doctores RICARDO TOMAS KOHON y OSCAR E. MASSEI**, con la intervención de la titular de la Secretaría de Demandas Originarias **Doctora LUISA A. BERMUDEZ**, para dictar sentencia definitiva en los autos caratulados: **"ASOCIACION ESPAÑOLA DE SOCORROS MUTUOS DE NEUQUEN C/ PROVINCIA DE NEUQUEN S/ ACCION PROCESAL ADMINISTRATIVA"**, **Expte. 3376/11**, en trámite por ante la mencionada Secretaría de dicho Tribunal y, previa deliberación de la Sala, se acuerda ceder la palabra al **Doctor RICARDO TOMÁS KOHON** quien dijo: **I.-** Que a fs. 105/118, la Asociación Española de Socorros Mutuos de Neuquén (en adelante Asociación Española), interpone acción procesal administrativa contra la Provincia de Neuquén. Pretende la declaración de nulidad de la Resolución 153/DPR/11 de la Dirección Provincial de Rentas y, en consecuencia, de la liquidación del impuesto inmobiliario, efectuada por dicho organismo el 27/1/11. Asimismo, requiere se ordene a la Dirección Provincial de Rentas que le otorgue la exención de pago de dicho impuesto y le restituya las sumas abonadas por tal concepto, con más sus intereses.

Relata que se encuentra reconocida y autorizada a funcionar como asociación mutual y que también se halla inscripta como persona jurídica.

Dice que, conforme lo establece el art. 2 de su estatuto, la entidad tiene por objeto proporcionar servicios de asistencia médica, farmacéutica, recreación, turismo, culturales, ahorro y préstamo; prestación de servicios funerarios; fomentar la ayuda recíproca entre sus miembros y cualquier otro servicio acorde con los fines de la actividad social mutual. Sus recursos financieros están constituidos por las cuotas sociales; por los bienes adquiridos y sus frutos,



por las contribuciones, legados o subsidios y por otro recurso lícito.

Agrega que no tiene fines de lucro y que no persigue el reparto de utilidades ni su patrimonio está destinado a fines distintos de los que motivaron su creación.

Narra que, en octubre de 1998, se inició el expediente administrativo 2753-06480/98, caratulado "Asociación Española s/ Exención impuesto inmobiliario", a efectos de determinar si correspondía que tributara el impuesto inmobiliario sobre los inmuebles de su propiedad.

Detalla que hasta fines de 2009, por aplicación del art. 148 inc. d) y e) del Código Fiscal vigente hasta entonces, se le concedieron sucesivas exenciones respecto de los cinco inmuebles que posee (NC: 09-20-095-4490-0000, 09-20-066-4079-0000, 09-20-088-4458-0000, 09-20-059-4486-0000 y 09-20-095-4486-0000).

Dice que en marzo de 2010, presentó nota ante la Dirección Provincial de Rentas en la que solicitó la emisión de las constancias de exención del impuesto para el año 2010.

Afirma que dicho organismo, el 3/2/11, le notificó que de acuerdo a lo establecido en el art. 165 inc. g) del Código Fiscal vigente desde enero de 2010, la dispensa solicitada sólo le correspondía al inmueble NC 09-20-095-4486-0000, dado que el resto de los inmuebles no cumplían con los requisitos establecidos para gozar de la exención y, en consecuencia, se le adjuntó liquidación de la deuda correspondiente.

Sostiene que frente a ello, interpuso un recurso en el que impugnó la liquidación de deuda, fundado en la existencia de vicios graves, consistentes en que: no se había respetado el procedimiento previo y las formas exigidas para el dictado del acto; su objeto era prohibido; existía desvío de la finalidad y carencia de razonabilidad de la voluntad administrativa. Asimismo alegó la inconstitucionalidad del



art. 165 inc. g) del Código Fiscal porque vulnera, a su entender, el art. 144 *in fine* de la Constitución Provincial.

Dice que en marzo de 2011, adjuntó copia de las constancias de pago del impuesto inmobiliario, por un total de \$70.337,44 y manifestó que no implicaba consentir la determinación impositiva ni renunciar al recurso articulado.

Relata que la DPR dictó la Resolución 153/DPR/11, mediante la cual rechazó el recurso, fundado en que a partir de la vigencia del Código Fiscal (t.o. por Ley 2680), las asociaciones mutuales están exentas del pago del impuesto inmobiliario respecto de los inmuebles de su propiedad o usufructo, salvo que los mismos sean cedidos en locación o comodato.

A continuación se expone sobre la nulidad de la determinación de la deuda efectuada y reitera los vicios denunciados en sede administrativa.

II.- A fs. 136/vta., mediante R.I.102/12, se declara la admisión del proceso.

III.- A fs. 139 la actora formula opción por el proceso ordinario y se ordena el traslado de la demanda (fs. 140).

IV.- A fs. 147/153 obra contestación de la demanda por la Provincia de Neuquén.

Efectúa la negativa de rigor y sostiene la improcedencia de la acción. Luego, solicita que se tengan por reproducidos los argumentos brindados en sede administrativa para disponer el rechazo del recurso.

Señala que el art. 165 inc. g) del Código Fiscal es claro cuando establece la excepción a la exención en el caso que los inmuebles sean cedidos en locación o comodato.

Sostiene que la actora intenta respaldar su accionar en un dictamen -Nro. 100/99 que propició el otorgamiento de la exención- que no es vinculante.



A continuación refiere a la alegada inconstitucionalidad de la norma del Código Fiscal antes referida; defiende su validez y señala que la declaración de inconstitucionalidad tiene carácter restrictivo. Cita jurisprudencia y doctrina en tal sentido.

Asimismo, asevera que la actora no ha probado los hechos invocados en la demanda.

Añade que, para el caso de que se hiciera lugar a la demanda y se ordenara la restitución de las sumas pagadas, se opone a la aplicación de intereses desde el momento del pago del impuesto. Alega que, en ese aspecto, habrá que estar a lo dispuesto en la Resolución 489/DPR/05.

Concluye que la falta de argumentos con sustento fáctico jurídico y la falta de prueba conducente evidencian la improcedencia de la acción intentada.

V.- A fs. 156 se dispuso otorgar a la causa trámite directo y se pusieron los autos para alegar, carga que cumplió la actora a fs. 161/3 y la Fiscalía de Estado a fs. 164/5.

VI.- A fs. 170/6 se expidió el Sr. Fiscal ante el Cuerpo, quien propicia el rechazo de la demanda.

VII.- A fs. 177 se dicta la providencia de autos, la que encontrándose a la fecha, firme y consentida, coloca a las presentes actuaciones en condiciones de dictar sentencia.

VIII.- A fs. 183/4 se presenta la actora y hace saber que el 12/12/13 la Legislatura Provincial aprobó la Ley 2896, mediante la cual modificó -entre otros- el art. 165 del Código Fiscal, y en el caso concreto del inc. g) eliminó las excepciones a la exención que había incorporado la Ley 2680.

Señala que dicha norma quedó redactada de la siguiente manera: *“Están exentos del impuesto: (...) g) Los inmuebles que pertenezcan en propiedad o usufructo a asociaciones gremiales, profesionales, de fomento y mutualistas con personería jurídica o gremial, y por los partidos políticos” (art. 165 inc g), Ley 2896).*



Solicita que la normativa, que ha devenido aplicable mientras la causa se encuentra para resolver, sea considerada en los términos del art. 163 inc. 6) del CPCyC.

IX.- La presente acción persigue la repetición de las sumas abonadas, con más los intereses correspondientes, en concepto del impuesto sobre los bienes inmuebles en virtud de la determinación realizada por el Fisco provincial, para lo cual la actora solicita la nulidad de la Resolución 153/11 de la Dirección Provincial de Rentas y de la liquidación efectuada por dicho organismo con fecha 27/01/11.

Del escrito inicial se desprende que la accionante desarrolla su argumentación en dos órdenes de análisis distintos.

El primero de ellos, relativo a la irrazonabilidad de la actividad llevada a cabo por el Fisco Provincial, fundamentalmente en lo que respecta a la denegación del certificado de exención fiscal y al procedimiento seguido por la DPR.

El segundo, referido a la inconstitucionalidad del artículo 165 inciso g) *in fine*, del Código Fiscal (Ley 2680) que sirvió de base para denegar la exención solicitada, por interpretar que vulnera por una parte, los artículos 16, 18, 19, 22, 23, 24, 31, 52, 143 y 114 *in fine* de la Constitución Provincial, que tutelan los principios republicanos de gobierno, las garantías genéricas de libertad, igualdad ante la ley, legalidad, debido proceso adjetivo-sustantivo y derecho de propiedad y, por la otra, los principios específicos de libertad de asociación, el fomento de organizaciones de la sociedad civil sin fines de lucro, de asociación voluntaria con capacidad de autogobierno y cuya actividad persiga un fin de interés general en beneficio de la comunidad, como instrumentos para el desarrollo y participación democrática y los principios constitucionales de la tributación.



Por razones de orden lógico, corresponde analizar, en primer lugar, el planteo de constitucionalidad formulado en la presente acción, puesto que de la validez del artículo 165 inc. g) *in fine*, del Código Fiscal (Ley 2680) depende la legalidad de todo el actuar administrativo posterior.

Luego, cabrá a esta Sala examinar la naturaleza de la actividad llevada a cabo por la sociedad actora y la finalidad dada a sus inmuebles, a fin de determinar si se encuentra entre los sujetos comprendidos en la exención tributaria prevista en el artículo 165 inc. g) del C.F. y el artículo 144 *in fine* de la C.N. y, en su caso, juzgar el acierto o error de la determinación efectuada por el Fisco Provincial.

X.- En ese cometido, cabe principiar el análisis requerido delineando las normas constitucionales y legales que enmarcan la cuestión debatida.

En el plano Constitucional, es preciso recordar que en el año 2006, la Carta Magna Provincial fue modificada en varios aspectos entre los cuales se destaca, en lo que aquí interesa, el régimen tributario.

En dicha oportunidad se incluyó el Título V "Del Régimen Tributario y Financiero", en la Segunda Parte "Políticas de Estado" que, además de regular los recursos del Estado Provincial y el régimen financiero de la Provincia, nucleó los principios básicos a los que debe ceñirse la tributación como garantía de los contribuyentes.

Bajo dicho título, se encuentran los artículos 143 y 144 que concentran los principios tributarios y, se complementan, en lo que aquí interesa, con el artículo 189 incs.7 y 42 de la C.P.

En particular, el art. 144 de la C.P. establece:

"Artículo 144: *La Legislatura, al dictar leyes de carácter tributario, propenderá a:*



1. *Eliminar paulatinamente los impuestos que graven los artículos de primera necesidad, el trabajo artesanal y el patrimonio mínimo individual o familiar, tendiendo hacia un régimen impositivo basado preferentemente en los impuestos directos con escalas progresivas y que recaigan sobre la renta, los artículos suntuarios y el mayor valor del suelo libre de mejoras.*

2. *Otorgar exenciones y facilidades impositivas que contemplen la situación de los contribuyentes con menores recursos y que estimulen la construcción de la vivienda propia.*

3. *Desgravar las actividades de beneficencia.*

4. *Aplicar los fondos provenientes de impuestos transitorios creados especialmente para fines específicos, exclusivamente al objeto previsto, cesando su recaudación tan pronto como éste quede cumplido.*

5. *Aplicar políticas de incentivos fiscales destinadas al desarrollo de la producción agroindustrial, la minería, la industria, la ciencia y la tecnología y el desarrollo de las fuentes de energía renovable.*

Se eximirá a las entidades cooperativas, mutuales, culturales y gremiales y las donaciones con fines de beneficio público social justificado". (el destacado me pertenece).

Por su parte, en el plano legislativo, el Código Fiscal (t.o. 1997) vigente hasta el año 2010, previó expresamente exenciones al impuesto inmobiliario en su artículo 148 que, en la parte pertinente, disponía:

"Artículo 148: Están exentos del impuesto: (...)

e) Los inmuebles ocupados por asociaciones gremiales o profesionales con personería jurídica o gremial, por las asociaciones de fomento y mutualistas con personería jurídica y por los partidos políticos, siempre que les pertenezcan en propiedad o usufructo".

En el año 2009, se dictó la Ley 2680 [B.O. 3171, del 18/12/09], que modificó sustancialmente el inciso en cuestión al introducir un excepción al régimen vigente.

En lo que aquí interesa, el nuevo artículo 165 previó:



“Artículo 165: Están exentos del impuesto: (...) g) Los inmuebles ocupados por asociaciones gremiales, profesionales, de fomento y mutualistas con personería jurídica o gremial, y por los partidos políticos, siempre que les pertenezcan en propiedad o usufructo.

Dicha exención no será de aplicación cuando los inmuebles sean cedidos en locación o comodato”. (El destacado me pertenece).

Finalmente, en el año 2013, se dictó la Ley 2896 (B.O. 03/01/2014) que nuevamente modificó el Código Fiscal, eliminando la restricción a la exención que fuera introducida por la ley 2680.

Ahora bien, con respecto a esta última modificación legal y la pretensión de la actora de aplicar sus efectos al caso de autos, cabe señalar que la Ley 2896 fue sancionada el 12/12/2013 y publicada el 30/12/2013, con entrada en vigencia a partir de enero de 2014.

Considerando que la cuestión planteada se encuentra referida a un hecho imponible cuya configuración acaeció durante la vigencia de la ley anterior (Ley 2680, sancionada el 27-11-09 y publicada el 18-12-09) el cambio de la legislación impositiva no tiene incidencia alguna en la resolución del presente desde que los períodos reclamados en autos son anteriores a la entrada en vigencia de la nueva ley.

El aspecto temporal del hecho imponible y sus derivaciones acaecieron bajo el imperio del Código Fiscal vigente al año 2010 (Ley 2680), de suerte tal que, en nada afecta a la obligación fiscal ya determinada por el Fisco la posterior modificación legislativa, cuya aplicación no tiene efectos retroactivos.

En definitiva, la modificación que denota un cambio en el criterio impositivo sólo rige para el futuro, y no puede valer, por no ser ley interpretativa, para aplicarse a casos regidos por la ley anterior.



XI.- Sentado ello, resulta pertinente señalar que el impuesto inmobiliario, también llamado contribución territorial o inmobiliaria, nació como un impuesto real u objetivo por aplicarse en función del valor de la tierra y edificios, sin atender a las condiciones personales de los contribuyentes.

Con el tiempo, perdió su fisonomía tradicional y se orientó en dos direcciones: una, transformándose en un impuesto progresivo directo o graduado; otra, al mantenerse como un impuesto básico de tipo proporcional, complementado con un adicional -generalmente progresivo- en función de la riqueza inmobiliaria del sujeto (valor del conjunto con sus bienes inmuebles) o de la extensión de sus propiedades (superficie excedente de un límite dado). En virtud de esta evolución, el impuesto inmobiliario ha adquirido cierto grado de personalización, que se aleja de su primitiva estructuración." (cfr. Guiliani Fonrouge, "Derecho Financiero", obra actualizada por Susana Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Tomo II, 9º Edición, La Ley, 2005, pág. 925/6).

Pese ser considerado un impuesto de tipo real, la capacidad contributiva o las circunstancias personales del contribuyente son aspectos tenidos en cuenta por el legislador a los fines de diseñar el régimen de exenciones.

Recuerda Villegas que "en la exención tributaria, la desconexión entre hipótesis y mandamiento es total. No interesa para el caso si la hipótesis se produjo real o aparentemente. Lo cierto es que de esa configuración (real o aparente) no surge ninguna pretensión tributaria, ni consiguientemente deuda tributaria de sujeto pasivo alguno."

Y continúa "Las exenciones pueden ser subjetivas u objetivas. (...) a) Las exenciones subjetivas son aquellas en que la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona (física o ideal) del destinatario legal del tributo. Así, las entidades gremiales,



científicas, religiosas, culturales, las cuales se consideran de bien público y no persiguen fines lucrativos, se hallan generalmente exentas. (...) b) las exenciones objetivas son aquellas en que la circunstancia neutralizante está directamente relacionada con los bienes que constituyen la materia imponible, sin influencia alguna de la "persona del destinatario legal del tributo". (Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Depalma, Buenos Aires, 1999, pág. 281 y sgtes.)

En consecuencia, de la formulación del hecho imponible analizado y su hipótesis legal neutralizante (art. 165 inc. g) de la Ley 2680) surge que, a fin de otorgar la exención al impuesto inmobiliario, el legislador utilizó un criterio mixto, es decir, combinó un criterio subjetivo al tener en cuenta principalmente la calidad o condición del sujeto pasivo del impuesto (a saber, asociaciones gremiales, profesionales, de fomento, mutualistas con personería jurídica o gremial y partidos políticos) con un criterio objetivo - formulado como excluyente del beneficio- que repara en la finalidad o destino dado a los bienes sobre los cuales recae el tributo (vgr. *dicha exención no será de aplicación cuando los inmuebles sean cedidos en locación o comodato*).

Llegados a este punto cabe preguntarse, entonces, si la introducción del "criterio objetivo" como condicionante para el otorgamiento de la exención, resulta compatible con los términos de la Constitución Provincial vigente (ref. 2006). O, más precisamente, si el legislador al sancionar la Ley 2680 cumplió con la finalidad prescripta por el Constituyente en el artículo 144 *in fine* de la C.P., en cuanto exige eximir de impuestos a determinados sujetos que desarrollan actividades de bien público.

XII.- Cabe partir de considerar que en materia de exenciones tributarias es constante el criterio conforme al cual ellas 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 (Fallos 277:373; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:508; 292:129; 302:1599) y su interpretación debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan (Fallos 285:322, entre otros), ya que la primera regla es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos 319:1311 y 1855; 321:1616; 326:3168).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que las normas que consagran exenciones "no deben interpretarse con el sentido 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 (conf. Fallos: 296:253; 308:2524).

Resulta menester indagar, entonces, sobre **la finalidad y alcance de la cláusula constitucional**, en tanto pauta inteligible que otorga sentido a la exención constitucional para, luego, proceder a confrontarla con la normativa fiscal a fin de establecer la razonabilidad de la modificación legislativa, aquí cuestionada.

Como puede advertirse, el propósito que guió al constituyente fue fomentar la participación de la ciudadanía en asociaciones cuyo objetivo es la consecución de fines altruistas como la cooperación, la ayuda mutua, la solidaridad, la promoción de la cultura o la defensa de los derechos laborales y condiciones de trabajo de sus asociados, la procura del bienestar físico y espiritual de sus asociados en todos sus ámbitos, lo que redundará en el bienestar general de la comunidad donde se insertan.

Nótese que el elemento distintivo que nuclea a todos los sujetos mencionados en el párrafo final del artículo



144 de la C.P., es la ausencia de finalidad lucrativa en sus actividades.

Esto se desprende claramente del debate dado en el seno de la Convención Constituyente, que permite aproximarnos al objetivo que guió la reforma de los anteriores artículos 216 y 218 de la C.P. (t. 1957), ampliando los supuestos de eximición.

Recuérdese que el anterior artículo 216 de la C.P. en su parte pertinente, prescribía: "*...Se eximirá de impuestos a las cooperativas, entidades gremiales y culturales.*". En igual sentido, el antiguo artículo 218 establecía: "*... Quedarán eximidas de todo impuesto las donaciones con fines de beneficio público social justificado y la investigación científica*".

Sobre el punto, se explayó el Convencional Bertoya (MPN), miembro informante del despacho de la mayoría, quien sostuvo que: "*...Respecto al inciso 3) se ha incluido en él parte de los artículos 216 y 218, se consideró oportuno realizar una redacción unificada por cuanto ambos artículos trataban actividades sobre las que propenderá otorgar exenciones o desgravar; en cuanto a las actividades enunciadas en el actual artículo 216 también se ha propuesto una redacción más amplia, dado que el beneficio impositivo se obtiene por el tipo de actividad que se desarrolle, se debe tratar de actividades benéficas, culturales y sin fines de lucro, independientemente de la forma jurídica del sujeto que lleve a cabo la actividad, de ahí que ya no es necesario especificar como en la redacción actual, que son las cooperativas, entidades gremiales y culturales las que se ven favorecidas por el beneficio impositivo..." (cfr. Reunión Nro. 8, 2da sesión ordinaria, del 8 de febrero de 2006, pág. 14/15). (El subrayado no está en el texto original).*

Como se advierte, la ausencia de finalidad lucrativa, entendida como exclusión de toda idea de provecho



pecuniario a favor de sus componentes, sumada a la finalidad de interés social de su objeto asociativo, es el criterio que sirvió de base para consagrar constitucionalmente la exención impositiva.

Ningún otro parámetro -más que el subjetivo- aparece contemplado en la fórmula pergeñada por el constituyente neuquino para otorgar la exención.

En efecto, tan fuerte fue la necesidad de gestionar el bien común a través de estas asociaciones civiles intermedias, que previó el otorgamiento de una exención impositiva a determinados sujetos sin ninguna otra restricción más que la consecución del bien común y la ausencia de finalidad lucrativa, como modo de fomentar su creación y desarrollo.

Repárese que el Constituyente pudo haber establecido otros mecanismos de ayuda -vgr. podría haber delegado en el legislador la posibilidad de gravarlas y luego otorgarles un subsidio, establecer que se contemplara darles otros beneficios fiscales, una menor carga impositiva, etc.- pero optó por la exención lisa y llana, probablemente para fomentar la reinversión de esa capacidad económica liberada hacia el cumplimiento de los fines benéficos que persiguen.

Consecuentemente, y como primera aproximación podría afirmarse que limitar legislativamente los supuestos en los que proceden las exenciones respecto de estas asociaciones, constituiría una severa distorsión del sistema diseñado constitucionalmente salvo que la restricción guarde una adecuada razonabilidad con el propósito que inspiró el beneficio.

Mas es, precisamente, desde la óptica de la exégesis finalista que no se advierte que la restricción prevista por el legislador supere el estándar de razonabilidad que justifique su inclusión.



XIII.- En efecto, la normativa fiscal impugnada (L. 2680) supone para la obtención del certificado fiscal de exención, la afectación total y directa del inmueble a la consecución de los fines estatutarios y, para ello sería preciso que medie una relación directa e inmediata entre la cosa gravada y el destino para el cual existe.

Esta exigencia conlleva la idea que si los inmuebles de propiedad de estos sujetos no se destinan en forma directa e inmediata al uso social estatutario, no coadyuvan al objeto social sino que, por el contrario, persiguen una finalidad lucrativa y, en tanto ello, quedan exceptuados del beneficio fiscal.

Esta hipótesis deviene irrazonable respecto de aquellos sujetos mencionados en el artículo 144 *in fine* de la C.P. puesto que, se insiste, el objeto social de tales entidades veda la finalidad lucrativa. Suponer lo contrario, es negar la esencia misma de tales asociaciones.

Es que los bienes inmuebles de propiedad de las entidades sin fines de lucro, pueden servir en forma directa e inmediata para procurar la satisfacción de los fines estatutarios o, también contribuir en forma indirecta a la consecución de los mismos mediante la generación de una renta que necesariamente debe ser aplicada para solventar los gastos de la entidad o nuevos servicios para los asociados o la comunidad; pero que, en modo alguno responde a la finalidad de lucro institucional.

La diferencia entre las asociaciones sin fines de lucro y otros contribuyentes radica en que los impuestos que las gravan deben corresponder a su naturaleza jurídica. Cabe preguntarse, entonces, qué sentido tiene aplicar a estas asociaciones un impuesto que grava las actividades lucrativas si las mismas no tienen, por definición, fines de lucro institucional.



El reconocimiento de la causa de la obligación de pagar impuestos, no es otra que el financiamiento de servicios indivisibles de interés general, pero no puede justificar la aplicación de sistemas ajenos a la naturaleza de la economía social, estructurados para otro sector de la población. Es que el fin de la norma tributaria no es la mera recaudación desprovista de toda idea de justicia.

XIV.- En el caso de autos, no se encuentra discutida la naturaleza jurídica de la entidad, es decir, el hecho de estar constituida como una asociación mutual o sociedad civil mutualista, con personería jurídica (cfr. Estatuto social agregado en copia fotoestática a fs.10/16 del presente), inscripta en el Registro Nacional de Mutualidades bajo la Matricula Nro. 1 de la Provincia del Neuquén (cfr. fs. 17/19).

De su Estatuto social se desprende que tiene como fines y objetivos: "a) proporcionar servicio de asistencia médica integral, farmacéutica, recreación, turismo, culturales, ahorro y préstamo y otros compatibles con el desarrollo físico y espiritual de los asociados; b) prestar servicios funerarios; c) fomentar la ayuda recíproca entre sus miembros para satisfacer sus necesidades; d) prestar cualquier otro servicio acorde con los fines de la actividad social mutual" (cfr. art. 2º, fs. 1).

Asimismo, se establece que los recursos de la Asociación estarán constituidos: a) por las cuotas sociales y demás aportes; b) por los bienes adquiridos y sus frutos; c) por las contribuciones, legados o subsidios; d) por todo otro recurso lícito" (cfr. art. 5º, fs. 1).

La administración y fiscalización de la asociación está a cargo del Consejo Directivo y de la Junta de Fiscalización (art. 13º), y su funcionamiento es AD HONOREM, no percibiendo remuneración de ninguna índole y sólo se completarán los gastos de viaje y estadía cuando fueren



autorizados por el Consejo Directivo como Delegados para representar a la Asociación en los Congresos o eventos que pudieren realizar las Asociaciones Españolas o Entes análogos, siendo contabilizados los mismos como gastos de representación (cfr. art. 19°).

Por su parte, el artículo 48° prevé que "Los excedentes líquidos y realizados que obtenga anualmente la entidad, serán distribuidos de la siguiente forma: a) Cuenta Capital 20%; b) Conservación de bienes y nuevas adquisiciones 20%; c) Futuros quebrantos, hasta 10%; d) El saldo de aplicará a la *presentación* [debió decir *prestación*] a que se refiere el Art 2° de este estatuto, o a incorporar nuevas prestaciones."

En claro entonces, que la accionante reúne la calidad tenida en miras por el constituyente para otorgar la exención: tiene por objeto la realización de actividades de bien común y no tiene fines de lucro. Tal actividad nunca fue desconocida ni controvertida por la Administración Fiscal.

Desde esta perspectiva, excluir a la Asociación actora del beneficio de exención del impuesto en cuestión por la circunstancia de que algunos de sus inmuebles se encuentren alquilados (oficinas y locales comerciales) es desconocer el hecho de que la renta obtenida por tales locaciones redunda, en definitiva, en beneficio de los propios asociados, los que aportarán una cuota más reducida y podrán gozar de mayores beneficios y de la comunidad toda que se ve favorecida por la actividad social que desarrolla la entidad.

No cabe olvidar que estas asociaciones se encuentran constituidas en el marco de la Ley 20.321 (ref. por la Ley 25.374), y para su funcionamiento deben hallarse inscriptas ante el Registro Nacional de Acción Mutua, previo cumplimiento de los recaudos que establezca el Instituto Nacional de Acción Mutua, la que confiere a la entidad mutua el carácter de sujeto de derecho, formalidades previas a la posibilidad de que la asociación, pueda requerir, ante el



organismo provincial de aplicación, la registración de sus estatutos y modificaciones o solicitar autorización para su funcionamiento en el territorio provincial, si fuera necesario.

El estricto control estatal al que se encuentran sometidas y, fundamentalmente, los requisitos esenciales para su constitución -carencia de fines de lucro, organización social, previsión grupal, altruismo, participación voluntaria y orgánica, etc.- no permite asumir que las ganancias que las mutuales obtengan por la locación de los inmuebles de su propiedad, tengan otro destino distinto a la consecución de los objetivos estatutarios.

Es por ello que, en el caso particular, deviene irrazonable el elemento objetivo introducido en la reforma fiscal del año 2009 (Ley 2680, B.O. 18/12/09), por medio del cual se acotó los supuestos de exención del impuesto inmobiliario, desde que por hipótesis, la entidad actora no persigue lucro ni puede, en consecuencia, distribuir ganancias entre sus asociados, circunstancia que no ha sido desvirtuada ni desconocida por la DGR.

Ergo, aun cuando los inmuebles de su propiedad o usufructo no estén destinados en forma directa a la provisión de los fines estatutarios, sí contribuyen en forma indirecta dado que, tal como lo señala la actora en su descargo -cf. fs. 7/8- el producido que se obtiene por la locación de los mismos, se destina a solventar los beneficios y servicios que brinda la Asociación a sus miembros o, se reinvierte en la conservación de los bienes sociales y la adquisición de otros (cfr. art. 48 del Estatuto social).

De todo lo expuesto se colige que, en virtud de lo prescripto por el artículo 144 *in fine* de la Constitución Provincial, siendo la actora una asociación mutual constituida bajo los términos de la Ley 20.321 y considerando que los inmuebles de su propiedad se destinan en forma directa o



indirecta a cumplir los fines estatutarios, se encuentra comprendida entre los sujetos exentos del impuesto inmobiliario.

Luego, cabe concluir en la ilegalidad del actuar de la DGR al denegar el certificado de exención a la Asociación Española de Socorros Mutuos, por el período fiscal 2010, fundado en la existencia de bienes inmuebles dados en locación puesto que, como ha quedado demostrado en el caso de autos, la excepción prevista en el último apartado del inciso g) del artículo 165 del C.F. (Ley 2680), deviene irrazonable.

XV.- Por lo demás, esta reflexión parece haber sido la que motivó la derogación del precepto hoy analizado, expresamente eliminado por los legisladores al sancionar la actual Ley 2896 (B.O. 03/01/2014) modificatoria del Código Fiscal.

En el proyecto de reforma que fuera presentado en el recinto legislativo, se expresa que la *"eliminación del segundo párrafo corresponde a beneficiar a este tipo de contribuyentes que en su mayoría obtienen recursos para sus gastos de funcionamiento del alquiler de estos inmuebles. Caso contrario, los estaríamos perjudicando con un costo extra"* (cfr. Proyecto de Ley 8346, Expte. D- 446/13).

La modificación señalada parte de reconocer que el destino dado al producido de las locaciones de los inmuebles de propiedad de estas asociaciones es utilizado para solventar los gastos de funcionamiento, lo que es igual a aceptar que su destino es el sustento de dichas asociaciones. Por ello, excluir a las asociaciones sin fines de lucro del goce de la exención impositiva por ceder en alquiler sus bienes, se presenta como irrazonable.

Con ello, se cumple el propósito del constituyente neuquino de fomentar la creación y funcionamiento de estas entidades intermedias a fin de procurar el desarrollo social y económico de la provincia.



XVI.- En función de lo expuesto, en el caso de autos, se patentiza la inconstitucionalidad del precepto del artículo 165 inc. g) última parte del C.F. (Ley 2680), del cual se valió la Administración Fiscal para denegar el certificado de exención a la Asociación mutual actora porque algunos de sus inmuebles se encontraban cedidos en locación, desconociendo que tales ingresos son reinvertidos en servicios sociales, conforme lo prescribe el Estatuto.

Por ello, propongo al Acuerdo, acoger la demanda y declarar la nulidad de la Resolución 153/DPR/11 debiendo la demandada devolver las sumas percibidas por tal concepto, con más sus intereses desde que cada suma es debida y hasta su efectivo pago, calculados a la tasa promedio entre la activa y pasiva que utiliza el Banco Provincia del Neuquén, en sus operaciones de descuento ordinarias.

Esto último dado que la Resolución 489/DPR/05 deviene inaplicable al caso, desde que la misma sólo contempla aspectos de las devoluciones o reintegros de tributos reclamados en sede administrativa por los contribuyentes que han abonado en exceso o por error impuestos que recauda la Dirección Provincial de Rentas.

Mas, la presente acción persigue la declaración judicial de nulidad de la determinación del impuesto inmobiliario y la devolución de las sumas ingresadas -bajo protesto- al Fisco. En tal sentido, determinada la ilegalidad del cobro, la sentencia debe tratar de mantener incólume el patrimonio del actor. En virtud de ello -y conforme lo tiene dicho este Tribunal en reiteradas oportunidades- la liquidación de los intereses debe realizarse desde el momento en que cada pago se concretó y conforme la tasa establecida en el párrafo anterior (cfr. Ac. 1265/06, Ac. 1509/08, Ac. 1564/9, Ac. 106/11, R.I.258/13, Ac. 1/14 entre otras).



Con relación a las costas, propicio que sean impuestas a la demandada por aplicación del principio objetivo de la derrota (art. 78 C.A. y 68 del CPCYC). **ASI VOTO.**

El Señor Vocal **Doctor OSCAR E. MASSEI**, dijo: Comparto la línea argumental desarrollada por el Dr. Kohon, y por sus mismos fundamentos emito mi voto en idéntico sentido. **MI VOTO.**

De lo que surge del presente Acuerdo, habiéndose dado intervención al señor Fiscal, por unanimidad, **SE RESUELVE:** 1º) Acoger la demanda interpuesta por la Asociación Española de Socorros Mutuos de Neuquén contra la Provincia de Neuquén y, en consecuencia, declarar la nulidad de la Resolución 153/DPR/11, debiendo la demandada devolver lo abonado por tal concepto, con más sus intereses desde que cada suma es debida y hasta el efectivo pago, calculados a la tasa promedio entre la activa y pasiva que utiliza el Banco Provincia del Neuquén, en sus operaciones de descuento ordinarias; 2º) Imponer las costas a la demandada vencida, de conformidad con el artículo 68 del CPCyC, aplicable por reenvío del artículo 78 de la Ley 1305; 3º) Diferir la regulación de honorarios hasta contar con pautas para ello; 4º) Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Con lo que se dio por finalizado el acto que previa lectura y ratificación firman los Magistrados presentes por ante la Actuaría que certifica.

Dr. RICARDO TOMAS KOHON - Dr. OSCAR E. MASSEI
Dra. LUISA A. BERMÚDEZ - Secretaria