



PODER JUDICIAL DE CÓRDOBA

CAMARA CONT. ADMI. 1A NOM

Protocolo de Sentencias

Nº Resolución: 93

Año: 2020 Tomo: 4 Folio: 952-970

EXPEDIENTE: 7030880 -  - ASOCIACION CIVIL JOCKEY CLUB CORDOBA C/ - PROVINCIA DE CORDOBA -

- PLENA JURISDICCION

SENTENCIA NUMERO: 93.

En la ciudad de Córdoba, a los once días del mes de diciembre del año dos mil veinte, de conformidad a lo dispuesto por el Acuerdo número un mil seiscientos veintinueve (1629) Serie “A” del seis (6) de junio del corriente año, dictado por el Excmo. Tribunal Superior de Justicia y por el “Protocolo de Actuación Fuero Contencioso Administrativo” - Anexo I de la Resolución de Presidencia Nro. 76/2.020, de fecha 8 de mayo de 2.020- los Señores Vocales de la Cámara Contencioso Administrativa de Primera Nominación, Dres. Leonardo F. Massimino y Ángel Antonio Gutiez, bajo la presidencia del primero de los nombrados, proceden a dictar sentencia en estos autos caratulados: **“ASOCIACIÓN CIVIL JOCKEY CLUB CÓRDOBA C/ PROVINCIA DE CÓRDOBA - PLENA JURISDICCIÓN”** (Expte. Nº 7030880, iniciado en fecha 12/03/2018), determinando en primer lugar las siguientes cuestiones a resolver:

PRIMERA CUESTIÓN: ¿Es procedente la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción interpuesta?

SEGUNDA CUESTIÓN: ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?

Conforme el sorteo que en este acto se realiza, los señores Vocales votan en el siguiente orden:
Dres. Leonardo Massimino y Ángel Antonio Gutiez.

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL DR. LEONARDO MASSIMINO, DIJO:

I.- A fs. 1/17 vta. Gladys Beatriz Savio apoderada del Jockey Club Córdoba-Asociación Civil sin fines de lucro, comparece y promueve demanda de plena jurisdicción en contra de la Provincia de Córdoba y de la Dirección General de Rentas, con motivo del dictado de la Resoluciones SJAIC-E-N° 0030 de fecha 08/06/17 y SJAIC-E-N° 0124 de fecha 21/12/17, ambas suscriptas por el Juez Administrativo de la Dirección General de Rentas, solicitando se declare a su mandante exenta del pago del impuesto sobre los ingresos brutos, en relación a los ingresos obtenidos por realización de actividades comerciales, industriales o de servicios, aportes publicitarios, cesión y/o locación de inmuebles y arrendamientos, en definitiva cualquier otra actividad lícita, en la medida que dichos ingresos sean destinados al cumplimiento del objeto social de la institución que representa. Pide en definitiva se revoquen las resoluciones impugnadas, con especial imposición de costas.

Deja planteada la inconstitucionalidad del art. 214, inc. 14, d) y e) del Código Tributario Provincial (C.T.P.)

Afirma que las resoluciones impugnadas, son consecuencia del ejercicio de la función administrativa, que vulneran legítimos derechos, afectando intereses reconocidos por la C.N. y C.P. Relata que la institución que representa se fundó en 1887, habiendo obtenido su personería jurídica en 1900, siendo desde sus orígenes una asociación civil sin fines de lucro debidamente inscripta en los registros pertinentes. Añade que en un principio Jockey Club Córdoba estuvo ligado principalmente a la actividad del turf, y se fue transformando en una institución abierta a la comunidad dedicada al fomento de una variada cantidad de deportes, promoviendo incluso actividades culturales y de beneficencia.

Destaca que esta actividad social y deportiva, dirigida hacia la consecución del bien común, y su calidad de asociación civil sin fines de lucro, han sido el motivo por el cual desde sus comienzos su representada ha estado exenta, no solo del impuesto provincial sobre los ingresos brutos, sino incluso de tributos de orden federal como el impuesto a las ganancias.

Precisa que desde un tiempo a la fecha, la Institución ha venido desarrollando una serie de actividades comerciales, las que no se encuentran prohibidas por cierto en su objeto social, con

miras a obtener los ingresos suficientes que posibilite su subsistencia y que le permitan continuar prestando los servicios que hacen a su función social en pos del bien común, siendo estos recursos los que en la actualidad se encuentran en conflicto con el Fisco Provincial, en cuanto éste interpreta que los fondos obtenidos con el desarrollo de dichas actividades comerciales "ajenas al objeto social", no se encuentran alcanzados por el beneficio de la exención impositiva prevista en el art. 214, inc. 14 del C.T.P. Afirma que dichos ingresos solo pueden ser gravados cuando no sean destinados al cumplimiento del objeto social.

Relata que con fecha 19/10/06, quienes ejercían la presidencia del club requirieron a la D.G.R. la continuidad de la exención de pago del impuesto a los Ingreso Brutos en virtud de lo establecido en el C.T.P., ley 6006 y modif, por entonces vigente, atento su condición de exento en razón de lo previsto en el art. 178 inc. 3. Añade que con posterioridad se reencuadró el pedido de mantenimiento de la exención en las previsiones del art. 214 inc. 14 del CTP vigente. Indica que once años después de llevar a cabo la solicitud de continuidad de la exención otorgada mediante Resolución J N° 22-C12-IV-82 del 16/04/82, el Fisco Provincial dictó la Resolución N° 0030/2017 denegando el pedido de exención, y contra ella se interpuso recurso de reconsideración el 07/07/17. Añade que la demanda se deduce en tiempo y forma, atento que la Resolución SJAIC-E- N°0124, denegatoria del recurso de reconsideración incoado, fue notificada con fecha 30/01/18. Manifiesta que las resoluciones de la D.G.R. configuran un acto administrativo, sus condiciones y requisitos de validez están previstos en el C.T.P. y en la ley de Procedimiento Administrativo N° 6658.

Advierte que en las resoluciones impugnadas se omite el requisito fundamental que hace a la garantía del debido proceso adjetivo y seguridad jurídica, cual es el dictamen jurídico previo. Añade que aun cuando el C.T.P. no prevé tal exigencia, dicho requisito sí está previsto en el art. 49 de la ley 6658 de aplicación supletoria a la normativa tributaria, que constituye la recepción directa de los principios generales del derecho, garantía del debido proceso adjetivo, razonabilidad, prudencia y justicia en el comportamiento administrativo.

Refiere que el C.T.P. no regula las condiciones de validez del acto administrativo, salvo en la exigencia de "motivación", pues tales requisitos son los que prescribe la ley provincial 6658,

concebida como norma general de aplicación a los procedimientos administrativos que se sustancian en el ámbito de la provincia de Córdoba, que por lo demás no difiere en sustancia con su similar nacional Ley 19.549. Cita doctrina y jurisprudencia.

Considera que el dictamen jurídico previo constituye un paso inevitable en todo procedimiento administrativo que culmine resolviendo sobre derechos subjetivos de los administrados, por ello su violación debe entenderse como lesiva a los principios sustanciales que informan el procedimiento administrativo, entendido aquel como integrante de la garantía constitucional del debido proceso adjetivo (art. 18 de la C.N.). Solicita se declaren nulas las resoluciones impugnadas.

Efectúa un pormenorizado análisis de los motivos que inspiraron al legislador al momento de llevar al cabo el tratamiento de las exenciones impositivas respecto de las asociaciones civiles sin fines de lucro y las razones por los cuales gozan de dicho beneficio.

Indica que desarrollar algún tipo de actividad mercantil no implica necesariamente el estar frente a una empresa, con las nociones vinculadas a la misma de asunción de riesgos, inversión de capital, y por supuesto búsqueda de un fin de lucro. Destaca que el desarrollo de actividades industriales o comerciales por parte de estas entidades puede conducirlos a obtener rentas suficientes para sufragar los gastos de las mismas prestaciones que brindan, o poner a disposición los servicios, las actividades o cualquier otra forma de ejercicio del objeto fundacional/ asociativo cumpliendo con los objetivos estatutarios finales. Concluye que lo relevante, a los efectos de la exención o beneficio tributario que se quiera otorgar a este tipo de instituciones, resulta ser, no el origen de los fondos sino el destino que se da a los mismos, teniendo en cuenta su fin principal: el interés general o bien común.

Precisa que no obstante ello, la ley impositiva provincial, en términos que considera contradictorios, impone la gravabilidad de los ingresos obtenidos por las Asociaciones en el marco del desarrollo de alguna actividad comercial, lo que colisiona con la inteligencia de la norma. Añade que exceptuar de la exención impositiva a los ingresos generados por las actividades comerciales desarrolladas por las entidades sin fines de lucro, por las cuales justamente se les extendió la exención, resulta incongruente y choca con los principios referidos supra. Cita jurisprudencia.

Repite, no es la forma en que se obtienen los ingresos lo que determina su gravabilidad, sino el destino que la Asociación sin Fines de Lucro le da a los mismos; si los imputa al desarrollo de su actividad social debería mantenerse la exención, por el contrario si los distribuyera entre los socios deberán abonar el impuesto respectivo.

Sostiene que, al momento de otorgar la exención impositiva a los distintos tipos de entidades sin fines de lucro mencionadas en el art. 214 inc. 14 del C.T.P., el legislador tuvo en cuenta cuál es el objetivo final de éstas, que no es otro que la consecución del bien común, y no la actividad por medio de la cual obtienen los recursos.

Señala que se encuentra debidamente acreditado y no ha sido objeto de cuestionamiento por parte del Organismo Fiscal, que su mandante Jockey Club Córdoba reviste la calidad de "asociación civil sin fines de lucro", extremo que encuentra pleno correlato en el objeto perseguido por la entidad, tal como se expresa en el artículo primero del Estatuto Social. Agrega que en tal carácter posee Personería Jurídica debidamente reconocida mediante Decreto de fecha 07/07/1900.

Precisa que el objeto de la demanda es cuestionar la decisión del Organismo Fiscal en cuanto: a) Declara exenta a su mandante del pago del impuesto a los ingresos brutos por los periodos 2010 a 2016 de manera parcial con las excepciones previstas en la resolución atacada, y b) dispone: *"denegar la solicitud de exención interpuesta en relación al pago del impuesto sobre los ingresos brutos a la entidad denominada "Jockey Club Córdoba— Asociación Civil", Cuit N° 30-52809600-6, respecto de los ingresos obtenidos por el desarrollo de actividades que se exponen en los Estados Contables bajo el rubro/cuenta "aportes publicitarios, alquiler de locales, arrendamientos concesiones, etc." y por todo otro ingreso que no se encuentre exento conforme a lo establecido por el Artículo 214 inciso 14 del Código Tributario vigente y su equivalente para años anteriores.-"*

Considera que dichas actividades tienen una vinculación directa con el objeto social que persigue la institución en todas y cada una de sus acciones, pues los ingresos obtenidos por aquellas se destinan íntegramente al cumplimiento del objeto social del Club; de modo que imponer la obligación de tributar respecto de dichas actividades refracta con una sana y correcta interpretación respecto del sentido que cabe asignarle al instituto de la exención tributaria.

Entiende que corresponde delimitar con precisión el alcance que debe darse a la excepción prevista por el art. 214, inc. 14, d) y e) del C.T.P. Analiza la norma cuestionada a la luz los fundamentos ontológicos junto con la posición que distintos autores y la jurisprudencia han establecido en relación a los parámetros de interpretación de las normas tributarias.

Sostiene que imponer la obligación de tributar en las condiciones que pretende el Organismo Fiscal, desnaturaliza y perjudica la operatividad de la norma del C.T.P. toda vez que por vía de una aplicación extensiva de una disposición residual de latitud exagerada, y aferrada al tenor literal de la ley (art. 214 inc. 14, d) y e) se invalida la regla y sentido de la norma principal (art. 214, inc 14, primer párrafo) y por consiguiente la intención del propio legislador. Arguye que este es el criterio seguido incluso por la CSJN en sus fallos, en los que ha establecido que las exenciones tributarias deben ser interpretadas computando la totalidad de los preceptos que las regulan.

Dice que no es un dato menor que su mandante -Jockey Club Córdoba, asociación civil que lleva adelante innumerables actividades para el bien común de sus socios y terceros, en los últimos cinco ejercicios, no solo no ha tenido en miras un fin de lucro, sino que tampoco ha obtenido ganancias. Afirma que la totalidad de los recursos, ya sea por cuotas social o los generados con las actividades sobre las cuales el Fisco Provincial pretende imponer el gravamen, han sido volcados al desarrollo de su objeto social —reparaciones de instalaciones, pago *de* salarios al personal, arreglo de las canchas, mejoras en el colegio, etc.-, generando quebranto en los ejercicios sociales referidos.

Concluye que ello demuestra que, aún cuando todos los recursos que obtiene el Club son volcados a su objeto social, no resultan suficientes para equilibrar financiera y económicamente a la institución.

Solicita se declare la inconstitucionalidad de los artículos 177 y 214, inc. d y e) del C.T.P., en cuanto el primero, establece la obligación de tributar sobre los ingresos brutos provenientes de actividades onerosas —lucrativas, o no-, y el segundo, a través de la excepción a la exención fijada en el inc. 14 del art. 214 C.T.P., impone la obligación de tributar el impuesto sobre los ingresos brutos en relación a su mandante por los ingresos obtenidos por éste en el desarrollo de actividades no lucrativas, ello en franca contradicción con lo normado en el art. 9 de la Ley de Coparticipación

Federal de Impuestos N° 23.548 y art. 75 inc. 2 de la C.N.

Formula reserva del caso federal (art. 14 ley 48).

Solicita en definitiva se haga lugar a la demanda.

II.-Admitida la demanda (fs. 61), previo dictamen fiscal (fs. 60), citada y emplazada la accionada, comparece y contesta la demanda solicitando su rechazo, con costas (fs. 68/79vta.).

Manifiesta que el fundamento sostenido por la actora en orden a impugnar lo resuelto por los actos traídos a revisión, radica en que no es el modo o bajo qué actividad se obtienen los ingresos de una asociación sin fines de lucro lo que habilita gravarlos con el impuesto sobre los ingresos brutos, aduciendo que una interpretación correcta a la norma lleva a afirmar que dichos ingresos solo pueden ser gravados cuando no sean destinados al cumplimiento del objeto social.

Niega, primero en general y luego en particular, todos los hechos y el derecho expresados por la actora en tanto y en cuanto no sean expresamente admitidos.

Relata que la actora se agravia porque en el proceso de formación de los actos administrativos impugnados no se ha respetado el procedimiento administrativo previsto por Ley N°6658, y se ha omitido el requisito fundamental de dictamen jurídico previo que hace a la garantía del debido proceso adjetivo.

Destaca que en esta instancia judicial, es la primera oportunidad que la actora se agravia de la inexistencia de dictamen jurídico previo, no habiendo realizado observación alguna al momento de plantear el recurso de reconsideración. Añade que la actora tampoco ha cuestionado la norma tributaria que establece que en el proceso contencioso administrativo "... el actor no puede fundar sus pretensiones en hechos no alegados en la última instancia administrativa ni ofrecer prueba que no hubiera sido ofrecida en dicha instancia, con excepción de los hechos nuevos y de la prueba sobre los mismos"(art. 135 C.T.P.).

Sostiene que es innecesario el dictamen aludido en el marco del procedimiento tributario en general. Agrega que si bien la Ley de Procedimiento Administrativo Provincial regula de manera general las relaciones entre la Administración y los Administrados, conforme al principio de especialidad de las normas, la Ley 6006 correspondiente al ordenamiento impositivo establece en su art. 32 la supletoriedad de la primera en aquellas cuestiones de índole procesal que no se

encuentren previstas.

Precisa que la supletoriedad pretendida no es necesaria ya que el CTP contiene dispositivos procedimentales obligatorios y esenciales a seguir para el dictado del acto administrativo. Indica que la jurisprudencia avala la ausencia del requisito en el ámbito del procedimiento tributario.

Refiere que la existencia del procedimiento especial tiene sustento en la autonomía de la materia tributaria y en el objeto que con él se persigue, el cumplimiento de fines esenciales del Estado.

Indica que de la autonomía del derecho tributario se colige que no necesariamente resulta aplicable supletoriamente la Ley de Procedimiento Administrativo en lo atinente a las cuestiones procesales, atento a las regulaciones específicas contenidas en dicho código -art. 52 y siguientes de la Ley 6006 (T.O. Dec. 400/15).

Precisa que el carácter supletorio de la ley de procedimiento administrativo en cuanto la literalidad de las normas procesales tributarias excluyen la posibilidad de introducir en el procedimiento etapas o actos adicionales y no previstos. Cita jurisprudencia de la CSJN.

Concluye que la aplicación de la ley de procedimiento administrativo provincial es excepcional, de modo que la exigencia del dictamen jurídico previo al dictado de los actos administrativos impugnados deviene improcedente. Añade que lo contrario atenta a la autonomía del derecho tributario y los principios específicos que este persigue. Cita doctrina.

Manifiesta que las exenciones y beneficios tributarios, como el cuestionado en autos, se da en aquellos supuestos en los que, si bien se materializan los actos, situación o actividad que configuran el hecho imponible, se produce por imperio de la ley una liberación en el cumplimiento de la pretensión tributaria.

Apunta que sin perjuicio de tratarse de una exención subjetiva, en virtud de otorgarse por el carácter del contribuyente, se presentan en la normativa aplicable, ciertas características objetivas, es decir relacionadas con la actividad.

Añade que en definitiva, se trata de una exención de carácter mixto, en tanto dispensa del tributo a ciertas actividades de los entes aludidos por la norma, excluyendo a otras que generen ingresos entre las que se encuentran las hoy debatidas.

Transcribe el art. 214 inc 14 del CTP (ley 6006 TO 2015). Afirma que los actos administrativos

impugnados efectúan una adecuada y fundada interpretación de las excepciones al beneficio de exención concedido.

Manifiesta que las exenciones y los beneficios tributarios, establecidos por las normas detalladas constituyen parte esencial de la política fiscal; que tal potestad es ejercida de manera absolutamente legítima, las razones de índole económica, política, social, financiera, tenidas en miras por la Provincia de Córdoba a fin de otorgar la exención del pago del impuesto, no son revisables por esta vía en razón de tratarse de una cuestión de oportunidad, mérito y conveniencia. Cita jurisprudencia.

Expone que la exención de tipo subjetiva posee caracteres objetivos en tanto establece condicionamientos de actividad que genera los ingresos, debiendo estar relacionadas con el objeto de la institución. Añade que el ente se encuentra exento en forma subjetiva del impuesto, con ciertos límites de carácter objetivo, por lo que las actividades desarrolladas por las asociaciones se beneficiarán con un tratamiento exentivo en la medida en que el beneficio alcance a la actividad correspondiente.

Destaca que el legislador ha procedido a exceptuar el ingreso proveniente de ciertas actividades, si bien el ingreso de una actividad puede estar destinado a la prosecución del fin público, la actividad que genera dicho ingreso no se relaciona con sus fines específicos y provienen de actividades ajenas a su objeto social. Concluye que específicamente, este es el supuesto establecido en la norma hoy discutida.

Reitera que se debe tener en cuenta el principio de realidad económica, del cual surge que la entidad se encuentra efectuando contrataciones y prestando servicios de corte netamente comercial, excediendo ampliamente el objeto de bien común tenido en cuenta para otorgar la exención. Agrega que sin perjuicio de la aplicación de dichos fondos, una entidad sin fines de lucro no puede pretender la exención en la realización de actividades ajenas a dicho fin.

Refiere en relación al planteo de la actora de inconstitucionalidad de los arts. 177 y 214, inc. d y e) del C.T.P., en contradicción a lo normado en el art. 9 de la ley de coparticipación federal de impuestos n°23.548 y art. 75 inc. 2 de la CN, que la interpretación que debe darse al art. 9 de la ley de Coparticipación resulta la relativa a actividades lucrativas y no necesariamente la que implica

un ánimo de lucro, esto es, una condición subjetiva del contribuyente y para que exista lucro debe existir onerosidad, rédito, resulta un concepto objetivo.

Precisa que no existe agravio constitucional en el hecho que el legislador, en su autonomía legislativa y de definición de políticas públicas, decida beneficiar a ciertas entidades siempre y cuando sus ingresos se relacionen con su objeto social y en definitiva el bien público al que apunta. Considera que dichas entidades encuentran una promoción de y no una limitación en el derecho de libre asociación.

Explica que las excepciones al beneficio están dispuestas normativamente, con lo cual la actora en todo momento conoció las limitaciones con las que contaba, y sin perjuicio de ello decidió actuar en contrario, cuestión que de manera alguna puede ser interpretada como una afectación al derecho constitucional de asociación.

Hace reserva del caso federal (art. 14 de la Ley 48).

III. Abierta la causa a prueba, la parte actora ofrece documental, pericial contable e informativa (fs. 332) y la demandada, instrumental (fs. 543).

La actora presenta su alegato (fs. 550/551 vta.), haciendo lo propio la demandada (fs. 552/568).

Firme el decreto de autos (fs. 569), queda la presente causa en estado de ser resuelta.

IV. Conforme ha quedado trabada la litis, la cuestión a resolver se circunscribe a determinar si en el caso sub examine corresponde reconocer a la institución actora la exención de pago del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos en los términos del artículo 214 del Código Tributario de la Provincia de Córdoba, Ley 6006 T.O. 400/15, sobre determinadas actividades que ésta lleva a cabo – las que se encuentran transcritas en la Resolución SJAIC E N° 0030/2017 de fecha 08/06/17, ratificada por la Resolución SJAIC E N° 0124/2017 de fecha 21/12/17 y que se describen más abajo.

Los argumentos expuestos por las partes en sustento de sus respectivas posiciones se encuentran expuestos en la relación de causa a la que remito para evitar reiteraciones innecesarias.

V. A los fines de analizar la procedencia de la pretensión anulatoria contenida en la demanda, es atinente recordar las siguientes circunstancias relevantes que subyacen en la presente causa, a saber:

VI.1. El Jockey Club Córdoba Asociación Civil, a través de sus representantes, solicitó la continuidad de la exención de pago del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos que había sido otorgada mediante Resolución J N° 22-C12-IV-82 de fecha 16/04/1982 pues, según manifestó en carácter de declaración jurada “...*nunca se modificaron las causales que posibilitaron el beneficio de la exención de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos otorgada por RESOLUCIÓN J N° 22-C12-IV-82 de fecha 16/04/1982, más aún se aumentaron los motivos que la originaron ya que la parte Deportiva y Cultural, sobre todo, tuvo una gran expansión en los últimos años y la que se mantiene a la fecha afectada al desarrollo del objeto social de la Institución- Asociación Civil sin fines de lucro.*” (Fu. 10 exp. Adm.) – énfasis del original -.

VI.2. El objeto social perseguido por la actora, según consta en el Estatuto Social, es el siguiente: “**Artículo 1°:** *El Jockey Club Córdoba es una Asociación Civil sin fines de lucro, de carácter deportivo, cultural y social, que pretende, dentro de su actividad deportiva, fundamentalmente al fomento y mejoramiento de la raza caballar, como también la divulgación de la cultura en todas sus manifestaciones....*” – énfasis agregado-.

VI.3. La **Resolución J N° 22-C12-IV-82** de fecha 16/04/1982, agregada a fs. 5 del exp. adm. 0034-067592/2010, exime a la entidad civil actora del pago del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos “...*a partir del año 01/04/1981, y mientras no se modifiquen las causales que posibilitan este beneficio, en virtud de lo dispuesto en los Arts. 164 inc. 3° del Código Tributario Ley N° 6006, T.O. 1980 y modificaciones.*” (fs. 5 exp. adm. cit.)

VI.4. La **Resolución SJAIC-E N° 030/2017** de fecha 08/06/2017, que rechazó el pedido de exención con los alcances solicitados por la actora, sentó en el **considerando VIII** “...*QUE, del análisis de la documentación obrante en estas actuaciones, se verifica que la entidad en cuestión cumple con la forma jurídica requerida en el Artículo 214 inc. 14 del Código Tributario Provincial, Ley 6.006 T.O. 2015 y modificatorias, y sus equivalentes para los años anteriores, y con los requisitos formales establecidos en el Anexo XI de la Resolución Normativa 01/2015 y modificatorias, en su parte pertinente, para solicitar la franquicia impositiva respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos...*”

VI.5. Además, la **Resolución N° 030/2017** denegó el pedido de exención sosteniendo en el

considerando IX que: “... a fs. 202/373 se agregan Contratos de Concesión del Servicio Gastronómico del Bar y Restaurante del Club House, de la cancha de golf, del Kiosco aledaño al “TEE” de salida del hoyo nro 10 de la citada cancha, Derechos de Concesión de Explotación y Administración de Agencias, etc. Y a fs. 374/375 y fs. 705/737 se agregan Estados Contables de la entidad, correspondientes a los ejercicios económicos finalizados el 31 de Diciembre de los años 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010 comparativos con el ejercicio anterior. Del análisis de los mismos surgen varios ítems de origen de recursos que trascienden la esfera de aplicación del beneficio solicitado: aportes publicitarios, alquiler de locales, arrendamientos, concesiones, etc., es decir que **no se encuentran comprendidos en la exención solicitada/prevista en el art. 214 inc. 14) del Código Tributario Provincial**, por lo que corresponde **DENEGAR** el beneficio de exención de pago del impuesto sobre los ingresos brutos con relación a tales ingresos...” –énfasis del original- (fs. 45/49).

VI.6.- La misma **Resolución N° 030/2017 en su considerando X** concluyó que: “... en función a lo expuesto en el considerando VIII y IX corresponde, OTORGAR a la entidad “JOCKEY CLUB CORDOBA- ASOCIACIÓN CIVIL” C.U.I.T. N° 30-52809600-6, la exención de pago el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos **a partir del 01/11/2013 y hasta el 31/12/2013**, por los ingresos considerados como exentos por el Artículo 207 inciso 3 del Código Tributario vigente para el Año 2013; y **a partir del 01/2014 y hasta el 31/12/2019**, por los ingresos considerados como exentos por el Artículo 214 inciso 14 del Código Tributario Provincial vigente, mientras no se modifiquen las circunstancias y/o normas impositivas que dieron origen al presente beneficio”. –énfasis del original- (fs. 46/47)-.

VI.7. Por su parte, la **Resolución N° 0124/2017** precisó que “...no se cuestiona que la entidad busque hacerse de fondos a los fines de poder llevar a cabo el objeto por el cual fue creada, pero se aclara que lo buscado por el legislador es eximir aquellos ingresos obtenidos por la entidad en cuestión, que no provengan del desarrollo de una actividad comercial, industrial, de producción primaria y/o prestación de servicios que generen el derecho a percibir una contraprestación como retribución de la misma, **ajenas a su objeto social**. Si bien, del mismo Estatuto, surgen clases de socios los cuales serían los destinatarios de los servicios prestados por la entidad, existen también

*ingresos provenientes de operaciones realizadas con terceros – sujetos no asociados- como ser por ejemplo, alquileres de locales, arrendamientos, o bien, los referidos al canon por la concesión de explotación del servicio gastronómico de los eventos realizados por no socio” no existiendo relación con el objeto de la institución según cláusula estatutaria y que claramente no tiene relación con el objeto. De lo anterior, se colige que, **al margen de que la entidad no tenga fines de lucro, debe tributar por aquellos ingresos que no se encuentren comprendidos en la exención** tal como fuera expuesto en el CONSIDERANDO IX de la Resolución que aquí se cuestiona...”* –énfasis del original-.

En tal estado, como vemos, la demandada admite la solicitud de exención en relación al impuesto sobre los ingresos Brutos respecto de los ingresos obtenidos por la actora en lo que respecta a las actividades “vinculadas con su objeto social”, pero la niega “por el desarrollo de actividades que se exponen en los estados contables bajo el rubro/cuenta “aportes publicitarios, alquiler de locales, arrendamientos, concesiones, etc.” y por todo otro ingreso que no se encuentre exento conforme lo establecido por el artículo 214 inciso 14 del Código Tributario vigente y su equivalente para años anteriores” (fs. 70).

VII. En base a las consideraciones anteriores, la **Resolución SJAIC-E N° 0030/2017** de fecha 8 de junio de 2017 (fs. 45/49 vta.) dispuso lo siguiente:

“Artículo 1°: ESTABLECER que la **J N° 22-C12-IV-82 de fecha 16/04/1982** emitida por la Subdirección de Recaudación mantenga su vigencia hasta el 31/10/2013.-

Artículo 2°: DECLARAR EXENTA DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS a la entidad denominada **"JOCKEY CLUB CORDOBA - ASOCIACION CIVIL"** C.U.I.T. N° 30-52809600-6, con domicilio en Avenida General José María Paz N° 195 de la Ciudad de Córdoba, Provincia homónima, e inscripta en el mencionado impuesto bajo el N° 270-266444, **a partir del 01/11/2013 y hasta el 31/12/2013**, por los ingresos considerados como exentos por el Artículo 207 inciso 3 del Código Tributario vigente para el Año 2013 y **a partir del 01/01/2014 y hasta el 31/12/2019**, por los ingresos previstos como exentos por el Artículo 214 inciso 14 del Código Tributario Provincial, Ley 6.006 T.O. 2015, mientras no se modifiquen las circunstancias y/o normas impositivas que dieron origen al presente beneficio.

La presente exención no comprende:

1. Para los Períodos Fiscales 2010, 2011, 2012 y 2013:

- a) Los ingresos de naturaleza distinta a la de cuotas y/o aportes sociales fijados estatutariamente, y otras contribuciones voluntarias que perciban de sus asociados, benefactores o socios;*
- b) Los ingresos derivados del ejercicio de actividades de venta de combustibles líquidos y gas natural;*
- c) Los ingresos derivados del desarrollo de actividades de carácter comercial, industrial, producción primaria y/o prestación de servicios que generen el derecho a percibir una contraprestación como retribución de la misma, excepto:*
 - i) Los obtenidos en el marco de un régimen legal de cumplimiento obligatorio por parte de los destinatarios;*
 - ii) Cuando 'se trate de colegios o consejos profesionales, asociaciones profesionales con personería gremial, cualquiera fuere su grado, y las entidades sindicales, sus ingresos provengan del desarrollo de actividades realizadas en forma exclusiva con los asociados, benefactores, socios o afiliados evistos estatutariamente o en la reglamentación que lo sustituya, y*
 - iii) Los obtenidos por la Iglesia Católica y las instituciones religiosas debidamente inscriptas y reconocidas en el registro existente en el ámbito de la Secretaría de Culto de la Nación, destinados al sostenimiento del culto y a las tareas de asistencia espiritual y religiosa;*

2. Para los Períodos Fiscales 2014, 2015, 2016 y siguientes:

- a) La actividad deportiva en forma profesional, con independencia del lucro o no que se obtenga por el ejercicio de la misma, excepto la venta de entradas;*
- b) La explotación de juegos de azar, carreras de caballo y actividades similares;*
- c) La actividad de comercialización de combustibles líquidos y/o gas natural;*
- d) Las actividades de carácter comercial, industrial, producción primaria y/o prestación de servicios que generen el derecho a percibir una contraprestación como retribución de la misma, ajenas a su objeto, y*
- e) La publicidad, propaganda y/o la venta o cesión de derechos y/o espacios IP televisivos.*

Asimismo, se hace saber al contribuyente que, de corresponder, previo a la fecha de vencimiento de la exención otorgada por la presente, deberá tramitar su renovación, con la antelación dispuesta en el Artículo 12 del Código Tributario Provincial vigente.-

Artículo 3°: *DENEGAR la solicitud de exención interpuesta en relación al pago del IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS a la entidad denominada "JOCKEY CLUB CORDOBA - ASOCIACION CIVIL" C.U.I.T. N° 30-52809600-6, respecto de los ingresos obtenidos por el desarrollo de actividades que se exponen en los Estados Contables bajo el rubro/cuenta "aportes publicitarios, alquiler de locales, arrendamientos, concesiones, etc." y por todo otro ingreso que no se encuentre exento conforme a lo establecido por el Artículo 214 inciso 14 del Código Tributario vigente y su equivalente para años anteriores.-*

Artículo 4°: *INTIMAR al contribuyente a que discrimine sus ingresos y los declare bajo el Código de Actividad que corresponda, a los fines de regularizar su situación tributaria de acuerdo a lo establecido en el Artículo 183° del C. T. Ley 6006, T.O. 2015 y modificatorias.-*

Artículo 5°: *DISPONER que en relación a los ingresos no alcanzados por el beneficio establecido en el artículo segundo del presente acto administrativo, el contribuyente deberá regularizar su la situación tributaria bajo apercibimiento de encuadrarlo en el Artículo 74 y en el Artículo 81 del Código Tributario vigente Ley 6006 (T.O. 2015 y modificatorias) quedando sujeto a la aplicación de las multas que fije la Ley Impositiva Anual para tales infracciones.-*

Artículo 6°: *DISPONER que el beneficio otorgado en el presente acto no exime la obligación de presentar las Declaraciones Juradas del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos establecida en el Artículo 47 inciso 2) del Código Tributario vigente y en el Art. 416 de Resolución Normativa 01/2015 y modificatorias, ni demás Deberes Formales establecidos o a establecerse en el Código Tributario Provincial y normas Complementarias”.-*

Por su parte, la **Resolución SJAIC N° 0124/2017** del 21 de diciembre de 2017 resolvió dispuso:

Artículo 1°: *DENEGAR el RECURSO DE RECONSIDERACIÓN interpuesto por la Señora GLADYS BEATRIZ SAVIO, D.N.I. N° 11.191.786, en carácter de Apoderada de la entidad denominada "JOCKEY CLUB CÓRDOBA" - ASOCIACIÓN CIVIL, CUIT N° 30-52809600-6, con domicilio en Av. General Paz N° 195, B° Centro, C.P. 50001 de la Ciudad de Córdoba, Provincia*

homónima, en contra de la Resolución SJAIC- E N° 0030/2017 emanada de esta Dirección en los Autos de referencia con fecha 08/06/2017.-

Artículo 2°: RATIFICAR en su totalidad la Resolución SJAIC- E N° 0030/2017 de fecha 08/06/2017”.-

Frente a tal contexto argumental, y por razones de orden metodológico que coadyuvan a un mejor tratamiento de la impugnación incoada, analizaré en primer lugar los aspectos normativos involucrados y posteriormente su proyección al sub lite.

VIII.- EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA O RESERVA DE LEY Y LAS EXENCIONES IMPOSITIVAS.

Se ha dicho que *"El primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional, lo que podríamos llamar la 'partida de nacimiento' del Derecho Tributario, es el principio de legalidad, principio análogo al que rige en el Derecho Penal -si bien sus fundamentos son tal vez distintos- llamado también principio de reserva de ley."* (Jarach, Dino, *Curso de Derecho Tributario*, Ediciones Cima, Buenos Aires 1980, pág. 75).

La doctrina jurídica argentina identifica al "principio de legalidad tributaria" como la inveterada regla expresada en el aforismo latino *"nullum tributum sine lege"*. Así, Linares Quintana precisa que constituye un límite del poder impositivo y condición esencial del Estado Constitucional (Casás, José Osvaldo, "Principios jurídicos de la tributación" en *Tratado de Tributación*, Director: Horacio A. García Belsunce y otros, Edit. Astrea, Buenos Aires 2003, Tomo I, Capítulo IV, págs. 261 y ss.).

El **principio de legalidad en materia tributaria** se traduce en el ejercicio de atribuciones de competencia exclusiva y excluyente del Poder Legislativo (arts. 4, 17, 75 incs. 1° y 2°, 76, 99 inc. 3° y cc. de la Constitución Nacional; 13, 71, 104 incs. 1, 29, 32, 35 y 41, 144 incs. 1, 2 y 11, 180, 186 inc. 3, 188 inc. 1° y cc. de la Constitución Provincial; arts. 45, 64 inc. 24 y cc. de la Carta Orgánica de la Ciudad de Córdoba; art. 2 y cc. C.T.M. y doctrina de la C.S.J.N. en Fallos 155:290; 248:482; 303:245; 312:912; 316:2329), cuyo ejercicio está vedado al Poder Ejecutivo, aún en las condiciones excepcionales que podrían justificar el dictado de decretos de necesidad y urgencia (arts. 76 y 99 inc. 3° de la Constitución Nacional; Fallos 318:1154 y 319:3400 "Video Club

Dreams..." y "La Bellaca SACIF...", respectivamente), en atención a la explícita exclusión de tales materias que efectúa la Constitución Nacional (doctrina de Fallos 318:1154; 319:3400; 321:366; "Zofracor S.A. c/ Estado Nacional..." Suplemento de Derecho Administrativo, abril de 2003, pág. 44).

Al mismo tiempo la Corte Suprema ha tenido ocasión de precisar que si una entidad se ajusta **inequívocamente** a alguno de los supuestos en los que la ley prevé la exención y **no se demuestran circunstancias que lo desvirtúen o el incumplimiento de otras condiciones exigibles**, esa franquicia debe ser reconocida, al margen de la valoración que pueda efectuarse con respecto a si su finalidad es socialmente útil o no lo es (C.410, L.XXXV, "Cámara de Propietarios de Alojamientos c/Dirección General Impositiva", Sentencia del 26 de noviembre de 2002, cons. 7ª) (énfasis agregado).

Sabido es que en la terminología tributaria, **exención** supone "la existencia de hechos o situaciones descriptos hipotéticamente en otras normas -distintas a las que obligan a pagar un tributo- y que acaecidos en la realidad, neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato a pagar el tributo" (cfr. Villegas, Héctor B. "*Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*", Ed. Astrea, 8º Ed., Bs. As. 2002, pág. 352).

En la exención, la desconexión entre hipótesis y mandato es total, no interesando si la primera se produjo real o aparentemente ya que, lo que interesa es que de esa configuración no surge deuda tributaria de sujeto tributario alguno. De tal manera, que su consecuencia es impedir que la realización del hecho imponible se traduzca en el mandato normal de pagar (cfr. Villegas, op. cit., pág. 366).

IX. EL CÓDIGO TRIBUTARIO PROVINCIAL. EXENCIONES OBJETIVAS Y SUBJETIVAS.

En el caso que nos ocupa, el Legislador provincial, en la **Parte General, Título Primero, Disposiciones Generales, el "Principio de Legalidad. Integración Analógica. Prohibición"**, en los siguientes términos:

"Artículo 2. Ningún tributo puede ser creado, modificado o suprimido sino en virtud de Ley:

Sólo la ley puede:

- a) Definir el hecho imponible;
- b) Indicar el contribuyente y, en su caso, el responsable del pago del tributo;
- c) Determinar la base imponible;
- d) Fijar la alícuota o el monto del tributo;
- e) **Establecer exenciones y reducciones;**
- f) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas penalidades.

Las normas que regulen las materias anteriormente enumeradas no pueden ser integradas por analogía”.

A su turno, el **Artículo 12 Exenciones**, dispone:

“Las exenciones se regirán por las siguientes normas, salvo disposición en contrario de este Código o de Leyes Especiales: ...

b) Las exenciones subjetivas sólo obran de pleno derecho en los casos taxativamente establecidos por la ley a partir de su entrada en vigencia;

c) Las exenciones subjetivas que no obren por el ministerio de la ley serán declaradas sólo a petición del interesado. Probado el hecho, la exención solicitada podrá ser declarada o reconocida por la Dirección, ...”

Por su parte, el **Libro Segundo, Parte Especial, Título Segundo**, legisla en particular sobre el **“Impuesto Sobre los Ingresos Brutos”**. En oportunidad de tratar las **exenciones** propias de este impuesto, en el Capítulo Cuarto, prevé: **a) Exenciones Subjetivas (art. 214) y b) Exenciones Objetivas (art. 215).**

La disposición referida a las **“Exenciones subjetivas”**, establece:

“Artículo 214°.- Están exentos del pago de este impuesto: (...)

14) Los clubes, asociaciones, federaciones y/o confederaciones deportivas constituidos en forma jurídica como entidades civiles sin fines de lucro que tengan por finalidad la promoción de la práctica deportiva, siempre que los ingresos obtenidos sean destinados exclusivamente al objeto previsto en sus estatutos sociales, acta de constitución o documentos similares y, en ningún caso, se distribuyan directa o indirectamente entre los socios. En todos estos casos se deberá contar con personería jurídica o el reconocimiento por autoridad competente, según corresponda.

El beneficio de exención no comprende los ingresos provenientes del desarrollo de: (...)

d) Las actividades de carácter comercial, industrial, producción primaria y/o prestación de servicios que generen el derecho a percibir una contraprestación como retribución de la misma, ajenas a su objeto; y

e) La publicidad, propaganda y/o la venta o cesión de derechos y espacios televisivos.”.

Con relación a las **exenciones subjetivas**, la doctrina es conteste en afirmar que son aquéllas en que *"la circunstancia neutralizante es el hecho o situación que se refiere directamente a la persona (física o ideal) del destinatario legal tributario. Así las entidades gremiales, científicas, religiosas y culturales, que se consideran de bien público y no persiguen fines lucrativos, se hallan generalmente exentas..."* (cfr. Villegas, ob.cit., págs. 366/367).

En cuanto a las **exenciones objetivas** se ha dicho que son aquéllas *"en que la circunstancia enervante está directamente relacionada, con los bienes que constituyen la materia imponible, sin influencia alguna de la persona del destinatario legal tributario"* (cfr. Villegas, op. cit., pág. 367).

También se sostiene, como se verá más abajo, la existencia de **exenciones mixtas**, consideradas así a aquéllas que se establecen respecto de ciertos derechos, bienes o actividades cuando están en relación con determinadas personas (Menéndez Moreno, Alejandro (Dir.), Derecho Financiero y Tributario, 9na. Edición, Ed. Lex Nova, Valladolid, España, pág. 200).

X.- En cuanto a la hermenéutica que corresponde de las exenciones impositivas, el Tribunal Superior de Justicia mediante Sentencia N° 158 del 6/09/2017 recaída in re “Córdoba Athletic c. Provincia de Córdoba. Plena Jurisdicción”, puntualizó que:

“9.- A los fines de analizar la viabilidad de las censuras expuestas, es menester recordar que "El primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional, lo que podríamos llamar la 'partida de nacimiento' del Derecho Tributario, es el principio de legalidad, principio análogo al que rige en el Derecho Penal -si bien sus fundamentos son tal vez distintos- llamado también principio de reserva de ley." (JARACH, Dino, Curso de Derecho Tributario, Ediciones Cima, Buenos Aires 1980, pág. 75).

La doctrina jurídica argentina identifica al principio de legalidad tributaria como la inveterada regla expresada en el aforismo latino nullum tributum sine lege. Así, Linares Quintana precisa que

constituye un límite del poder impositivo y condición esencial del Estado Constitucional (CASÁS, José Osvaldo, "Principios jurídicos de la tributación" en Tratado de Tributación, Director: GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. y otros, Edit. Astrea, Buenos Aires 2003, Tomo I, Capítulo IV, págs. 261 y ss.).

El principio de legalidad en materia tributaria se traduce en el ejercicio de atribuciones de competencia exclusiva y excluyente del Poder Legislativo (arts. 4, 17, 75 incs. 1) y 2), 76, 99 inc. 3º y cc. de la Constitución Nacional; 13, 71, 104 incs. 1), 29), 32), 35) y 41), 144 incs. 1), 2) y 11), 180, 186 inc. 3, 188 inc. 1) y cc. de la Constitución Provincial; 2 y cc. C.T.P. y doctrina de la C.S.J.N. en Fallos 155:290; 248:482; 303:245; 312:912; 316:2329), cuyo ejercicio está vedado al Poder Ejecutivo, aún en las condiciones excepcionales que podrían justificar el dictado de decretos de necesidad y urgencia (arts. 76 y 99 inc. 3) de la Constitución Nacional; Fallos 318:1154 y 319:3400 "Video Club Dreams..." y "La Bellaca SACIF...", respectivamente), en atención a la explícita exclusión de tales materias que efectúa la Constitución Nacional (doctrina de Fallos 318:1154; 319:3400; 321:366 y 325:2344).

Sobre el particular también se ha pronunciado el más Alto Tribunal sosteniendo que "...entre los principios generales que predominan en el régimen representativo republicano de gobierno, ninguno existe más esencial a su naturaleza y objeto, que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear las contribuciones necesarias para la existencia del Estado. Nada exterioriza más la posesión de la plena soberanía que el ejercicio de aquella facultad ya que la libre disposición de lo propio, tanto en lo particular como en lo público, es el rasgo más saliente de la libertad civil. Todas las constituciones se ajustan a este régimen entregando a los Congresos o Legislaturas este privilegio exclusivo..." (Fallos 155:290 y "Video Club Dreams..." fallo del 06-06-1995 - voto Dres. Petracchi y Bossert).

Pero también es cierto que dicho Tribunal ha propiciado que "...las normas impositivas no deben entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación..." (Fallos 179:337; 287:79 y sus citas; F.171.XXII "Frigorífico Rioplatense S.A. s/ recurso de apelación" y S.227.XXII "Subpga S.A.C.I.E. e I. c/ Estado Nacional (ANA)" del 12-05-1992;

R.469.XXIII "Rabinovich, Héctor c/ Videla, Horacio Germán y otros" del 17-09-1992, L.L. 1993-B, 199; G.568.XXII "Gasparri y Cía. S.A. s/ apelación - I.V.A." del 16-06-1993 y sus citas, entre muchos otros).

La interpretación y aplicación de las leyes requiere no aislar cada artículo y cada ley sólo por su fin inmediato y concreto, sino que debe procurarse que todas se entiendan teniendo en cuenta los fines de las demás y se las considere como dirigidas a colaborar, en su ordenada estructuración, para que las disposiciones imperativas no estén sujetas a merced de cualquier artificio dirigido a soslayarlas, en perjuicio de quien se tuvo en mira proteger (Fallos 294:223).

Es que, el principio de legalidad que rige en materia tributaria impide que se exija un tributo en supuestos que no estén contemplados por la ley y también veda la posibilidad de que se excluyan de la norma que concede una exención situaciones que tienen cabida en ella con respecto a los términos del respectivo precepto (Fallos 316:1115).

10.- Es menester recordar que en materia de exenciones impositivas, es constante el criterio 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 (Fallos 277:373; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:589; 292:129; 302:1599) y que 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 de interpretación es dar pleno efecto a la intención del Legislador (Fallos 302:973).

Como señala la doctrina legal sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia, las disposiciones que estatuyen beneficios de carácter fiscal deben interpretarse de modo que las exenciones tributarias puedan resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia (cfr. doctrina Fallos 296:253; 312:529; 315:257; 316:1115 y 320:58).

11.- Sabido es que en la terminología tributaria, la exención supone "...la existencia de hechos o situaciones descriptos hipotéticamente en otras normas -distintas a las que obligan a pagar un tributo- y que acaecidos en la realidad, neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato a pagar el tributo" (cfr. VILLEGAS, Héctor B. "Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario...", Ed. Astrea, 8º Ed., Bs. As. 2002, pág.

352).

Las exenciones constituyen límites al principio constitucional de la generalidad y sus fundamentos o motivos deben buscarse en la política fiscal.

En la exención, la desconexión entre hipótesis y mandato de pago es total, no interesando si la primera se produjo real o aparentemente ya que, lo que interesa es que de esa configuración no surge deuda tributaria de sujeto tributario alguno. De tal manera, que su consecuencia es impedir que la realización del hecho imponible se traduzca en el mandato normal de pagar (cfr. VILLEGAS, op. cit., pág. 366).

Las exenciones admiten ser clasificadas según el sujeto o la actividad exentas. Así, con relación a las exenciones subjetivas, la doctrina es conteste en afirmar que son aquéllas en que "la circunstancia neutralizante es el hecho o situación que se refiere directamente a la persona (física o ideal) del destinatario legal tributario. Así las entidades gremiales, científicas, religiosas y culturales, que se consideran de bien público y no persiguen fines lucrativos, se hallan generalmente exentas..." (cfr. VILLEGAS, ob. cit., págs. 366/367).

En cuanto a las exenciones objetivas se ha dicho que son aquéllas "en que la circunstancia enervante está directamente relacionada, con los bienes que constituyen la materia imponible, sin influencia alguna de la persona del destinatario legal tributario" (cfr. VILLEGAS, op. cit., pág. 367).

También se sostiene la existencia de exenciones mixtas, consideradas así a aquéllas que se establecen respecto de ciertos derechos, bienes o actividades cuando están en relación con determinadas personas (MENENDEZ MORENO, Alejandro (Dir.), Derecho Financiero y Tributario, 9na. Edición, Ed. Lex Nova, Valladolid, España, pág. 200).

(...)

13.-*Expuestos los argumentos fundantes del resolutorio impugnado, es dable poner de resalto que el artículo 179 inciso 2) del Código Tributario Provincial (Ley 6006, t.o. Decreto Nro. 400/2015, anterior artículo 139 según t.o. Decreto Nro. 270/2004) contempla una exención de carácter mixta, donde coexisten recaudos subjetivos -se trate de entidades sin fines lucro, con personería jurídica- y objetivos -los inmuebles se encuentren afectados a los fines específicos de la institución*

y le pertenezcan-.

En los términos en que la franquicia fue prevista y en el contexto de las circunstancias fácticas de la causa, la condición de pertenencia de los inmuebles no debe interpretarse restrictivamente, sino ponderando el marcado fin social que persigue la institución beneficiando actividades deportivas y de esparcimiento que la norma pretende tutelar.

Cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se encargó de distinguir la clase de situaciones en que es inequívoco el encuadramiento de la peticionaria en una explícita definición legislativa de los supuestos en que no resulta con nitidez que la entidad se adecue estrictamente a alguna de las previsiones contempladas en la norma. Respecto de estos últimos señaló que continuaba siendo necesario indagar si las entidades persiguen efectivamente un beneficio público (Fallos 325:3092).

Una interpretación restrictiva de los términos utilizados por el Legislador conlleva al apartamiento de la finalidad tuitiva de la dispensa. En efecto, las entidades sin fines de lucro que destinan el inmueble a los propósitos sociales, culturales y deportivos previstos en la norma, ven facilitado su accionar cuando se les cede gratuitamente el uso y goce de un inmueble. Sin embargo esta situación ventajosa se vería amenazada si se las excluyese del beneficio de la exención del pago del gravamen por falta de título de propiedad.

Numerosos y cotidianos son los supuestos en que se hace necesario que el Juez propicie una hermenéutica legal que garantice que la norma sea aplicada conforme a un auténtico sentido de justicia y recto juicio prudencial en los casos concretos, particulares y contingentes.

En este orden de ideas, cabe recordar que cuando la expresión legal presenta dudas, ambigüedades jurídicas o admite razonables distinciones, la misión judicial consiste en recurrir a la ratio legis, porque no es el espíritu de la ley el que debe subordinarse a las palabras sino éstas a aquél, máxime cuando aquella ratio se vincula con principios constitucionales que siempre han de prevalecer en la interpretación de las leyes (Fallos 322:1699).

(...)

Las especiales circunstancias fácticas de la causa impiden ajustarse a un tenor literal y restringido de los términos de la norma que contiene la exención, ni limitarse a considerar el aspecto

subjetivo del beneficio dejando de lado el fin social que el Legislador pretendió favorecer”.

XI. Con la proyección de tales conceptos corresponde analizar los elementos probatorios obrantes en la causa de los que surge, en primer lugar, el **Expediente Administrativo N° 0034-06792/2020** que obra reservado en Secretaría del Tribunal y tengo a la vista tramita la intimación de pago cursada a la actora para el pago del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos.

Por otra parte, en esta sede judicial, las partes acompañaron, como quedó expuesto, la prueba que hace a su derecho, a saber: documental – las constancias del expediente administrativo citado, el Estatuto del Jockey Club Córdoba y los Balances de la institución correspondiente a los ejercicios 2010/2017-, la Pericial Contable que se analiza infra y la informativa que ofreció la actora (fs. 332) y que es evacuada a fs. 350 y ss. También está la prueba instrumental de la demandada (fs. 543).

Como quedó sentado, no hay controversia en autos respecto de la realización de las actividades por parte de la Asociación Civil Jockey Club Córdoba que fueron relevadas en el citado expediente administrativo y que se mencionan en los actos cuestionados en autos.

La discrepancia finca en si “...*el desarrollo de actividades que se exponen en los estados contables bajo el rubro/cuenta “aportes publicitarios, alquiler de locales, arrendamientos, concesiones, etc.” y por todo otro ingreso que no se encuentre exento conforme lo establecido por el artículo 214 inciso 14 del Código Tributario vigente y su equivalente para años anteriores*” (fs. 70)-, está alcanzado por la exención del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, como sostiene la actora; o si, por el contrario, el tratamiento fiscal de dichas actividades es el que afirma la demandada.

La demandada argumenta que la franquicia que pretende la actora es de carácter mixto, en tanto dispensa del tributo a ciertas actividades de los entes aludidos por la norma, excluyendo a otras que generen ingresos entre las que se encuentran las realizadas por la accionante.

Considera que el sujeto se encuentra exento en forma subjetiva del impuesto, con ciertos límites de carácter objetivo, por lo que “*las actividades desarrolladas por las asociaciones se beneficiarán con un tratamiento exentivo en la medida en que el beneficio alcance a la actividad correspondiente*”.

Destaca que el legislador ha procedido a exceptuar el ingreso proveniente de ciertas actividades, si bien el ingreso de una actividad puede estar destinado a la prosecución del fin público, la actividad

que genera dicho ingreso no se relaciona con sus fines específicos y provienen de actividades ajenas a su objeto social (fs. 68/79 vta.).

En relación a tales argumentos cabe advertir que, en los términos en los que la exención fue prevista y en el particular contexto fáctico de la presente causa, **la naturaleza de las actividades que pretenden gravarse no debe interpretarse restrictivamente y de una manera literal, sino reparando y reivindicando especialmente el relevante fin social que persigue la institución beneficiando actividades sociales que el precepto procura tutelar.**

Efectivamente y como ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación – que trae el citado caso del Máximo Tribunal de la Provincia- *“...una interpretación restrictiva de los términos utilizados por el Legislador conlleva al apartamiento de la finalidad tuitiva de la dispensa...”* (Fallos 325:3092).

Tal es la interpretación que se impone en el sub lite por cuanto, como se dijo, las especiales circunstancias fácticas de la causa impiden ajustarse a un tenor literal y restringido de los términos de la norma que contiene la exención, ni limitarse a considerar el aspecto subjetivo dejando de lado el fin social que el legislador cordobés pretendió favorecer.

En virtud de ello y en base a esa proyección axiológica, las limitaciones que establecen los incisos d) y e) del artículo 214 del C.T.P. resultan **inaplicables** al presente caso por cuanto no se corresponden con las particularidades circunstancias de la causa, tal como se analiza en los apartados siguientes.

XII.- Según la demandada, la franquicia no corresponde cuando se trata de *“...actividades de carácter comercial, industrial, (...) que generen el derecho a percibir una contraprestación como retribución de la misma, ajenas a su objeto...”*.

En concreto, se deniega la solicitud de exención interpuesta en relación al pago del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos a la accionante *“...respecto de los ingresos obtenidos por el desarrollo de actividades que se exponen en los Estados Contables bajo el rubro/cuenta "aportes publicitarios, alquiler de locales, arrendamientos, concesiones, etc." y por todo otro ingreso que no se encuentre exento conforme a lo establecido por el Artículo 214 inciso 14 del Código Tributario vigente y su equivalente para años anteriores...”* (art. 3, Resolución SJAIC-E-N° 0030 de fecha 08/06/2017).

Sin lugar a dudas, las entidades sin fines de lucro deben proveerse de recursos que les permitan llevar a cabo las actividades necesarias para cumplir con la finalidad para la cual han sido concebidas. En ese entendimiento, los recursos con los que normalmente cuentan este tipo de entidades pueden provenir de donaciones efectuadas por terceros o por miembros de la misma entidad, prestaciones de servicios vinculados con su objeto a cambio de un precio o arancel, subsidios del gobierno nacional, provincial o municipal, recaudación de fondos a través de la venta de productos o servicios, que se vinculan indirectamente con su objeto social. (vid. Foro del Sector Social de la Federación de Asociaciones civiles y Fundaciones del 28-09-1999, "Aspectos destacables de las exenciones de entidades sin fines de lucro" Práctica Profesional 2007-37,40. La Ley, www.laleyonline.com.ar, citado en "Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Centro de Estudios Científicos (CECYT), Informe N° 20 Área Tributaria La Tributación de los Entes Sin Fines de Lucro: Asociaciones, Fundaciones y Mutuales", 2011).

La restricción al desarrollo de actividades comerciales e industriales tiene, como se advierte naturalmente, el objetivo de evitar que, a través de este tipo de entes, se desarrollen verdaderos actos de comercio en el sentido que afirma la demandada. A su vez, también puede afirmarse que esta restricción se ha impuesto a efectos de evitar la iniquidad que se produciría si estas entidades exentas pudieran competir en el mercado con empresas privadas que estuvieran alcanzadas por el impuesto.

Sin embargo, ello no es lo acaece en el sub lite pues, conforme los elementos probatorios acompañados, no puede predicarse que la actora hubiera desarrollado en el período considerado una "actividad industrial y/o comercial" con el propósito que veda la norma tributaria.

Ello surge inequívocamente, en efecto, del Informe Pericial Contable presentado en la causa (fs. 529/542) – cuyas conclusiones no han sido controvertidas en autos-, que revela que, en base a la documentación aportada en la causa, 1) **la actora no ha distribuido utilidades en los períodos comprendidos entre los ejercicios sociales 2010/2017**; 2) en el mismo período antes indicado, **los ingresos obtenidos por la actora “...con motivo de la actividad comercial a que hace referencia el Fisco en la Resolución N° SJAIC E N° 0030/2017 son destinados en su totalidad a solventar los gastos generados por la actividad social, deportiva y cultural objeto de la**

institución. No se observa ejecución de actos que este perito pueda apreciar como ajenos al objeto social de la asociación” (fs. 538 y 538 vta.); 3) **la contabilidad de la accionada en los Ejercicios 2010/2017 evidencia que “...arroja quebranto...”** (sic) (fs. 538 vta.) y 4) *“De acuerdo a la documentación analizada los ingresos derivados de cuotas sociales y deportivas son insuficientes para afrontar la totalidad de los gastos que demanda el desarrollo de la actividad social, cultural y deportiva objeto de la institución...”* (fs. 539).

Específicamente, el **“Detalle de los ingresos por actividad deportiva y otras del Jockey Club Córdoba”** que está agregado en el Anexo II del Informe Pericial citado (fs. 535), revela objetivamente que los ingresos por esas otras actividades es marginal, sin que pueda predicarse a su respecto que revistan la habitualidad y entidad suficientes para afirmar que la actora cuenta con una organización específica para sostenerlas y, en todo caso, sin se derive de ellas iniquidad alguna que afecte o incida la competencia o terceros.

Por el contrario y desde esta perspectiva, se advierte que el desarrollo de esas actividades, no sólo contribuye a la realización del objeto social de la entidad actora, sino que se complementan con él; es decir que también contribuyen a la consecución del fin social, cuya tutela procura el ordenamiento jurídico tributario aplicable. En ese mismo sentido, justamente, el Informe Pericial Oficial dictamina que: *“...No se observa ejecución de actos que este perito pueda apreciar como ajenos al objeto de la asociación...”* (fs. 538 vta.)

En otras palabras, con el propósito de indagar la viabilidad de la exención de que se trata sobre la actividad de la accionante – que es una Asociación sin fines de lucro- y bajo los lineamientos jurisprudenciales citados, es dable reparar no sólo en el origen de los fondos, sino en el destino que se brinda a ellos, pues esos ingresos contribuyen a la realización del objeto social, tal como quedó acreditado.

Si tales fondos que provienen de las actividades detalladas vuelven a inyectarse en el funcionamiento de la institución sin fines de lucro a efectos de financiar las actividades desarrolladas poder cumplir con el objetivo de su creación, no es posible predicar, entonces, que exista en este caso una actividad comercial o que se presente un fin de lucro con los alcances presumidos por la norma tributaria.

En abono de lo así señalado y conforme lo recuerda el citado Informe N° 20 del CECYT, el Fisco mediante Dictamen 82/2002 (DAT) puntualizó que: *"...a efectos de reconocerse la exención en el impuesto de marras, deberá analizarse en cada caso en particular si la actividad comercial y/o industrial desarrollada resulta un medio o un fin en sí misma, lo cual deberá ser evaluado por el juez administrativo interviniente en función de los elementos de juicio pertinentes..."*

De igual modo, la Dirección Nacional de Impuestos dijo que: *"... el sentido de la norma solo apunta a excluir de la franquicia la realización de actividades comerciales que no presenten afinidad con el objeto de la entidad"*.

En forma coincidente, el Dictamen 23/09 (DI ATEC) sostuvo: *"Mientras los fondos obtenidos de la publicidad coadyuvan al cumplimiento del objeto que lleva adelante la rubrada, la entidad en estudio seguirá alcanzada por lo establecido en el inc.f) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias"*.

Por su parte, la Cámara Nacional Federal en lo Contencioso-administrativo Federal, (Sala IV), "Fundación Claretiana c/AFIP" (13-12-2007): *"...Si bien la entidad se dedicaba a la venta de libros obteniendo ingresos que superaban los que percibía por el resto de las actividades que realizaba, los fondos recaudados eran destinados exclusivamente al sostenimiento de la actividad de bien común y no se distribuían entre los socios, por lo que la proporción respecto del total de los ingresos no puede significar, como lo entendía el Fisco Nacional, un óbice para el otorgamiento de la exención, en tanto tal requisito no está contenido ni implícita ni explícitamente en la ley de reconocimiento"*.

XIII.- La accionada argumenta que se debe tener en cuenta el principio de realidad económica, *"...del cual surge que la entidad se encuentra efectuando contrataciones y prestando servicios de corte netamente comercial, excediendo ampliamente el objeto de bien común tenido en cuenta para otorgar la exención..."* Agrega que sin perjuicio de la aplicación de dichos fondos, una entidad sin fines de lucro no puede pretender la exención en la realización de actividades ajenas a dicho fin (fs. 68/79 vta.).

Empero el fundamento de la citada realidad económica *"Se basa en que el criterio para distribuir la carga tributaria surge de una valoración política de la capacidad contributiva que el legislador*

efectúa teniendo en cuenta la realidad económica. Siendo así, sólo se logrará descubrir “el sentido y alcance de la ley” recurriendo a esa misma realidad económica. El tributo se funda en la capacidad contributiva, la cual no es otra cosa que la exteriorización político-social del contribuyente. Para efectuar esa apreciación, el legislador tiene en cuenta la forma en que esa riqueza se exterioriza (p.ej. adquiriendo bienes suntuosos), y por ello la interpretación de las leyes tributarias debe forzosamente tener en cuenta esos elementos demostrativos de mayor o menor riqueza, que son económicos...”.

Respecto a su *funcionamiento*, admitiendo que las partes pueden acudir a distintas formas jurídicas para cumplir sus propósitos negociales “...se distingue que la intención empírica es aquella que se encamina a obtener el resultado económico para cuyo fin el acto se realiza. La intención jurídica se dirige a alcanzar determinados efectos jurídicos, para lo cual el acto se encuadra en una específica figura del derecho...” (vid. Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, 9º edición actualizada y ampliada, 5ta. Reimpresión, Astrea, Bs. As. 2014, p. 247 y ss.)

La aplicación de tales conceptos al presente caso conduce a afirmar que los actos realizados por la actora, cuya gravabilidad pretende la demandada, se encuentran alcanzados por la franquicia que consagra el art. 214 del C.T.P. en su favor toda vez que se acredita que la realización de los actos de la accionante coadyuvan, sin lugar a dudas, al mejor desarrollo de las actividades sin fines de lucro a su cargo al punto tal que, de no contar con esos ingresos, se “...aumentaría el quebranto de la Institución...”, contrariando, de este modo, los fines sociales que el ordenamiento jurídico tributario pretende tutelar a través del reconocimiento de la exención impositiva en favor de esta entidad.

Además, el **Informe Pericial Oficial** concluyó que: “...el pago del impuesto a los ingresos brutos sobre los ingresos obtenidos por las actividades mencionadas en la resolución N° SJAIC- E N° 0030/2017 aumentaría el quebranto de la Institución, basándome en que los años 2010 a 2017 arrojaron quebranto. **Evidentemente, la persistencia de quebrantos en términos prolongados y consecutivos provocaría mínimamente dificultades para el desarrollo normal de las actividades de la asociación....**” (fs. 539 vta.).

En suma, el principio de la realidad económica tampoco avala la postura de la demandada por

cuanto los actos realizadas por la actora que se pretenden excluidos de la franquicia prevista en el art. 214 del C.T.P., constituye un dato objetivo relevante insustituible de ser desplazado por la hermenéutica de aquél principio.

En tal sentido, ha sostenido el T.S.J. que el principio de la realidad económica no puede conducir a desvirtuar lo establecido por las normas legales ni desvirtuar los hechos tal como sucedieron realmente (cfr. T.S.J., Sent. N° 10/07, “Taum S.A. c. Provincia de Córdoba (D.G.R.). P.J.” del 29/03/2007), lo cual ocurriría si en este caso se omitiera considerar, como quedó acreditado, que el propósito real de la accionante con motivo de la realización de los actos que se pretenden excluidos de la exención realmente se encaminan y dirigen a solventar los gastos de la institución.

XIV.- Por lo expuesto y las consideraciones desarrolladas en el marco de las particulares circunstancias de la causa, justifican un decisorio favorable a la procedencia de la pretensión anulatoria articulada por la parte actora.

Asimismo y teniendo en cuenta el modo y las razones en virtud de las cuales se resuelve la presente causa, resulta inoficioso expedirse respecto de los restantes agravios expuestos en la demanda.

En virtud de ello, corresponde hacer lugar a la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción, anular los actos administrativos impugnados y ordenar a la Provincia de Córdoba que dicte un nuevo acto por el que se otorgue la exención que pretende la Asociación Civil Jockey Club Córdoba (art. 214 incs. d) y e) de Ley 6006, t.o. Decreto Nro. 700/2015) para los actos identificados en la Resolución SJAIC-E-N°0030 de fecha 08/06/2017 – y su ratificatoria Resolución SJAIC –E- N° 0124 de fecha 21/12/2017, ambas emanadas del Juez Administrativo de la Dirección General de Rentas del Ministerio de Finanzas de la Provincia, desde la fecha en que fue solicitada (arts. 13 y 14, Ley 6006 t.o. Decreto Nro. 400/2015), esto es desde el 19/10/2006 (f.u. 10 exp. adm.) y mientras se verifiquen las circunstancias fácticas y legales que fundamentan el otorgamiento.

XV.- En cuanto a las costas, corresponde que sean impuestas por el orden causado atento las particularidades del caso y, sobre todo, la novedad de las cuestiones planteadas (art. 130 del C.P.C. y C., aplicable por remisión del art. 13 de la Ley 7.182).

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL DR. ÁNGEL ANTONIO GUTIEZ, DIJO:

A mi juicio es correcta la solución dada a la presente cuestión por el señor Vocal preopinante, por lo que haciendo míos sus fundamentos y conclusiones me pronuncio en idéntico sentido.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL DOCTOR LEONARDO MASSIMNO, DIJO:

Corresponde:

I) Hacer lugar a la demanda de plena jurisdicción interpuesto por la Asociación Civil Jockey Club Córdoba en contra de la Provincia de Córdoba y, en consecuencia, declarar la nulidad de las Resolución SJAIC E N° 0030/2017 del 08 de junio de 2017 y de su confirmatoria, la Resolución SJAIC E N° 0124/2017 del 21 de diciembre de 2017, ambas dictadas por la Subdirección de Jurisdicción Gestión Integral de Resolutivo de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba, en lo pertinente.

II) Ordenar a la Provincia demandada que en el plazo de veinte (20) días hábiles administrativos computados desde que la presente resolución quede firme, dicte un nuevo acto administrativo mediante el cual se otorgue la exención de pago del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos respecto de las actividades descriptas en el artículo 3 de la Resolución SJAIC-E-N° 0030 de fecha 08/06/2017 en los términos del artículo 214 de la Ley 6006, vigente, desde la fecha de solicitud (19/108/2006) y mientras se mantengan las condiciones de hecho y de derecho que fundamentan su otorgamiento.

III) Imponer las costas por el orden causado y diferir la regulación de los honorarios intervinientes para cuando exista base legal para ello.

Así voto.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL DR. ÁNGEL ANTONIO GUTIEZ, DIJO:

Considero correcta la solución dada a la presente cuestión por el señor Vocal preopinante, por lo que haciendo míos sus conclusiones dejo emitido mi voto en los mismos términos.

Por ello, normas legales citadas, lo dispuesto mediante decreto de fecha 02/05/2020, y lo previsto

en el art. 382 del C.P.C.C., aplicable por remisión del art. 13 del C.M.C.A.;

SE RESUELVE:

I) Hacer lugar a la demanda de plena jurisdicción interpuesto por la Asociación Civil Jockey Club Córdoba en contra de la Provincia de Córdoba y, en consecuencia, declarar la nulidad de las Resolución SJAIC E N° 0030/2017 del 08 de junio de 2017 y de su confirmatoria, la Resolución SJAIC E N° 0124/2017 del 21 de diciembre de 2017, ambas dictadas por la Subdirección de Jurisdicción Gestión Integral de Resolutivo de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba, en lo pertinente.

II) Ordenar a la Provincia demandada que en el plazo de veinte (20) días hábiles administrativos computados desde que la presente resolución quede firme, dicte un nuevo acto administrativo mediante el cual se otorgue la exención de pago del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos respecto de las actividades descriptas en el artículo 3 de la Resolución SJAIC-E-N° 0030 de fecha 08/06/2017 en los términos del artículo 214 de la Ley 6006, vigente, desde la fecha de solicitud (19/108/2006) y mientras se mantengan las condiciones de hecho y de derecho que fundamentan su otorgamiento.

III) Imponer las costas por el orden causado y diferir la regulación de los honorarios intervinientes para cuando exista base legal para ello.

Protocolícese y notifíquese de oficio por e-cédula a las partes.

Con lo que terminó el acto que firman los Señores Vocales.

Certifico: que el Sr. Vocal Dr. Ángel Antonio Gutiez, participó en la deliberación y emitió su voto, sin suscribir electrónicamente la presente resolución, conforme “Protocolo de Actuación Fuero Contencioso Administrativo” –Anexo I de la Resolución de Presidencia Nro. 76/2.020, de fecha 8 de mayo de 2.020-, artículo 120 del Código Procesal Civil y Comercial y artículo 13 de la Ley Nro. 7.182. Of., 11 de diciembre de 2.020.-

Texto Firmado digitalmente por:

MASSIMINO Leonardo Fabián

VOCAL DE CAMARA

Fecha: 2020.12.11