

Carrera De Caballos Jockey Club Impuesto A Las Ganancias Afip Exencion Impositiva

JURISPRUDENCIA

En la ciudad de Córdoba, a 18 días del mes

de diciembre del año dos mil veinte, reunidos en Acuerdo de Sala ?A? de la Excm. Cámara Federal de Apelaciones de la Cuarta Circunscripción Judicial para dictar sentencia en estos autos caratulados: ?JOCKEY CLUB CORDOBA c/ A.F.I.P. - D.G.I. s/CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-VARIOS? (Expte. N°: FCB 42117/2017/CA1), venidos a conocimiento de este Tribunal en virtud del recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la parte actora en contra de la resolución dictada por el señor Juez Federal N°1 de Córdoba, con fecha 10 de octubre de 2019. Puestos los autos a resolución de la Sala, los señores Jueces emiten su voto en el siguiente orden: IGNACIO MARIA VELEZ FUNES - EDUARDO AVALOS - GRACIELA S. MONTESI. El señor Juez de Cámara doctor Ignacio María Vélez Funes, dijo: I.- Vienen las presentes actuaciones a estudio de este Tribunal en virtud del recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la parte actora en contra de la resolución dictada por el señor Juez Federal N°1 de Córdoba, con fecha 10 de octubre de 2019, por medio de la cual rechazo la demanda contencioso administrativa entablada por el Jockey Club Córdoba, confirmando de ese modo las resoluciones administrativas N° 291/09, N°157/2015 y N°23/2017 dictadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, con costas a la actora. (fs. 204). II.- Se agravia el apelante por cuanto sostiene que la sentencia dictada en la instancia de grado omite valorar los extremos conducentes a la solución del pleito mediante una equivocada interpretación del derecho, asimismo que el Juez aplica erróneamente los preceptos legales, desconoce la normativa tributaria específica tanto como la doctrina y jurisprudencia de la Corte; por último se agravia también de los honorarios regulados a la contraria y sostiene que son desproporcionados en relación al trabajo realizado (fs. 212/222). Sostiene un equívoco encuadre de la solución del caso en el inciso f) del artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, causando el Magistrado un quebrantamiento al principio de legalidad, por cuanto la AFIP no tuvo en cuenta las motivaciones del inciso utilizado para la resolución impugnada y un apartamiento sin fundamento legal, de los supuesto de hecho considerados por la administración. En segundo lugar se refiere a la errónea interpretación de la ley, porque entiende que no surge de la ley que las apuestas sobre carreras de caballo obstan al reconocimiento de la exención dispuesta en el inc. m) del art. 20 de la Ley del IG y al asimilar las carrearas de caballo con los juegos de azar y entender que la actora obtiene sus recursos de la realización de juegos de azar. Se queja de esta errónea interpretación legal por cuanto manifiesta que no surge de la ley que las apuestas sobre carreras de caballo queden comprendidas en los juegos de azar y expresa que si el legislador hubiera querido ampliar la interpretación al significado en pugna lo hubiera hecho claramente. Para fundamentar su disconformidad desarrolla una larga interpretación en relación a diferentes denominaciones tales como apostar, azar, juego, pronósticos deportivos, entre otras, y apunta que luego de desentrañar la literalidad de los términos empleados en la ley, solo cabe concluir que el fisco interpreta erróneamente la norma fundado en una similitud entre las distintas modalidades. Cita jurisprudencia. Por otro lado manifiesta que el Fisco Nacional con su resolución contradice la doctrina de los actos propios, atento que la actividad del Jockey Club Córdoba se encontraba exento del impuesto a las ganancias por reconocimiento de la propia institución, cambiando ahora su postura en relación a la condición tributaria pese a que se desarrollan las mismas actividades, destaca luego de haber realizado una inspección otorgó primero una exención provisoria para luego modificar la resolución en base a iguales hechos y datos que tenía recabados desde un inicio. Por último se queja de la regulación de honorarios a la demandada, lo que considera exorbitante sobre todo cuando no fueron acogidos en vía judicial la totalidad de los argumentos esbozados por la AFIP en sus resoluciones administrativas, lo cual fundamenta los motivos que tuvo su parte para litigar. Hace reserva del Caso Federal. III.- Corrido el traslado de ley, la parte demandada contestó los agravios solicitando el rechazo de la apelación interpuesta, de conformidad a los fundamentos allí expuestos, a los cuales me remito en honor a la brevedad, quedando la causa en estado de ser resuelta (fs. 224/230). IV.- Es oportuno previo a todo hacer una breve reseña de la causa, así advertimos que la asociación Civil Jockey Club Córdoba, inicia la presente acción en contra del Fisco Nacional (AFIP- DGI) con el fin de que se deje sin efecto la Resolución N° 291/09 (DV RRCO), confirmada por las Resoluciones N° 157/2015 (DV RRCO) y N° 23/2017 (DI RCOR). La Resolución 291/2009 (DV RRCO) del 18/12/2009 dispone denegar la solicitud de reconocimiento de exención en el Impuesto a las Ganancias interpuesta en vigencia de la Resolución General AFIP 729/99 y ratificada mediante el F366 (art. 20 RG1815/05) dejando sin efecto desde el 2/2/2001 el ?Certificado de reconocimiento Provisional de Exención -Formulario F411 Nuevo Modelo N° 270-000114-2005? emitido el 27/4/2005 a favor de la actora....Que el inciso m) del art. 20 establece que ?...están exentas las ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física, siempre que las mismas no persigan fines de lucro, exploten o autoricen juegos de azar y/o cuyas actividades de mero carácter social priven sobre las deportivas...?, Por

lo que de la simple lectura del mencionado inciso y de la ponderación de la conclusiones arribadas por la fiscalización se desprende que en virtud de la actividad desarrollada, al Jockey Club Córdoba no le corresponde gozar de la exención solicitada...? (el destacado me pertenece). Para así resolver la entidad administrativa tuvo en cuenta que los ingresos que obtiene el Jockey Club Córdoba están constituidos en su mayoría por los fondos derivados de la recepción de apuestas por carreras de caballos locales organizadas por el Club y por carreras de caballos foráneas, los derivados de las cuotas sociales y los provenientes de la actividad hípica. Es decir que la mayoría de los ingresos del Club son producto de la explotación de la venta de apuestas sobre carreras de caballos. Puso de manifiesto que si bien puede admitirse que las carreras de caballos en sí representan espectáculos deportivos o juegos de destreza, es evidente que en las que se aceptan apuestas constituyen "juegos de azar". La existencia de "apuesta" resulta determinante en la calidad de azarosa de la contienda atento lo aleatorio de su resultado...?. Y continua diciendo "...los locatarios ceden gratuitamente al Jockey Club Córdoba, el espacio físico ubicado en el inmueble conocido como ex administración para la explotación por su cuenta y riesgo de la venta de apuestas sobre carreras de caballos SPC foráneas y/o locales...? (el destacado me pertenece). Paralelamente entendió que con el Loteo "Jardines del Jockey" a los fines de emplazar una urbanización se insertó una actividad que evidencia operatoria comercial asumiendo tareas que hacen a la faz negocial del emprendimiento y que no cumple con los objetivos para los cuales fue creada la entidad no avisoriéndose que por el mismo se persiga un fin deportivo cultural ni social. La AFIP-DGI funda la resolución dispuesta en los elementos de prueba recabados a lo largo de una inspección efectuada a la administración de la Asociación. El señor Juez de primera instancia analizando la prueba aportada por las partes, concluye que de acuerdo a la actividad principal de la actora no corresponde incluirla en la exención del inc. m) del art. 20 de la Ley 20.826 como peticiona, por ser la misma una asociación que obtiene recursos derivados de la realización de carreras hípicas y por ende encontrarse alcanzada por la previsión del párrafo 2º del inc. f) del art. 20 precedentemente citado. Por ello resuelve rechazar la demanda iniciada por el Jockey Club Córdoba y en consecuencia confirmar la resolución administrativa del AFIP-DGI.- Por otra parte el señor Juez de grado entendió que la actividad desplegada por la actora en relación al loteo tuvo por fin obtener ingresos destinados a pagar deudas generadas por las actividades específicas del club contempladas en el art. I del Estatuto, sosteniendo así que le asiste razón a la actora en el sentido que cualquier actividad que realice la institución y que le genere un ingreso económico sería considerada lucrativa y en el caso que no le estuviere permitido realizar actividades lucrativas le sería imposible cumplir con su objeto social ya que no tendría ingresos para sostener sus fines deportivos y culturales, concluyendo por ello el Juzgador que las ganancias obtenidas por dicha actividad deben ser incluida en la exención dispuesta por la Ley de Impuesto a las ganancias. En contra de esa resolución dictada por el señor Juez N° 1 de Córdoba, la parte actora interpone el presente recurso de apelación, objeto de estudio.

V.- Antes de ingresar al estudio de la apelación planteada, corresponde advertir, que no constituye motivo de agravios las conclusiones arribadas con relación a la actividad comercial llevada a cabo mediante el loteo y venta de terrenos, cuestión que fue zanjada favorablemente a la actora por el Juez de primera instancia y que por lo tanto no es motivo de queja del recurrente. Asimismo es oportuno destacar que los hechos denunciados por la AFIP- DGI mediante la inspección llevada a cabo no fueron controvertidos ni negados por el Jockey Club Córdoba; entre ellos, que en la institución se organizan carreras de caballos y se concretan apuestas sobre las mismas, se reparten premios y también que la propia institución recibe apuestas de carreras de caballo de otras instituciones como el Hipódromo Argentino de Palermo, Hipódromo de San Isidro y la Asociación de Hipódromos, con quienes ha celebrado convenios que autorizan a la actora a la venta y recepción de apuestas sobre las carreras de caballos que se realizan en las instituciones antes mencionadas. También que el Jockey Club Córdoba posee una agencia de apuestas foránea autorizada por Lotería de la Provincia de Buenos Aires y por Lotería Nacional para la percepción de apuestas hípicas.-Agencia N° 104, esta además de los puntos de ventas propios que posee en la ciudad de Córdoba, Jesús María, Villa Allende y Río Segundo, todas de la provincia de Córdoba.

VI.- Por una cuestión de orden metodológico me referiré a la normativa aplicable al caso, siendo la Ley de Impuesto a las Ganancias, el fundamento normativo sobre la cual se cimienta la discusión. Originariamente se denominaba impuesto a los réditos, instituida el 4 de enero de 1933 mediante el dictado de la Ley 11.682. En sus inicios esta norma eximía del impuesto a las entidades de beneficio público o de culto religioso que no persiguieran fines de lucro y cuyos ingresos obtenidos fueran destinados exclusivamente al beneficio o el culto. Esta ley asumió innumerables modificaciones hasta la Ley 20.628 T.O. Decreto 649/97 B.O. 6/8/97, que establece en su artículo 20 diferentes exenciones al gravamen; en lo que nos importa he de referirme al inciso f) y m). La Ley 20.628 en su artículo 20 expresa: "...Inc. f) Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación, y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios. Se excluyen de esta exención aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares, así como actividades de crédito o financieras -excepto las inversiones financieras que pudieran

realizarse a efectos de preservar el patrimonio social, entre las que quedan comprendidas aquellas realizadas por los Colegios y Consejos Profesionales y las Cajas de Previsión Social, creadas o reconocidas por normas legales nacionales y provinciales...?.
?...Inc. m) Las ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física, siempre que las mismas no persigan fines de lucro, exploten o autoricen juegos de azar y/o cuyas actividades de mero carácter social priven sobre las deportivas, conforme a la reglamentación que dicte el PODER EJECUTIVO...?. La norma citada fue últimamente modificada por el Decreto 824/2019 del 5/9/19, que en la parte que nos interesa no sufrió modificación alguna. VII.- Luego de esta reseña normativa y fáctica, se advierte que la cuestión a resolver se ciñe a determinar: 1) si las ganancias que obtiene el Jockey Club Córdoba quedan encuadradas dentro de las previsiones de la Ley de Impuesto a las Ganancias en su artículo 20 inc. m) o, contrariamente como determina el señor Juez de primera instancia dentro inciso f), y si le alcanza alguna de las excepciones de los incisos mencionados; 2) si las carreras de caballos constituyen juegos de azar y/o si las apuestas a las carreras de caballos son juegos de azar; 3) si las ganancias que obtiene el Jockey Club Córdoba quedan exentas del Impuesto a las Ganancias o encuadran en la excepción de los artículos aplicados; 4) si corresponde confirmar o modificar la resolución apelada. 1) En primer lugar, en atención a la queja esgrimida por el apelante relativa a la errónea interpretación que realiza el juzgador sobre el encuadramiento de la exención, entiendo que le asiste razón, debido a que no había sido sometido a discusión por las partes esa dicotomía introducida en la sentencia, a pesar de llegar por ello a una misma conclusión como es la obligación de tributar. Ello así por cuanto la determinación del fisco fue dispuesta en base a lo normado en el artículo 20 inc. m) de la ley de IG. Se observa que el actor al plantear la demanda interpuesta expone parte de los considerandos de la resolución administrativa recurrida que dice "...El tratamiento que siempre se le acordó al presente tramite fue el de una entidad de carácter deportivo en concordancia con la solicitud que efectuara oportunamente y la actividad desplegada por el Organismo estuvo enderezada a determinar si la referida entidad encuadraba en las prescripciones del artículo 20 inc. m) de la Ley del gravamen...?; asimismo expone como punto 4.3- Conclusiones a las que arriba el Fisco: "...i.- No corresponde otorgar la exención al Jockey Club Córdoba porque las apuestas en las carreras de caballos son ?juegos de azar? en los términos del art. 20 inc. m) de la Ley de IG...? (fs. 4vta. y 5 vta.). En base a esa resolución es que desarrolla los fundamentos de la demanda y comienza a desentrañar -según su postura- el significado del término ?apuesta? en las carreras de carreras de caballo para diferenciarlo de los ?juegos de azar? a los que se refiere el art. 20 inc. m) de la Ley IG. Entiendo, que con el cambio de encuadre normativo se está lesionando el derecho de defensa de la actora por cuanto el apartado elegido por el Juzgador no fue objeto de estudio específico por las partes. No puedo desconocer que la AFIP-DGI, en parte de su contestación expresa claramente que "...justamente es por ello que mi mandante procedió al rechazo del reconocimiento de la exención en tanto se demostró que ?Jockey Club Córdoba? desarrolla actividades de juegos de azar, a través de la recepción de apuestas por carreras de caballos, por lo que no cumple con los requisitos exigidos por la ley, conforme los incisos f) y m) del artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias...? no siendo el eje de la determinación impuesta ese razonamiento sino una mera mención de la legislación aplicable al caso. Concluyendo la administración que de acuerdo a la actividad llevada a cabo por la institución obligada, relevada mediante la inspección administrativa, la misma encuadra en el inc. m) del art. 20.- No menos importante son los elementos fundantes del acto administrativo que ahora se ataca, contemplados en el artículo 7° de la Ley 19.549 tales como la causa y la motivación, ambos dejados de lado por el señor Juez al determinar la obligación de la actora en hechos y fundamentos que si bien semejantes no fueron exactamente los contemplados por la demandada para dictar el acto administrativo. Por ello, entiendo que corresponde hacer lugar en este punto a la queja del recurrente, resolviendo que se produjo un erróneo encuadre normativo para la resolución arribada, debiendo analizarse la cuestión sometida a debate exclusivamente en lo dispuesto por el artículo 20 inc. m) de la Ley de impuesto a las ganancias.- No obstante lo dicho, adelanto opinión y coincido con lo ordenado por el señor Juez de primera instancia en cuanto resuelve rechazar la demanda interpuesta por el Jockey Club Córdoba y confirmar las resoluciones administrativas atacadas, por diferentes fundamentos y propios motivos que a continuación desarrollo. 2) Corresponde ahora analizar si las carreras de caballos constituyen juegos de azar y/o si las apuestas a las carreras de caballos son juegos de azar. Que en el Jockey Club Córdoba se realizan carreras de caballos se encuentra absolutamente fuera de discusión, por ser la actividad hípica el objeto de su creación y las carreras de caballos una consecuencia de ello. También quedo demostrado que la entidad actora recibe apuestas sobre las carreras de caballos que se llevan a cabo en el Club, así como las que se realizan en otras instituciones que no le son propias. Continuando con el razonamiento, la AFIP-DGI sostuvo -y la actora no lo contravirtió- que la mayor parte de las ganancias obtenidas por la institución demandante, provienen de las apuestas que se efectúan sobre las carreras de caballos, tanto las que se ofrecen dentro de la institución como las que se dan en otros clubes hípicos del país; apuestas que se reciben en agencias distribuidas en diferentes puntos ubicadas dentro y fuera de la institución. Las carreras de caballo por sí mismas, como destreza deportiva no constituyen juegos de azar, en tanto y en cuanto sean ofrecidas sólo como un espectáculo público y deportivo. Entiendo que la confusión que intenta crear el apelante, no radica en la literalidad de los términos empleados sino en los hechos a los cuales se les aplica la conjunción de los mismos. Así, si

una carrera de caballo como destreza deportiva no es un juego de azar, las apuestas a cualquier hecho, sí lo suponen.- Las ?apuestas? a un resultado, constituyen por su naturaleza un azar, contingencia, eventualidad, independientemente de que se apueste sobre una disciplina deportiva o simplemente sobre un hecho cualquiera o un sorteo, por cuanto si el resultado de las carreras no fuese incierto no habría apuestas, así como no habría ganadores y perdedores. Los apostadores que hayan efectuado un previo análisis de los antecedentes de los caballos y sus jockers, preparación física, destreza y habilidad de los mismos, verán influenciadas sus decisiones por todos estos elementos al momento de realizar su apuesta por uno u otro; o simplemente elegirán un equipo a su gusto ignorando todos estos componentes. Al final, de eso se trata cuando se hace una ?apuesta? a un resultado aleatorio, elegir ?uno? de los que forman el grupo, el que puede o no ganar según el azar. Los esfuerzos del recurrente para diferenciar las apuestas sobre las carreras de caballos de los juegos de azar, no alcanzan a conmovier los claros motivos expuestos por la administración para disponer en la resolución atacada la obligación de tributar, por cuanto esta última, diferencia claramente esos elementos al exponer ?... Es decir que la mayoría de los ingresos del Club son producto de la explotación de la venta de apuestas sobre carreras de caballos. Si bien puede admitirse que las carreras de caballo en sí representan espectáculos deportivos o juegos de destreza, es evidente que en la que se aceptan apuestas constituyen un ?juego de azar?. La existencia de ?apuesta? resulta determinante en la calidad de azarosa de la contienda atento lo aleatorio de su resultado...?; ?...El Jockey Club Córdoba desarrolla actividades de juegos de azar, a través de la recepción de apuestas por carreras de caballos...?.- Entiendo, que la interpretación de los términos no presenta mayores inconvenientes tal como pretende hacerlo ver el apelante, procurando una y otra vez dar a entender que se confunde carreras de caballos con juegos de azar, exponiendo interminables argumentos para diferenciarlos, cuando en realidad claramente son actividades diferentes y las carreras de caballo por sí mismas no pueden ser entendidas como juegos de azar.

Del análisis realizado concluyo que las carreras de caballo no constituyen juegos de azar; pero las apuestas efectuadas sobre las carreras de caballo si representan juegos de azar. 3) Atañe resolver ahora, si las ganancias que obtiene el Jockey Club Córdoba quedan exentas del Impuesto a las Ganancias o encuadran en la excepción de artículo aplicable al caso (art. 20 inc. m) Ley 20.628).

Habiendo expuesto oportunamente la normativa aplicable, se observa que el inciso m) del artículo 20 dispone que quedan exentas las ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física, siempre que las mismas no persigan fines de lucro, exploten o autoricen juegos de azar y/o cuyas actividades de mero carácter social priven sobre las deportivas, conforme a la reglamentación que dicte el PODER EJECUTIVO. (la negrita me pertenece). Luego del análisis que se realizó en el punto precedente en el que se concluyó que las apuestas efectuadas sobre las carreras de caballo representan juegos de azar, resulta clara la letra de la norma aplicable a las ganancias que obtiene el Jockey Club Córdoba, por cuanto explota y autoriza juegos de azar y la mayor parte de sus ganancias provienen de la venta de apuestas sobre las carreras de caballo que se realizan en la institución y en otras instituciones con las que la actora posee convenio. A los fines de no reiterar argumentos ya expuestos, concluyo por todos ellos que las ganancias que obtiene el Jockey Club Córdoba no pueden ser exentas del tributo al Impuesto a las Ganancias en virtud de las previsiones del artículo 20 inc. m) .- VIII.- A pesar de no ser conducente hacia un resultado diferente al adelantado, no puedo dejar de referirme al agravio expuesto por el recurrente relativo a la violación a la doctrina de los actos propios por parte de la Administración.

Fundamenta su queja exponiendo que la AFIP tiene registrada a la entidad como exenta de tributar desde el año 1900. Manifiesta que las constancias referidas evidencian que el Fisco reconocía en ese entonces el carácter de exento de la entidad y que posteriormente ante el dictado de la RG 729/99 la entidad actora se presentó a revalidar su condición de exento lo que le significó la apertura de un procedimiento de inspección que concluyó con los actos administrativos atacados. Al respecto corresponde remitirme al análisis normativo efectuado en el punto V.- de esta resolución en la cual se analizó la evolución de la normativa en estudio, la que en un principio mediante la Ley 11.682. del 4/1/1933 eximía del impuesto a las entidades de beneficio público o de culto religioso que no persiguieran fines de lucro y cuyos ingresos obtenidos fueran destinados exclusivamente al beneficio o el culto, sin mayores distinciones ni excepciones. Si observamos que la entidad se encuentra exenta en el año 1900, es decir en plena vigencia de la Ley 11.682, tiene absoluta coherencia que así haya sido; pero la evolución y las innumerables modificaciones sufridas por la mencionada norma hasta el dictado de la Ley 20.628 fundamentan claramente el cambio de postura de la administración demandada. Considero que no resulta relevante para el caso en esta instancia efectuar un análisis de la evolución de la norma en estudio, sin embargo de la simple lectura de las innumerables leyes y decretos dictados en su consecuencia se observa que el cedazo de exenciones fue cada vez más específico limitando gradualmente las ganancias exentas de tributar. Por ello, entiendo que tampoco le asiste razón a la actora en este punto, no encontrando violación a la doctrina de los actos propios, reconociendo un fundamento normativo al cambio de obligación impuesta por la AFIP-DGI en relación a la tributación del Impuesto a las Ganancias.

IX.- En relación al último agravio vertido por la recurrente, en cuanto a la regulación de honorarios ordenada por el señor Juez de Primera Instancia, las razones expuestas por el recurrente no alcanzan a revertir la decisión adoptada resultando la misma adoptada en el marco de lo dispuesto por el artículo 68 del CPCCN y el principio objetivo de la derrota, por lo que debe ser rechazado el

agravio relativo al punto. X.- Por todo lo expuesto y por las propias razones vertidas, confirmar el rechazo de la demanda impetrada por la Asociación Civil Jockey Club Córdoba en contra de Fisco Nacional (A.F.I.P.- D.G.I.) y la confirmación de las Resoluciones Administrativas N° 291/09 (DV RRCO), N°157/2015 (DV RRCO) y N°23/2017 (DI RCOR). XI.- Resta pronunciarme en relación a las costas de esta instancia las que atento al resultado obtenido se imponen en un 5% a cargo de la demandada y en un 95% a cargo de la actora, según lo dispuesto en el art 71 del CPCCN, regulando los honorarios de los letrados intervinientes doctores Fabian Cámara y Agustín Díaz Cafferata por la parte actora; y Teresa María Gardel y Aldo Martín Molina por la parte demandada en el % de lo regulado en la instancia de grado, de acuerdo a la imposición de esta alzada. ASI VOTO.- El señor Juez de Cámara, doctor Eduardo Ávalos, dijo: I.- Luego de efectuar un detenido estudio de la causa que nos ocupa, adhiero a la solución del vocal de primer voto, Dr. Ignacio María Vélez Funes, en cuanto propicia confirmar la Sentencia de fecha 10 de octubre de 2019 dictada por el señor Juez Federal N° 1 de Córdoba que rechaza la demanda contencioso administrativa iniciada por el Jockey Club Córdoba, con costas a la actora; la cual, a su vez, reguló los honorarios de los doctores Aldo Martín Molina y Teresa María Gardel, apoderado y patrocinante de la demandada, en conjunto y proporción de ley, en la suma de pesos Cien mil (\$100.000), y los de los doctores Fabián Cámara, Renata Prestti, Agustín Díaz Cafferata y Augusto Espósito -apoderados y patrocinantes de la parte actora- en la suma de pesos Sesenta mil (\$60.000), conforme los artículos 6, 8 y 20 de la Ley N° 21.839. II.- En primer lugar, debo adelantar que -si bien adhiero a la solución propuesta por el señor Juez de primer voto en cuanto a que debe confirmarse la sentencia atacada en lo que fuere motivo de agravios, como expresé precedentemente- no comparto los fundamentos allí dados, por los motivos que seguidamente expresaré. Así, ingresando al primer tema que nos ocupa y haciendo propia la relación de causa desarrollada por el Juez preopinante, lo que se encuentra en discusión es si la actividad desarrollada por el Jockey Club Córdoba -como asociación civil sin fines de lucro de carácter deportivo, cultural y social, conforme lo establece su Estatuto Social en el art. 1- está sujeta al pago del impuesto a las ganancias por las actividades que desarrolla o bien, si encuadra dentro de alguna de las exenciones contempladas por la Ley N° 20.628 (t.o 1997 y modif. aplicable al caso). Como necesario punto de partida, cabe recordar que nuestra Constitución Nacional consagra, de manera reiterada y como regla fundamental, tanto en el art. 4 como en los arts. 17 y 52, que sólo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos. Ha dicho el Alto Tribunal al respecto, contundentemente, que "los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos:155:290; 248:482; 312:912, entre otros) y, concordantemente con ello, ha afirmado reiteradamente que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones" (Fallos: 319:3400; 321:366, entre muchos otros). A su vez, resulta necesario recordar que el principio de legalidad o reserva de ley formal de la tributación, no es sólo una expresión sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos: 329:1554). Desde esta comprensión, la Corte Suprema de Justicia de la Nación también viene destacando que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir de ella (Fallos:312:2078; 321:1434; 326:4515), pues la exégesis de la norma debe practicarse sin violencia de su texto o de su espíritu (Fallos:307:928; 308:1873; 315:1256; 330:2286). Dentro de este marco, como punto de partida, cabe precisar que la Ley N° 20.628 (t.o 1997 y sus modif. aplicables al presente caso) en su artículo 1 establece que: "Todas las ganancias derivadas de fuente argentina, obtenidas por personas de existencia visible o ideal, cualquiera sea su nacionalidad, domicilio e residencia, quedan sujetos al gravamen de emergencia que establece esta ley..." y en el art. 2 se establece que: "A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas; los rendimientos, rentas o enriquecimientos derivados de la realización a título oneroso de cualquier acto o actividad habitual o no. Asimismo, se consideran ganancias gravadas las provenientes de juegos de azar, de apuestas, concursos o competencias deportivas, artísticas o de cualquier otra naturaleza, cuando no estén alcanzadas por la ley del impuesto a los premios de determinados juegos y concursos..." (el resaltado me pertenece). Es decir, que en principio, fiscalmente, tanto las entidades que persiguen el bien común como las que buscan el lucro de sus integrantes, son tratadas en forma conjunta y uniforme en la Ley del Impuesto a las Ganancias. El art. 69 de dicha ley (t.o. 1997 y modif. aplicables al caso) considera como "sociedades de capital" tanto a las formas más comunes de contratos y sociedades comerciales, como a "Las asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo" (inc. a, apart. 3°). A decir la doctrina, queda claro entonces que las "entidades sin fines de lucro" están sometidas al pago de impuestos, mientras no tengan "otro tratamiento impositivo", el cual se exhibe en el art. 20 de la mencionada ley que consagra las exenciones a dicho principio (Juan Carlos Peña, "Las asociaciones y fundaciones frente al pago de los impuestos", Derecho Tributario- Legislación

usual comentada, Tomo II, Buenos Aires, La Ley, 2015, Capitulo IV). Que también cabe recordar que, en materia de exenciones impositivas 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, y que fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas (Fallos - 277:373; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:508; 292:129, 357; 302:1599), que 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). Asimismo en la causa: ?Multicambio S.A.? (Fallos: 316:1115), Sentencia del 1° de junio de 1993, se expresó en el considerando 8°: ?Que ... las disposiciones que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, lo que equivale a admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia?. El temperamento consignado en el párrafo anterior, más allá de hacerse mayor o menor hincapié en el criterio con que deben apreciarse las exenciones, se reitera en numerosos pronunciamientos del Máximo Tribunal, concediéndolas o negándolas, en términos de sentencia de condena u obiter dictum-, pudiendo referirse entre ellos los registrados en: Fallos: 262:60, 263:353, 277:373, 279:226, 279:244, 280:172, 281:350, 282:236, 283:61, 284:9, 284:341, 286:340, 287:79, 302:1599, 305:635, 306:1201, 308:2554, 310:177, 312:529, 314:1842, 315:257, 316:1332, 319:1311, 319:1855, 319:2694, 320:58, 321:1660. Resulta decisivo entonces el adecuado examen de las disposiciones que estructuran el régimen normativo aplicable a las asociaciones civiles sin fines de lucro -como la actora-, y a la luz de aquellas, examinar la cuestión planteada. Entonces decíamos que el art. 20 de la Ley N° 20.628 (t.o. 1997 y sus modif. previas a la reforma de la Ley N° 27.430 aplicables al presente caso) y en lo que aquí interesa, referido a las asociaciones civiles sin fines de lucro, establece que: ?Están exentos del gravamen:... f) Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destine a los fines de su creación en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios. En caso de que estas ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre los socios. En caso de que esta ganancia provengan de dividendos de sociedades anónimas la Dirección devolverá el veintidós por ciento (22%) de los montos percibidos en tal concepto a condición de que las entidades beneficiarias mantengan en su patrimonio durante un lapso no inferior a dos (2) años las acciones que dieron origen a la devolución; en caso contrario deberán reintegrar a la Dirección los importes que hubieren percibido por tal concepto. Se excluye de la exención establecida en el párrafo anterior a aquellas entidades organizadas jurídicamente como sociedades anónimas u otra forma comercial y las que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares;... m) Las ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física, siempre que las mismas no persigan fines de lucro, exploten o autoricen juegos de azar y/o cuyas actividades de mero carácter social priven sobre las deportivas, conforme a la reglamentación que dicte el Poder Ejecutivo...?. De ello se colige que estos entes tiene un trato que puede resultar de la norma específica que lo protege o de su condición de asociación civil o fundación y, en ese caso, su tratamiento fiscal resultará de estar o no encuadrada en los incs. f) o m) del citado art. 20 de la ley; ya que las entidades dedicadas al deporte (inc. m) constituyen sin duda una especie del género asociaciones y fundaciones (inc. f) y, en consecuencia, poseen todos los beneficios y obligaciones del género. En este aspecto, es de trascendencia analizar el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación citado por el Juez de grado (in re: ?Jockey Club de Rosario c/Dirección General Impositiva s/impugnación de acto administrativo, 18/04/1989) que realiza un prolijo relato de los antecedentes y la evolución de la norma eximente. Allí se analizó pormenorizadamente que originariamente ésta comprendió en forma genérica a las entidades de beneficio público o de culto religioso que no persiguieran fines lucrativos, con la condición de que los ingresos obtenidos fueran destinados exclusivamente al beneficio o culto referidos (art. 5, inc. f de la Ley N° 11682); con la reforma introducida por el DL 14338/1946 (ratificado por la Ley 12922) dividió la exención contenida en el inc. f), acordando un tratamiento independiente a las entidades de beneficio público y a las dedicadas al culto religioso. En cuanto a las primeras, el inc. f) del art. 19 del nuevo texto legal privó del beneficio tributario a las asociaciones que, aun cuando cumplieran los demás requisitos, obtuvieran sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares. La Ley 12965 escindió, a su vez, a las entidades deportivas del género de instituciones civiles con fines de interés público enunciadas en el inc. f), acordándoles en un nuevo inciso -el m)- la exención del gravamen bajo la condición de no perseguir fines de lucro, así como de no explotar o autorizar juegos de azar. Del examen de tales antecedentes, se concluyó que el propósito legislativo plasmado en la inserción del inc. m) en el texto del art. 19 de la L. 11682 -origen, en lo sustancial, del inc. m) del art. 20 de la L. 20628- se dirigió a la concesión del beneficio de aquellas entidades deportivas cuya principal fuente de ingresos radicara en la realización de espectáculos públicos, razón por la cual eliminó, con respecto a ellas, sólo la prohibición relativa a tales espectáculos como condición de la exención, manteniendo en

cambio como causa que inhibía tal beneficio la relativa a la obtención de utilidades provenientes de la realización de carreras de caballos. Por dichas razones, y atento al principio de generalidad en la imposición que se traducía en la admisión legislativa de que las asociaciones deportivas se hallaban exentas del gravamen no obstante que sus ingresos se lograran por la realización de espectáculos públicos, no se seguía razonablemente que el mismo beneficio alcanzare a aquéllas que desarrollaren o explotaren las mencionadas carreras, toda vez que ello importaría prescindir sin razón suficiente del propósito con el que la exención fue establecida. Por dichas razones, sostuvieron que no correspondía considerar a la actora incluida en la exención del inc. m) del art. 20 de la Ley N° 20628, toda vez que, por no controvertirse que constituyese una asociación que obtenía recursos derivados de la realización de carreras hípcas, le alcanzare la previsión del 2 párr. del inc. f) del art. 20 precedentemente citado. Analizando ello con los antecedentes de la causa, donde no se encuentra controvertido que la actividad hípica es el objeto de creación de la asociación actora y las carreras de caballos una consecuencia de ello; así como también quedó demostrado que la entidad actora recibe apuestas sobre éstas cuando se llevan a cabo en el Club como así también en otras instituciones que no le son propias, considero que resulta plenamente vigente y aplicable el criterio sostenido por el Alto Tribunal, tal como lo sostuvo el Juez de Primera Instancia. Ello por cuanto considero que interpretar una norma jurídica consiste en descubrir su verdadero sentido y alcance con relación a los hechos a los cuales se aplica, pero no todos los métodos de interpretación jurídica son aplicables en materia tributaria, a fin de no transgredir el principio de legalidad. Es así que la Corte Suprema de Justicia de la Nación entendió que las leyes no deben interpretarse conforme a la desnuda literalidad de sus vocablos, ni según rígidas pautas gramaticales, sino computando su significado jurídico profundo, teniendo en cuenta el contexto general de ellas y los fines que las informan (Fallos 265:242; 265:256). Además, las normas tributarias no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla conforme a los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos 223:63; 232:254; 243:204; 252:209; 268:530; 270:110; 270:262; 279:226; 280:18; 280:172; 281:350). En este sentido, la interpretación extensiva procura desentrañar la voluntad del legislador o espíritu de la ley, a diferencia de la integración analógica que trata de cubrir un vacío legal. El Alto Tribunal ha declarado reiteradamente que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y que cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación la norma debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas en aquélla (...). De otro modo podría arribarse a una interpretación que equivaliese a prescindir de su texto (Fallos 279:128; 300:687; 301:958)" (Corte Sup., 1990, "Ballvé, Horacio Jorge v. ANA"-Fallos 313:1007-, cit. in re C. Nac. Cont. Adm. Fed., sala 4ª, 11/6/1992, "Duperial SAIC"); evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (doctr. de Fallos 296:372; 297:142; 300:1080). Asimismo, que se debe preferir la interpretación que favorece los fines perseguidos por la norma, y no la que los dificulta, evitando la significación oscura o abstrusa de las palabras empleadas, y prefiriendo, en cambio, el sentido más obvio del entendimiento común (cfr. Fallos 258:75; 267:495; 283:111; 283:206; 302:429, consid. 4º; 304:195, consid. 6º). En particular, respecto a las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben ser interpretadas con el alcance más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla (Fallos 315:257). Que lo hasta aquí expuesto pone de manifiesto que ya sea ateniéndose exclusivamente a la literalidad del texto de la ley, ya sea indagando en la intención perseguida por el legislador no es posible sino concluir que lucen acertados los fundamentos dados por el señor Juez de Primera Instancia en cuanto que el beneficio esgrimido por la norma no alcanza a aquellas instituciones que desarrollen o exploten carreras de caballos, toda vez que ello importaría prescindir -sin razón suficiente- del propósito con el que la exención fue establecida; y por lo tanto a dichas asociaciones, les alcanza la previsión del segundo párrafo del inciso f) del art. 20 precedentemente citado; más allá del análisis de si las apuestas en las carreras de caballos constituyen o no estrictamente "juegos de azar", pues por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, es propio de la interpretación lo que ellas dicen jurídicamente cuando el sentido y alcance sistemático de la norma así lo requiera (TFN, "Asociación Civil Jockey Club?", Sala A. 17/11/1997?).

III.- En segundo lugar, en relación al agravio expuesto por el recurrente relativo a la violación a la doctrina de los actos propios por parte de la demandada, más allá de lo expuesto por el señor Juez de primer voto, considero pertinente agregar que el certificado provisorio de exención expedido por la demandada no crea, extingue ni modifica un derecho otorgado por la ley, cosa ajena a la actividad reglamentaria del Poder Ejecutivo, sino que es una constancia para sí y para terceros de su condición frente al gravamen. Por lo tanto, al no constituir el otorgamiento en sí de una exención, considero que no le asiste razón a la recurrente en este punto.

IV.- En tercer lugar, ingresaré al agravio relativo a la regulación de honorarios efectuada a la parte demandada, la cual el recurrente considera elevada. Mediante la Sentencia que aquí se recurre, se observa que el señor Juez de Primera Instancia fijó los honorarios de los doctores Aldo Martín Molina y Teresa María Gardel, apoderado y patrocinante de la demandada, en conjunto y proporción de ley, en la suma de pesos Cien mil (\$100.000), teniendo en cuenta lo dispuesto por los arts. 6, 8, 20 y concordantes con la Ley N° 21.839 aplicable al presente caso, atento la fecha en que fueron realizadas las tareas profesionales. Ingresando al

tratamiento de los agravios, soy de opinión que la labor profesional del apoderado y la letrada interviniente por la parte demandada, deben valorarse a la luz de la pauta del art. 6 de la ley arancelaria vigente, atento encontrarnos en una causa sin apreciación pecuniaria, y por lo cual debe tenerse en cuenta la naturaleza y complejidad del asunto; la calidad, eficacia, extensión y complejidad de la labor desplegada, todo ello analizado en función de las circunstancias particulares del caso. En efecto, a los fines de efectuar el análisis de las pautas precedentes, existe un amplio margen de discrecionalidad que tienen los jueces a los fines de llegar a una retribución justa, razonable y equitativa. En esta línea de pensamiento y teniendo en cuenta que la labor desplegada por dichos profesionales fue diligente y exitosa en cuanto al resultado logrado, la suma fijada por el Juez de grado resulta adecuada y justa en relación a los intereses en juego y las tareas desarrolladas; así como también guarda una ajustada proporción con lo fijado a favor de la contraparte atento el resultado arribado. Por lo tanto, considero que tampoco le asiste razón en este punto a la apelante. V.- Por todos los fundamentos dados, propugno confirmar la sentencia dictada por el señor Juez Federal N° 1 de Córdoba con fecha 10 de octubre de 2019 en todo lo que decide y fue motivo de agravios. Finalmente, en relación a las costas de esta instancia, me permito respetuosamente disentir con el señor Juez de primer voto, ya que considero que las mismas deben imponerse en su totalidad a la recurrente perdidosa conforme el principio objetivo de la derrota (art. 68, 1ra parte del CPCCN); regulándose los honorarios de los doctores Aldo Martín Molina y Teresa María Gardel -representante legal y apoderado de la demandada- por las labores desarrolladas en esta Alzada en el % de lo regulado en la instancia anterior que por medio de la presente se confirman (conf. art. 30 de la Ley N° 27.423 vigente al momento en que se realizaron las tareas profesionales que deben remunerarse y conforme lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en ?Establecimiento Las Marías S.A.C.I.F.A. c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa? de fecha 4/09/2018); y a favor de los doctores Agustín Díaz Cafferata y Fabián Cámara -apoderados de la actora- en el % de lo fijado en primera instancia. ASI VOTO.- La señora Juez de Cámara, doctora Graciela S. Montesi, dijo Que por análogas razones a las expresadas por el señor Juez de Cámara preopinante, doctor Eduardo Avalos, vota en idéntico sentido.- Por el resultado del Acuerdo que antecede; SE RESUELVE: POR UNANIMIDAD: 1) Confirmar por las razones dadas en esta instancia, la resolución dictada con fecha 10 de octubre de 2019 por el señor Juez Federal N°1 de Córdoba, en cuanto rechaza la demanda impetrada por la Asociación Civil Jockey Club Córdoba en contra de Fisco Nacional (A.F.I.P.- D.G.I.) y la confirmación de las Resoluciones Administrativas N° 291/09 (DV RRCO), N°157/2015 (DV RRCO) y N°23/2017 (DI RCOR), por los fundamentos dados en la presente resolución. POR MAYORIA: 2) Imponer las costas a la recurrente perdidosa conforme el principio objetivo de la derrota (art. 68, 1ra parte del CPCCN); regulándose los honorarios de los doctores Aldo Martín Molina y Teresa María Gardel -representante legal y apoderado de la demandada- por las labores desarrolladas en esta Alzada en el % de lo regulado en la instancia anterior que por medio de la presente se confirman (conf. art. 30 de la Ley N° 27.423 vigente al momento en que se realizaron las tareas profesionales que deben remunerarse y conforme lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en ?Establecimiento Las Marías S.A.C.I.F.A. c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa? de fecha 4/09/2018); y a favor de los doctores Agustín Díaz Cafferata y Fabián Cámara -apoderados de la actora- en el % de lo fijado en primera instancia. 3) Protocolícese y hágase saber. Cumplido publíquese y bajen. EDUARDO AVALOS IGNACIO MARIA VELEZ FUNES EN DISIDENCIA PARCIAL GRACIELA S. MONTESI EDUARDO BARROS SECRETARIO DE CAMARA Correlaciones: Consorcio de Propietarios Loteo Country Jockey Club Córdoba c/Administración Federal de Ingresos Públicos s/contencioso administrativo - varios - Cám. Fed. Córdoba - Sala B - 07/05/2018 - Cita digital IUSJU058041E 003148F