



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 41046/2023/CA1; CLUB ATLETICO HURACAN
ASOCIACION CIVIL (TF 46028-I) c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

Buenos Aires, de agosto de 2024.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que mediante sentencia de fs. 152/155 el Tribunal Fiscal de la Nación –en lo sucesivo “TFN”– resolvió confirmar la resolución N° 365/15 (DV SRRI) y su rectificativa N° 1/16 (DV SRRI), en cuanto al impuesto al valor agregado –“IVA”– y a los intereses resarcitorios intimados, y reencuadrar la multa impuesta a Club Atlético Huracán Asociación Civil –en adelante “Club Huracán”–, graduándola en su mínimo legal. Impuso las costas a la vencida, con excepción de la parte correspondiente a la multa, ya que las distribuyó en el orden causado.

Por su parte, reencuadró en los mismos términos que la anterior la multa impuesta mediante la resolución N° 301/16 (DV SRRI), con costas por su orden.

Para así decidir, afirmó que el planteo giró en torno del IVA, períodos fiscales 12/08 a 10/13; que mediante la resolución N° 1/16 (DV SRRI) se rectificó la resolución N° 365/15 (DV SRRI), disponiendo que los intereses resarcitorios alcanzaban la suma de \$ 1.925.763,89 en lugar de \$ 19.257.638,95, y que el asunto versó sobre los servicios prestados por la actora, debatiéndose si se encontraban exentos, o no. Luego de ello, reseñó los argumentos esgrimidos por las partes contendientes en sus respectivas presentaciones, definió que la causa era de puro derecho y recordó que ese tribunal tiene vedado pronunciarse acerca de la constitucionalidad de las normas, a menos que previamente lo hubiere efectuado la Corte Suprema de Justicia (cfr. ley 11.683, art. 185).

Expuso que la posición de la actora estribó en que sus ingresos se encontraban exentos en los términos de la ley 12.965, a diferencia del organismo fiscal, quien postuló que se hallaban gravados, por no resultar aplicable la exención prevista en el artículo 7° de la ley del tributo.

Transcribió el inciso m. del artículo 19 de la ley 11.682 –introducido por la ley 12.965–, aseverando que en 1973 fue sustituida por



la ley 20.628, y a partir de allí la exención relativa a dichas asociaciones quedó limitada a dicho gravamen.

Destacó que el artículo 105 de la ley 20.628 en ningún momento explicitó que mantenían vigencia las normas aplicables a otros tributos que no fueran los sustituidos, como sería el caso del IVA.

Aseveró que, a partir de la sustitución de la ley 12.965 quedó eliminada la aplicación de la exención amplia a las entidades de la naturaleza de Club Huracán en el IVA, quedó eliminada.

En otro orden, declaró que con la sanción de la ley 25.414, derogada por la ley 25.556, el Poder Legislativo delegó en cabeza del Poder Ejecutivo Nacional el ejercicio de atribuciones legislativas hasta el 10/3/02, estableciendo en el inciso a. del acápite II, entre otras, la facultad de crear y eliminar exenciones. Puso de resalto que allí se estableció la caducidad de pleno derecho de la delegación efectuada, una vez que transcurriera el período citado, sin perjuicio de la validez y continuidad de las normas dictadas por el Poder Ejecutivo en ejercicio de aquéllas facultades.

Explicó que, en virtud de dicha delegación, el decreto 493/01, modificado por su par 496/01, introdujo modificaciones a la ley de IVA, entre las cuales se halla la derogación de la exención sobre los espectáculos y reuniones de carácter artístico, científico, cultural, teatral, musical, de canto, de danza, circense, deportivos y cinematográficos, por los ingresos que constituyeran la contraprestación exigida para el acceso (cfr. art. 7°, punto 10., inciso h., primer párrafo de la ley del gravamen).

Destacó que el decreto 496/01 estableció una exención más acotada en el mismo punto 10., aplicable únicamente a los espectáculos de carácter teatral comprendidos en la ley 24.800, y luego de ello, por medio de la ley 26.115, se extendió la franquicia a conciertos o recitales musicales.

Por otro lado, expuso que la ley 25.920 incorporó un segundo párrafo al artículo 7.1 de la ley del IVA, cuyo contenido transcribió, destacando que para ese momento la ley 12.965 ya no se encontraba vigente.

Desde otro ángulo, sostuvo que el decreto 845/01 incorporó el punto 11. del inciso h. del artículo 7° de la ley citada, disponiendo una





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 41046/2023/CA1; CLUB ATLETICO HURACAN
ASOCIACION CIVIL (TF 46028-I) c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

exención aplicable exclusivamente a los ingresos que constituyeran una contraprestación por el acceso a los espectáculos de carácter deportivo amateur. Por ello, estimó que en autos no se acreditó que los ingresos de Club Huracán correspondieran a esa clase de espectáculos deportivos, razón que llevó al Tribunal Fiscal a mantener el criterio del fisco nacional y confirmar el ajuste en el IVA.

Seguidamente, en el *Considerando VII* de su pronunciamiento, el *a quo* se refirió a los intereses resarcitorios – resolviendo su confirmación– y en el *Considerando VIII* a las multas impuestas, decidiendo del modo reseñado más arriba.

II. Contra dicha sentencia se alza la parte actora, interponiendo el recurso de apelación a fs. 158 –concedido a fs. 170/vta.– y expresando sus agravios a fs. 174/195, los que fueron contestados por la contraria a fs. 209/216 vta.

De su lado, si bien a fs. 201 la representación fiscal recurrió la sentencia, a fs. 204 desistió de la apelación, lo cual fue tenido en cuenta por el *a quo* a fs. 205. Sobre este singular aspecto nada corresponde aquí decidir.

III. En su memorial, Club Huracán acusa de arbitraria y carente de sustento la interpretación seguida por el TFN, toda vez que – explica– confundió la exención subjetiva que la alcanza, al revestir la calidad de institución deportiva, con la exención objetiva consagrada en la misma ley de IVA.

En lo referido a la vigencia de la ley 11.682, niega que fuera derogada por la ley 20.628, ni por ninguna otra norma, de lo que se sigue que la exención relativa a “todo otro impuesto nacional” no fue alcanzada por la derogación de la ley de impuesto a las ganancias.

Invoca distintos documentos en los cuales, ante la inquietud acerca de si la ley 11.682 –en lo que aquí incumbe– mantuvo su vigencia, expresándose por la afirmativa: la Instrucción N° 293 de la Dirección Asuntos Técnicos y Jurídicos (DGI) –21/8/80–; la Instrucción General (DGI) N° 28/95; Instrucción General (AFIP) N° 5/00 y la Reunión del Grupo de Enlace AFIP-CPCECABA del 13/10/04.



Pone de resalto que el propio organismo recaudador reconoció categóricamente que las exenciones previstas en el artículo 19 de la ley 11.682 –particularmente en la sección referida a “todo otro impuesto nacional”–, se encontraban vigentes.

Asimismo, invoca y transcribe jurisprudencia del TFN, en la cual se afirmó que las exenciones otorgadas sobre la base del artículo 19, incisos m. y s. de la ley 11.682, mantienen su vigencia con relación a los distintos impuestos nacionales.

Destaca que ni la ley 23.871, ni ninguna otra posterior, derogaron las exenciones generales o especiales contenidas en la ley 11.682, o en cualquier otra norma.

Tacha de inconstitucional la modificación introducida a la ley del IVA por el decreto 493/01, aduciendo que vulneró el principio de reserva de ley, que impera en la materia tributaria.

Explica que, la modificación incorporada por el mencionado decreto, en modo alguno altera la plena vigencia de la exención subjetiva genérica, referida a “todo impuesto nacional” contenida en la ley 11.682.

Destaca que concurren dos exenciones de diversa naturaleza. Una, de carácter subjetiva (ley 20.631, t.o., art. 7°, inc. h. punto 6° y ley 11.682, art. 19, inc. m., incorporado por ley 12.965) y otra, de carácter objetiva, establecida por el artículo 6° inciso j. apartado 10. de la ley 23.871, que fue eliminada por el decreto 493/01 y restituido por el decreto 845/01, sólo para espectáculos amateur.

Afirma que el artículo 7.1 de la ley del impuesto –incorporado por la ley 25.063 y modificado por el decreto 615/01, no eliminó la exención subjetiva que alcanzaría a su parte, sino que sólo limitó su aplicabilidad respecto de los espectáculos deportivos.

Cuestiona la sentencia en crisis, negando que su parte, en tanto entidad deportiva, únicamente se beneficiara con la exención en trato, respecto de los espectáculos amateurs.

En otro orden, refiere a la ley 25.920 y a sus antecedentes parlamentarios, manifestando que reafirmó las exenciones genéricas dispuestas con anterioridad a su sanción, es decir, vigentes al 9/9/04, sólo limitando expresamente las que se establecieran en el futuro.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 41046/2023/CA1; CLUB ATLETICO HURACAN
ASOCIACION CIVIL (TF 46028-I) c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

Sostiene que el objetivo que tuvo en vista el legislador al sancionar la ley mencionada en el considerando anterior no fue otro que el de brindar seguridad jurídica a los contribuyentes.

Alude y transcribe segmentos del pronunciamiento del Alto Tribunal recaído en el precedente “*Asociación Mutual Sancor c/ AFIP-DGI s/acción meramente declarativa de derecho*” (14/4/15); cita el pronunciamiento recaído en “*Club 20 de febrero c/AFIP*” (26/9/06) del mismo tribunal, junto con otros pronunciamientos de distintas Salas de esta Cámara de Apelaciones, y asevera que resultan de aplicación al presente caso, al tiempo que afirma que las exenciones subjetiva tienen prelación respecto de los servicios gravados.

Por último, en los apartados IV.2 y IV.3 de su memorial, expresa agravios contra los intereses resarcitorios y las multas impuestas por el fisco nacional, respectivamente.

Cita jurisprudencia y doctrina, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada.

IV. Que previo a ingresar al tratamiento de los agravios descriptos, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir al recurrente en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, “*ACIJ c/ EN- ley 24240- M° Planificación s/ proceso de conocimiento*”, del 29/5/08; “*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*”, del 21/5/09; “*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*”, del 21/10/10; “*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación “A” 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*”, del 18/4/11; “*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 – Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*”, del 25/8/11, “*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*”, del 7/8/14, “*Laham, Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de*



organismo externo”, del 7/5/15; “*Golden Penaut Argentina c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*”, Causa N° 72680/18, del 2/7/19; esta Sala –en su actual integración–, [causa CAF 49.932/2015/CA2, “D’Alessandro, Jorge Héctor \(TF 33405-I\) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, del 02/05/24\).](#)

V. Que, en forma inicial, corresponde puntualizar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (cfr. Fallos: 300:985).

Así pues, “...lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)” (cfr. esta Cámara, Sala III, “*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI*”, Causa N° 27409/12 del 31/10/12; “*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI*”, Causa N° 4502/14 del 29/9/14; “*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*”, Causa N° 18124/16 del 14/9/17; “*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/DGI*”, Causa N° 83620/16, del 16/10/18; “*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI*”, Causa N° 72673/18, del 7/5/19, entre otros; esta Sala –en su actual integración–, Causa CAF 47840/2023/CA1, “[Sol Frut SA \(TF 79199011-I\) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo](#)”, del 09/5/24).

VI. Que, ello sentado, como medida previa a dar comienzo al desarrollo de este decisorio, se torna necesario describir las posiciones asumidas por las partes contendientes y el objeto de la *litis*.

Revistiendo la actora el carácter de asociación civil, cuya actividad principal declarada consiste en la prestación de “Servicio social y común no clasificado” y “Servicio de Asociaciones NCP” (v. antecedentes administrativos, 2° Cpo. antecedentes IVA, fs. 267), del





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 41046/2023/CA1; CLUB ATLETICO HURACAN
ASOCIACION CIVIL (TF 46028-I) c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

contenido de la Resolución 365/15 DV SRRI (fs. 5/16) se extraen los
siguientes componentes:

(i) Únicamente los espectáculos deportivos amateur estarían
alcanzados por la exención contemplada en el artículo 7° inciso h. punto
11. de la ley de IVA.

Siendo que los partidos de fútbol en los que intervino Club
Huracán no formarían parte de aquélla previsión, las recaudaciones
obtenidas se encontrarían alcanzadas por el gravamen.

(ii) Frente al planteo de inconstitucionalidad del artículo 7°
inciso h. punto 11. de la ley de IVA, invocado por la encartada en la etapa
de fiscalización (antecedentes administrativos, 2° Cpo. de antecedentes
IVA, fs. 249/250) y una vez iniciado el procedimiento de determinación de
oficio (antecedentes administrativos, Act. N° 10557-15-2016, descargo
glosado a fs. 145/153), el juez administrativo destacó que la
administración tributaria carecía de potestad para pronunciarse acerca de
la constitucionalidad de las normas.

(iii) Siendo que la encartada también argumentó en su
descargo que gozaría de una exención, en virtud de la vigencia del artículo
19 inciso m. de la ley 11.682 (texto según ley 12.965), en el acto
administrativo se expuso que el planteo refiere exclusivamente a asuntos
de constitucionalidad de las normas, reiterándose que el organismo carece
de potestad para pronunciarse sobre el particular.

(iv) Por el lado de la actora, en su recurso de apelación ante
el TFN (fs. 21/26), luego de explicar que reviste el carácter de asociación
civil sin fines de lucro, cuya actividad principal es deportiva amateur en
diversas disciplinas y principalmente de fútbol amateur y profesional,
reiteró el argumento relativo a la vigencia de la ley 11.682 (texto según ley
12.965) y a la inconstitucionalidad del artículo 7° inciso h. punto 11. de la
ley del tributo, así como de la ley 25.414 y del decreto 493/01.

Sostuvo asimismo que resultaría aplicable la ley 25.920.

En lo sustancial, estos argumentos fueron reiterados en la
expresión de agravios contra la sentencia del TFN.



(v) Tal como surge del *Considerando I* de este pronunciamiento, el tribunal de grado recogió la tesitura de la demandada, confirmando el ajuste en el IVA.

Para ello, luego de manifestar que ese tribunal tiene vedado pronunciarse acerca de la constitucionalidad de las normas, aseveró que la exención amplia contenida en la ley 11.682 no tenía vigencia. Explicó los alcances de las modificaciones introducidas por los decretos 493/01 y 496/01 a la ley del gravamen, con especial referencia al punto 10. inciso h. del primer párrafo artículo 7°, y de la ley 25.920, y explicó que, en virtud del punto 11. del inciso h. del artículo 7° de la ley, exclusivamente los ingresos correspondientes a los espectáculos deportivos amateur gozaban de la exención allí consagrada.

Contra este pronunciamiento se alza la parte actora, dando espacio a la intervención de este tribunal de segunda instancia.

VII. Es claro que el debate de autos se centra en el alcance del IVA, con relación a los ingresos que obtuvo Club Huracán por la prestación del servicio de espectáculos deportivo, en particular de fútbol profesional.

Sabido es que, por un lado, los servicios en general se encuentran gravados por ese tributo (ley 20.631, t.v., art. 3°), y que, por el otro, algunos de ellos se encuentran beneficiados por las exenciones consagradas en el artículo 7° y concordantes de la misma ley.

Las particularidades que presenta el caso de autos imponen llevar a cabo una cuidadosa delimitación del escenario en el cual se desenvuelve, dada la complejidad que reviste.

Esta última característica obedece a dos razones. La primera: que desde un inicio, la actora ha planteado la inconstitucionalidad de cierta normativa involucrada en el caso, no pudiéndose llevar a cabo el *test* de constitucionalidad, por las razones expuestas por la AFIP y por el TFN; la segunda: que el estudio del planteo lleva ínsita la lectura e interpretación de un entramado de normas jurídicas que, penosamente, no responde a los cánones de un armonioso y sistemático diseño. Incluso, ello ha sido destacado por calificada doctrina, al acusar la “*absoluta desprolijidad e inseguridad jurídica a la que injustificadamente se ha sometido a los contribuyentes y que ha hecho variar de opiniones a la*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 41046/2023/CA1; CLUB ATLETICO HURACAN
ASOCIACION CIVIL (TF 46028-I) c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

justicia, a la propia AFIP, a la doctrina, a los contribuyentes, a los funcionarios de distintos estamentos y en general, a todos los actores vinculados con la materia” (Marchevsky, Rubén A., Impuesto al Valor Agregado. Análisis integral, Errepar, Buenos Aires, 2006, pág. 364)

Estas dos referencias han de estar presentes en el desarrollo que sigue.

VIII. a. Comenzando con la descripción del plexo normativo involucrado, el **artículo 7°** de la ley de IVA (ley 20.631, t.o. en 1997 y modif.) regula las exenciones, disponiendo en su parte pertinente que: *“Estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley, las ventas, las locaciones indicadas en el inciso c) del artículo 3° y las importaciones definitivas que tengan por objeto las cosas muebles incluidas en este artículo y las locaciones y prestaciones comprendidas en el mismo, que se indican a continuación: ...”*.

Correlativamente con ello, el **inciso h., punto 6°** establecía: *“Las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3°, que se indican a continuación: ... Los servicios prestados por las obras sociales regidas por la Ley 23.660, por instituciones, entidades y asociaciones comprendidas en los incisos f), g) y m) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones, por instituciones políticas sin fines de lucro y legalmente reconocidas, y por los colegios y consejos profesionales, cuando tales servicios se relacionen en forma directa con sus fines específicos”* (texto según decreto 280/97).

El **inciso h. punto 10** disponía lo siguiente: *“Los espectáculos y reuniones de carácter artístico, científico, cultural, teatral, musical, de canto, de danza, circenses, deportivos y cinematográficos, por los ingresos que constituyen la contraprestación exigida para el acceso a dichos espectáculos”* (texto según decreto 280/97). Este punto fue suprimido por el **decreto 493/01** (BO: 30/4/01) y luego reincorporado por el **decreto 496/01** (BO: 2/5/01), con el siguiente texto: *“Los espectáculos de carácter teatral comprendidos en el artículo 2° de la Ley N° 24.800”*.



Posteriormente fue modificado por la ley 26.115 (BO: 19/7/06), en aspectos que no interesan en este análisis.

De regreso al **inciso h. punto 6º**, fue sustituido por el **decreto 493/01**, en los siguientes términos: *“Los servicios prestados por obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales, por instituciones, entidades y asociaciones comprendidas en los incisos f), g) y m) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, por instituciones políticas sin fines de lucro y legalmente reconocidas, y por los colegios y consejos profesionales, cuando tales servicios se relacionen en forma directa con sus fines específicos”*.

b. Por conducto de la **ley 25.063** (BO: 31/12/98) se incorporó a la ley del gravamen el **artículo 7.1**, con el siguiente texto: *“Respecto de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, no serán de aplicación las exenciones previstas en el punto 6), del inciso h), del artículo 7º –excepto para los servicios brindados por las obras sociales regidas por la ley 23.660 a sus afiliados obligatorios–, ni las dispuestas por otras leyes nacionales –generales, especiales o estatutarias–, decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía que incluyan taxativa o genéricamente al impuesto de esta ley, excepto las otorgadas en virtud de regímenes de promoción económica, tanto sectoriales como regionales y a las Aseguradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones y Aseguradoras de Riesgos del Trabajo”*.

“Tendrán el tratamiento previsto para los sistemas de medicina propaga, las cuotas de asociaciones o entidades de cualquier tipo entre cuyas prestaciones se incluyan servicios de asistencia médica y/ o paramédica en la proporción atribuible a dichos servicios”.

El precepto fue modificado por la **ley 25.405** (BO: 6/4/01), pasando a expresar lo que sigue: *“Respecto de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, no serán de aplicación las exenciones previstas en el punto 6, del inciso h) del artículo 7º –excepto para los servicios brindados por las obras sociales regidas por la ley 23.660 a sus afiliados obligatorios y por los colegios y consejos profesionales y las cajas de previsión social para profesionales a sus matriculados, afiliados directos y grupos familiares–, ni las dispuestas por otras leyes nacionales*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 41046/2023/CA1; CLUB ATLETICO HURACAN
ASOCIACION CIVIL (TF 46028-I) c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

–generales, especiales o estatutarias–, decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía, que incluyan taxativa o genéricamente al impuesto de esta ley, excepto las otorgadas en virtud de regímenes de promoción económica, tanto sectoriales como regionales y a las aseguradoras de fondos de jubilaciones y pensiones y aseguradoras de riesgo del trabajo”.

A los pocos días, el **decreto 493/01** (BO: 30/4/01) sustituyó el artículo 7.1 de la ley del impuesto, en los siguientes términos: *“Respecto de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica y de los espectáculos y reuniones de carácter artístico, científico, cultural, teatral, musical, de canto, de danza, circenses, deportivos y cinematográficos, no serán de aplicación las exenciones previstas en el punto 6., del inciso h), del primer párrafo del artículo 7° –excepto para los servicios brindados por las obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales a sus afiliados obligatorios–, ni las dispuestas por otras leyes nacionales –generales, especiales o estatutarias–, decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía, que incluya taxativa o genéricamente al impuesto de esta ley, excepto las otorgadas en virtud de regímenes de promoción económica, tanto sectoriales como regionales y a las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones y aseguradoras de riesgos del trabajo”* (subrayado aquí agregado).

“Tendrán el tratamiento previsto para los sistemas de medicina prepaga, las cuotas de asociaciones o entidades de cualquier tipo entre cuyas prestaciones se incluyan servicios de asistencia médica y/ o paramédica, en la proporción atribuible a dichos servicios”.

El **decreto 496/01** (BO: 2/5/01) y luego el **decreto 615/01** (BO: 14/5/01) modificaron el texto del artículo 7.1 de la ley, en aspectos que no conciernen a este análisis.

c. El **inciso h., punto 11.** del **artículo 7°** de la ley del impuesto, referido –en el texto ordenado en 1997– a la producción y distribución de películas y grabaciones y exhibición en salas cinematográficas o emisoras de televisión, fue suprimido por el decreto 493/01 y reincorporado por el **decreto 845/01** (BO: 25/6/01), pasando a



decir lo siguiente: *“Los espectáculos de carácter deportivo amateur, en las condiciones que al respecto establezca la reglamentación, por los ingresos que constituyen la contraprestación exigida para el acceso a dichos espectáculos”*.

d. Al **artículo 7.1** de la ley 20.631 (t.o. en 1997 y modif.) se le incorporaron dos nuevo párrafo por medio de la ley 25.920 (BO: 9/9/04), del siguiente tenor: *“Sin perjuicio de las previsiones del primer párrafo de este artículo, en ningún caso serán de aplicación respecto del impuesto de esta ley las exenciones genéricas de impuestos, en cuanto no lo incluyan taxativamente”*.

“La limitación establecida en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la exención referida a todo impuesto nacional se encuentre prevista en leyes vigentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley por la que se incorpora dicho párrafo, incluida la dispuesta por el artículo 3º, inciso d) de la Ley 16.656, que fuera incorporada como inciso s) del artículo 19 de la Ley 11.682 (t.o. en 1972 y sus modificaciones)”.

IX. El cuadro descripto en el considerando que antecede permite vislumbrar el nivel de complejidad del cual se dio cuenta.

La cantidad de reformas operadas en la ley del IVA, algunas de ellas con pocos días de diferencia, arrojó por resultado la existencia de un texto legal que requiere una cuidadosa lectura, de cara a alcanzar su correcta interpretación.

Ello así, pues, como se verá, algunas modificaciones atentaron contra la sistematicidad del impuesto, tornándose imperioso acudir a los mecanismos de hermenéutica jurídica para descubrir su sentido y alcance.

Por otro lado, como también se dijo, el caso involucra planteos de inconstitucionalidad, que a esta alzada le incumbe atender.

X. Dicho todo lo que antecede, por cuestiones metodológicas, corresponde comenzar el examen por el enunciado del **inciso h., punto 6º del artículo 7º** de la ley del impuesto, cuyo texto, al tiempo de los hechos de autos –en lo que aquí interesa reseñar– expresaba que: *“Están exentas del impuesto establecido por la presente ley... Los servicios prestados por... [las] asociaciones comprendidas en los*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 41046/2023/CA1; CLUB ATLETICO HURACAN
ASOCIACION CIVIL (TF 46028-I) c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

incisos... m) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones...”.

El enunciado remite al **artículo 20 inciso m.** de la ley de impuesto a las ganancias –actual artículo 26, inciso l. (t.o. en 2019)–, que establece lo siguiente: *“Están exentos del gravamen...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”* (subrayado agregado).

De la conjunción de estos preceptos se puede extraer, sin necesidad de incursionar en mayores labores interpretativas, que a las asociaciones deportivas que no persigan fines de lucro –independientemente del beneficio consagrado en el impuesto a las ganancias–, les alcanza la exención en el IVA.

Tal será, desde aquí, **“la premisa”** que se asienta, esto es: **las asociaciones deportivas sin fin de lucro gozan de exención en el IVA.**

Con respecto a esta aseveración cabe destacar dos extremos. Por un lado, que en ningún momento se cuestionó que Club Huracán revista aquél carácter; es decir, el fisco nacional no sustentó su posición en el desconocimiento de que resultare aplicable la previsión del artículo 7°, inciso h. punto 6° de la ley 20.631 (t.v.). Por el otro, que la modificación operada por el decreto 493/01 al mentado punto 6°, en nada alteró la sección que aquí interesa.

XI. Prosiguiendo con el análisis, el párrafo primero del **artículo 7.1** de la ley del gravamen, en su texto original (según ley 25.063), en lo que aquí resulta relevante, estatúa que: *“Respecto de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, no serán de aplicación las exenciones previstas en el punto 6), del inciso h), del artículo 7°...”*, y el **decreto 493/01** lo sustituyó, adicionando, entre los servicios a los cuales no les alcanzaría la exención, a los **deportivos**.

Pues bien, una primera lectura del artículo 7°, inciso h. punto 6° de la ley, juntamente con el artículo 7.1, primer párrafo (texto



según decreto 493/01), podría conducir a sostener que las asociaciones deportivas sin fines de lucro no gozarían de la exención en cuestión. Empero, este análisis involucra necesariamente el de **constitucionalidad** del decreto descripto, tal como explícitamente lo planteó la actora.

Sobre el particular, se considera que el *test* resulta viable, a poco que se repare que, a través del mencionado reglamento, el Poder Ejecutivo Nacional substituyó la ley del impuesto, en aspectos que conforman la parte sustantiva del tributo.

El dictado del decreto 493/01 se sustentó en la ley 25.414 (BO: 30/3/01), cuyo artículo 1° dispuso: “*Facultase al Poder Ejecutivo nacional al ejercicio de las siguientes atribuciones hasta el 1° de marzo del año 2002*”.

“II. Emergencia pública: ... a) *Crear exenciones, eliminar exenciones excepto aquellas que benefician los consumos que integran la canasta familiar o las economías regionales, Sociedades Cooperativas, Mutuales, Asociaciones y Obras Sociales Sindicales...*”.

A más de ello, en los considerandos del decreto se puede leer que la reforma tuvo por finalidad principal lograr un mayor equilibrio fiscal, mediante la redistribución de la carga tributaria, eliminando distorsiones económicas y generando recursos de carácter genuino que resultarían necesarios para el financiamiento de las erogaciones públicas.

En lo que al IVA concierne, se lee que se contempló la eliminación de algunas exenciones, a efectos de aumentar el rendimiento del gravamen, ampliando su base imponible.

Pues bien, es del caso mencionar que los achaques de inconstitucionalidad hacia el decreto en cuestión han sido materia de análisis y resolución por parte del Poder Judicial, tal como acertadamente lo apuntó el Sr. Fiscal de Cámara en su [dictamen](#) del 14/3/24.

En lo central, el examen que corresponde llevar adelante se direcciona a indagar si el principio de legalidad o de reserva de ley, que informa y gobierna al derecho tributario sustantivo, se ha visto vulnerado con la reforma introducida por el Poder Ejecutivo, a través del decreto 493/01.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 41046/2023/CA1; CLUB ATLETICO HURACAN
ASOCIACION CIVIL (TF 46028-I) c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

Es que, como se indicó, el reglamento adicionó el vocablo “deportivos” al primer párrafo del artículo 7.1 de la ley, incluyendo así a ese tipo de espectáculos entre los servicios no alcanzados por la exención.

En orden a las inveteradas y claras reglas que emanan de nuestro orden constitucional, luce palmario que la medida en examen atentó contra la letra y el espíritu de la Ley Fundamental, no resultando atendible el argumento que pretende justificar la injerencia de un órgano del Estado en las competencias propias y exclusivas del otro, alegando el empleo de una potestad delegada.

Es bien sabido que la Constitución Nacional ordena que las contribuciones –tributos– únicamente sean impuestas por el “Congreso General” (cfr. arts. 4º, 17 y 75 inc. 2º), vedando a este órgano del Estado la delegación de esa competencia en favor del Poder Ejecutivo (art. 76).

Siendo ello así, convierte en una exacción o un despojo que viola el derecho de propiedad (art. 17 de la Constitución Nacional), el cobro de impuestos sin ley que lo autorice (CSJN, Fallos: 180:384; 184:542).

En este sendero, en la causa “*Selcro SA c/ Jefatura de Gabinete Mº S DECI 55/00 (Dto. 360/95 y 67/96) s/amparo-Ley 16.986*”, del 21/10/03 (Fallos 326:4251), habiendo delegado el Poder Legislativo en favor de la Jefatura de Gabinete de Ministros la potestad de fijar valores o escalas de ciertas tasas, el Alto Tribunal, invalidando la medida, recordó que se trataba de una facultad exclusiva y excluyente del Congreso, por tratarse de aspectos sustanciales del derecho tributario.

En los autos “*Camaronera Patagónica SA c. Ministerio de Economía y otros s/ amparo*”, del 15/4/14 (Fallos: 337:388), referida al ejercicio del potestades tributarias por parte de la cartera económica del Poder Ejecutivo, el Máximo Tribunal enfatizó el valladar inmovible que supone el principio de reserva de ley en materia tributaria, aseverando que no cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el artículo 76 de la Constitución Nacional.



Adentrándonos al terreno del ejercicio de potestades normativo-tributarias por parte del Poder Ejecutivo, particularmente en el impuesto que aquí concierne, la jurisprudencia de la Corte Suprema es contundente en cuanto a su rechazo.

Por caso, en la causa “*Cámara Argentina del Libro y otros c/PEN. Dto. 616/01 s/amparo ley 16.986*”, del 1/9/03 (Fallos: 326:3168), si bien se trataba de un decreto que había sido dictado invocando las facultades conferidas por el artículo 99 inciso 2° de la Constitución Nacional —es decir, ejerciendo facultades reglamentarias—, siendo que había excluido determinados bienes de las exenciones previstas en la ley del IVA, el Tribunal Címero, adhiriendo al dictamen de la Procuración General de la Nación del 31/10/02, revocó la sentencia que había ratificado la constitucionalidad del decreto 616/01, recordando, entre otros fundamentos, que es reiterada la jurisprudencia según la cual, cualquier extensión analógica, aún por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo, y 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.

En “*Austral Cielos del Sur SA (TF 16545-I) c/DGP*”, del 23/6/11 (Fallos: 334:763), caso en el cual la AFIP había determinado de oficio la obligación en concepto de IVA, en la comprensión de que, a la luz del decreto 879/92, determinados servicios no se encontraban alcanzados por la exención regulada en la ley del gravamen, la Corte Suprema afirmó que el Poder Ejecutivo no estaba facultado para restringir la exención en trato, reconociendo de tal modo su manifiesta inconstitucionalidad (Considerando 10). Antes de ello, recordó que el Tribunal “... *ha expresado reiteradamente que los principios y preceptos constitucionales son categóricos en cuanto prohíben a otro poder, que el legislativo, el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245 y 312:912, entre muchos otros). Asimismo, ha puntualizado que la exclusiva competencia que la Constitución Nacional asigna al Congreso en esa materia impide que una vez establecido un gravamen, los elementos sustanciales definidos por la ley puedan ser*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 41046/2023/CA1; CLUB ATLETICO HURACAN
ASOCIACION CIVIL (TF 46028-I) c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

alterados a su arbitrio por otro de los poderes del gobierno, pues de esa manera se desvirtuaría la raíz histórica de la mencionada garantía constitucional —el principio de legalidad o reserva de la ley— y se la vaciaría de buena parte de su contenido útil (causa “La Bellaca”, Fallos: 319:3400)”.

Y, si nos dirigimos específicamente al análisis del **decreto 493/01**, el cuadro no difiere.

En el precedente *“Festival de Doma y Folklore c/EN s/acción meramente declarativa de derecho”*, del 20/2/18 (Fallos: 341:101), en el cual se invocó un estado de incertidumbre a causa de que el decreto 493/01 había eliminado determinados servicios del artículo 7°, inciso h., punto 10. de la ley de IVA, si bien la mayoría del Tribunal se pronunció por declarar inadmisibile la acción promovida, por razones que hacen a su viabilidad procesal, cabe referir al voto de los ministros Lorenzetti y Maqueda, ya que, con profusa cita de precedentes del Tribunal, afirmaron que: “... resulta claro que ni el Poder Legislativo podía delegar en el Ejecutivo la facultad de eliminar exenciones –menos aun con la amplitud que lo hizo– ni este último podía dictar reglamentos en uso de tal atribución disponiendo la inclusión en el impuesto al valor agregado de sujetos hasta entonces exentos, sin vulnerar el principio constitucional de legalidad en materia tributaria” (Considerando 12).

Entre los precedentes de mayor relieve de este Tribunal de Alzada, la Sala V declaró la inconstitucionalidad del artículo 1° de la ley 25.414 y del decreto 493/01 en los autos *“Boiteaux, Miguel Ángel (TF 22358-I) c/ Dirección General Impositiva”*, Causa CAF 22335/2006, del 12/4/07 y *“Club Sportivo Ben Hur (TF 23906-I) c/ Dirección General Impositiva”*, Causa CAF 20720/2006, del 19/4/07 –causas en las que intervino el Dr. Morán–; en similar sentido, la Sala II, *in re “Magariños, Juan Carlos (TF 22380-I) c/ Dirección General Impositiva”*, Causa CAF 27725/2005, del 5/6/08 y Sala III, *in re “Djaparidze Levan, Roberto c/EN-AFIP-DGI Dto. 493/01 s/ Dirección General Impositiva”*, Causa CAF 24223/2008, del 22/3/10. La Sala I, si bien no se pronunció explícitamente sobre la constitucionalidad del decreto 493/01, atento que la resolución de



la *litis* se encausó por otro carril, sí expuso consideraciones tocantes a la vigencia de ese reglamento, a la luz del principio de legalidad que gobierna la materia tributaria (v. “*Molteni, María Margarita c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*”, Causa CAF 83129/2015, del 14/2/17 y “*Quetra SA (TF 34577-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*”, Causa CAF 41312/2016, del 15/12/22).

En suma, en razón de todo lo examinado en este considerando, ante la ausencia de argumentos de la parte demandada que permitan arribar a un resultado diferente al reseñado, no cabe sino concluir que **el decreto 493/01 no supera el test de constitucionalidad**, con lo cual, la incorporación de los servicios relacionados con las prácticas deportivas en el primer párrafo del artículo 7.1 de la ley 20.631 (t.o. y modif), es de ningún valor.

Como corolario de ello, del juego armónico del artículo 7°, inciso h. punto 6° y del artículo 7.1 de la ley del gravamen, a esta altura del análisis, corresponde reconocer que **Club Huracán gozó de la exención en el IVA, atento su carácter de asociación sin fines de lucro**.

De esta manera, cabe concluir que “**la premisa**” descripta en el *Considerando X*, conserva su rigor.

XII. Arribados a este nivel de análisis, se impone seguidamente atender a otro de los dispositivos legales involucrados en el debate: el **artículo 7° inciso h., punto 11.** de la ley de IVA (texto según decreto 845/01).

Recordemos que el mismo dispone lo siguiente: “*Los espectáculos de carácter deportivo amateur, en las condiciones que al respecto establezca la reglamentación, por los ingresos que constituyen la contraprestación exigida para el acceso a dichos espectáculos*”. El precepto fue reglamentado por el artículo 33 del decreto 692/98.

Como se dijera, la previsión reporta uno de los pilares sobre los cuales se sustenta la tesis fiscal –v. resolución N° 365/15 DV SRRI (fs. 5/16) y contestación de agravios ante esta Alzada (fs. 209/216 vta)–, a cuyo tenor la actora no gozaría de la exención en el IVA.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 41046/2023/CA1; CLUB ATLETICO HURACAN
ASOCIACION CIVIL (TF 46028-I) c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

También se mencionó que la actora cuestionó la constitucionalidad del precepto, lo cual no fue recogido por el TFN por las razones explicadas.

A más de ello, sostuvo el *a quo* que se trataría de una exención que regiría exclusivamente respecto de los ingresos provenientes de los espectáculos deportivos amateur.

Contra ello, afirma la actora que el tribunal de grado incurrió en una palmaria confusión entre dos exenciones distintas, una subjetiva –que alcanza a su parte, al revestir el carácter de asociación deportiva– y otra objetiva, relativa a los espectáculos deportivos amateurs.

Presentado así el cuadro, estos juzgadores tienen para sí que la solución del asunto transita por realizar una cuidadosa lectura e interpretación de los dispositivos legales involucrados, es decir, el **punto 11.** y el **punto 6º**, del inciso h. del artículo 7º de la ley del gravamen.

El examen necesariamente debe efectuarse en conjunto, a la par y en sintonía, toda vez que, en casos como el presente, una lectura aislada de cada precepto podría arrojar resultados inconexos.

Al respecto, viene al caso recordar que es regla de la interpretación de las leyes dar pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional, y que en casos no expresamente contemplados ha de preferirse la inteligencia que favorece y no la que dificulte aquella armonía y los fines perseguidos por las reglas (CSJN, Fallos: 297:142). Es así que el alcance de las normas debe ser establecido atendiendo a la conexión de estas con el resto del ordenamiento jurídico específico con el que deben guardar armonía (CSJN: Fallos: 311:2091; 315:285; 322:1699; 325:1181; 326:1320). Esto quiere decir que debe evitarse darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones (CSJN, Fallos: 1:297, 242:353, 312:496). Es que, la interpretación y aplicación de las leyes requiere que no se aísle cada artículo sólo por su fin inmediato y concreto, sino que debe procurarse que todos se entiendan teniendo en cuenta los fines de los demás y considerárselos como dirigidos a colaborar, en su ordenada



estructuración, para que las disposiciones imperativas no estén sujetas a mercede de cualquier artificio dirigido a soslayarlas en perjuicio de quien se tuvo en miras proteger (CSJN, Fallos: 294:223, 327:5649, 330:2892).

Por lo demás, ciñéndonos a las exenciones fiscales, es por demás conocida la regla según la 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 (CSJN, Fallos: 277:373; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:508; 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).

Pues bien, se conoce, por un lado, que las asociaciones deportivas sin fines de lucro gozan de exención en el IVA –tal es “la premisa” a la que se arribó en el estudio del *Considerando X* y que se reiteró en el del *Considerando XI*–, y por el otro, que los espectáculos deportivos amateurs gozan de exención en el IVA.

En base a ello, la interpretación efectuada por el organismo recaudador –convalidada por el TFN–, en prieta síntesis, arrojó por resultado que a la actora –en tanto asociación deportiva sin fines de lucro–, no le alcanza la exención en el impuesto, toda vez que presta servicios –espectáculos deportivos– relacionados con el fútbol profesional.

Tal apreciación no es compartida; precisamente, por ser el resultado de una investigación que no aunó a las dos medidas de excepción en trato.

Es claro que la máxima que alcanza a la actora, en atención a su carácter de asociación deportiva sin fines de lucro, no puede verse menguada por la otra regla particular, que regula una especie de la actividad deportiva. Ello equivale a argumentar que un sujeto al que legalmente se lo beneficia por sus características subjetivas –y, de suyo, por la finalidad que persigue–, se le retraiga –o anule– la dispensa, teniendo en cuenta la actividad –o parte de ella– que realiza. Tal aseveración no responde a una armónica y conexas labor interpretativa. Es que, como también lo sostuvo la Corte Suprema de Justicia, la interpretación no puede prescindir de las consecuencias que se derivan de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 41046/2023/CA1; CLUB ATLETICO HURACAN
ASOCIACION CIVIL (TF 46028-I) c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

cada criterio, pues ellas constituyen uno de los índices más seguros para verificar su razonabilidad (Fallos: 302:1284; 303:917; 310:464; 311:1925; 312:156; 320:1962; 323:1406, 3412, 3619; 324:68, 1481, 2107 y 326:2095, entre muchos otros).

Lo que aquí se señala, es que el punto 11. del inciso h. en cuestión, no alcanza a la actividad que ejecuta la actora, habida cuenta de la cualidad personal que reviste. Distinto sería el supuesto –por citar una hipótesis–, si la prestación del servicio lo realizara un sujeto no cubierto por la previsión del punto 6° del inciso h., en cuyo caso la aplicación de aquél precepto no daría lugar a dudas. En este sentido, cabe remitirse al pronunciamiento de esta Sala recaído en “*DGI (autos Espeche Maldonado Gironelli SH) TF 23723-I c DGP*”, Causa CAF 5175/2007, del 26/4/10.

Viene a cuenta citar el razonamiento expuesto por uno de los estudiosos más destacados del impuesto que nos ocupa, quien ilustra que la derogación de la vieja exención contenida en el punto 10. del inciso h. – recordemos que dicho punto disponía que estaban exentos, entre otros, los espectáculos deportivos (v. *Considerando VIII.a.*)– “*puede entenderse escindible de la que primaba sobre las entidades deportivas y que citaba – y lo sigue haciendo– en la actual redacción de la Ley, el punto 6° del mismo inciso. Es que esta última exención citada ya comprendía los ingresos a espectáculos deportivos que realizaban las entidades deportivas. Debe entenderse, entonces, que esta norma en particular pretendía contemplar el universo –por supuesto mucho más amplio– de espectáculos de tipo deportivo que pudieren organizarse y que excede, en cuanto al sujeto, a las entidades deportivas*”. De ahí que “*la eliminación de esta exención no afectaba al tratamiento que frente al IVA correspondía dar a las entidades deportivas, las cuales permanecían exentas en todo –incluso en los espectáculos deportivos– por el punto 6 del inciso h)*” (Marchevsky, Rubén A., ob cit., págs. 362 a 364).

Como correlato de ello, destaca el autor que la derogación del viejo punto 10. coincidiría con la inclusión del actual punto 11. –que trata sobre el deporte amateur–, de donde, luego de un profuso análisis del precepto, concluye que es “*una exención absolutamente independiente de*



las entidades deportivas y de su tratamiento exentivo, aunque pudiera ser contenida por ellas y que exime estos espectáculos que quedaron gravados al derogarse la exención del anterior punto 10 del inciso h”.

En otro orden de consideraciones, abona lo que aquí se sostiene la circunstancia de que la exención consagrada en el punto 6° del inciso h., es de larga data. Nótese que fue incorporada a través de la ley 23.871 (BO: 30/10/90) y, desde entonces, ha permanecido invariable. Ello permite inferir, sin hesitación, que la voluntad del legislador se ha direccionado y mantenido en el sentido de su conservación sin cambios.

En términos sustancialmente análogos al presente, en la citada causa “*Cámara Argentina del Libro*” (v. *Considerando XI*), el Máximo Tribunal ponderó que la exención que allí se examinaba (art. 7° inc. a.) había sido incorporada con la aprobación misma del IVA, afirmando que era menester atender a los antecedentes y a la evolución de las normas que rigen el impuesto, “*las que –desde su sanción en el año 1973– eximieron a los bienes comercializados por la actora ... y mantuvieron dicho beneficio a través de las sucesivas modificaciones experimentadas... aún las realizadas por el mismo Poder Ejecutivo en uso de las facultades delegadas...*” (v. Dictamen del Procurador General, *Considerando V*, que el Alto Tribunal hizo suyo).

Por consiguiente, como resultado del examen realizado en este segmento, se concluye que: **la previsión contenida en el artículo 7° inciso h., punto 11. de la ley del gravamen, no es aplicable al *sub lite*.**

Esto último deriva en otros dos resultados: por un lado, que “**la premisa**” expuesta anteriormente se mantiene incólume a esta altura del análisis; y por el otro, que se torna innecesario examinar la constitucionalidad del dispositivo en cuestión.

XIII.a. Prosiguiendo con el estudio iniciado, se impone seguidamente adentrarnos en los argumentos esgrimidos por las partes – recogidos en parte por el *a quo*–, relativo a la aplicación del **artículo 19, inciso m. de la ley 11.682**, cuyo texto –según **ley 12.965**– dispone lo siguiente: “*Quedan exentas del pago del impuesto a los réditos y de todo otro impuesto nacional las asociaciones deportivas... siempre que las mismas no persigan fines de lucro, exploten o autoricen juegos de azar y/o*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 41046/2023/CA1; CLUB ATLETICO HURACAN
ASOCIACION CIVIL (TF 46028-I) c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

cuyas actividades de mero carácter social priven sobre las deportivas, conforme a la reglamentación que dicte el Poder Ejecutivo”.

La jurisprudencia y la doctrina polemizan acerca de la vigencia de este dispositivo, fundamentalmente al concordarlo con los **últimos dos párrafos del artículo 7.1** de la ley de IVA, los cuales –como se expuso en el *Considerando VIII.d.*– fueron incorporados por la ley 25.920, y estatuyen que: “*Sin perjuicio de las previsiones del primer párrafo de este artículo, en ningún caso serán de aplicación respecto del impuesto de esta ley las exenciones genéricas de impuestos, en cuanto no lo incluyan taxativamente*”.

“La limitación establecida en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la exención referida a todo impuesto nacional se encuentre prevista en leyes vigentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley por la que se incorpora dicho párrafo, incluida la dispuesta por el artículo 3º, inciso d) de la Ley 16.656, que fuera incorporada como inciso s) del artículo 19 de la Ley 11.682 (t.o. en 1972 y sus modificaciones)”.

Básicamente, el diferendo estriba en lo siguiente.

Para una corriente de opinión, la ley 11.682 no se encontraría vigente, debido a que habría sido dejada sin efecto al sancionarse la ley 20.628, que aprobó el impuesto a las ganancias; siendo ello así, las asociaciones deportivas no estarían cubiertas –en el IVA– por la exención genérica del artículo 19 inciso m. de la aquella norma. De este modo, por aplicación del tercer párrafo del artículo 7.1 –que es el primero incorporado por la ley 25.920–, tributaría la prestación de los servicios deportivos. Esta es la posición asumida por el fisco nacional en autos y por el TFN, la cual tiene sustento en parte de la doctrina nacional.

Para la corriente contraria, la ley 11.682, en lo que aquí interesa, permanecería vigente, dado que no fue expresamente derogada por ninguna norma, y porque la propia ley 16.656 –que es explícitamente referenciada en el último párrafo del artículo 7.1 de la ley de IVA–, modificó el artículo 19 de aquella ley. Esta tesitura es defendida por la actora y tiene respaldo en parte de la doctrina nacional y en cierta jurisprudencia del TFN.



b. En el estudio de esta cuestión, resultan de aplicación al caso dos precedentes del Alto Tribunal, recaídos en las causas “*Club 20 de febrero c/AFIP*” (26/9/06) y “*Asociación Mutual Sancor c/ AFIP-DGI s/acción meramente declarativa de derecho*” (14/4/15).

En resumidas palabras, en el primero se reconoció la exención en el IVA en favor de la entidad civil sin fines de lucro, en razón de que se encontraba alcanzada por las previsiones de la ley 16.656.

De su lado, en el caso “*Asociación Mutual Sancor*”, tratándose de una entidad mutual alcanzada por el beneficio del artículo 29 de la ley 20.321, el Cítero Tribunal también resolvió que la exención del IVA la alcanzaba, ya que la norma especial regía al tiempo de incorporarse los últimos dos párrafos del artículo 7.1 de la ley 20.631 (t.v.).

Es importante destacar que en este último precedente, al discutirse el alcance de los dos últimos párrafos del artículo 7.1, el Tribunal acudió al método de interpretación auténtica de la ley 25.920, dirigiendo su lectura al proyecto de ley que se había girado al Congreso de la Nación, de donde extrajo que el propósito: “*obedecía a las divergencias de criterios que existían respecto de la preminencia, en situaciones concretas, de las exenciones contenidas en la ley del IVA o de las previstas de manera genérica en otras normas, es decir, que su objetivo fue clarificar la situación de aquellos entes beneficiados por exenciones subjetivas totales acordadas por leyes anteriores a la ley del gravamen*”. De ahí que –agregó el Tribunal– “*la ley 25.920 estableció claramente que la limitación a la franquicia solo resultaba aplicable a aquellos sujetos respecto de los cuales no existiera, al momento [de] su promulgación, una ley anterior que los exima expresamente de todo tributo nacional, es decir, reconoció la validez de aquellas exenciones previstas en leyes vigentes que sean anteriores al 9 de septiembre de 2004*” (Considerando 16).

c. Para arribar a la solución de este punto del conflicto, es necesario e imperioso una relectura del **artículo 7º, inciso h., punto 6º** de la ley de IVA.

Dicho precepto, que fue incorporado a la ley del gravamen por la ley 23.871 (BO: 30/10/90) –v. *Considerando XII*–, estatuye claramente que los servicios prestados por las asociaciones deportivas se encuentran exentas, circunstancia que remueve la necesidad de interpretar





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 41046/2023/CA1; CLUB ATLETICO HURACAN
ASOCIACION CIVIL (TF 46028-I) c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

los dos últimos párrafos del artículo 7.1 de la ley de IVA, para determinar si resulta aplicable al caso, o no. Aquí es importante aclarar que, al expresar el tercer párrafo: “...*Sin perjuicio de las previsiones del primer párrafo de este artículo...*”, que a su vez dice: “*Respecto de los servicios ... y de los espectáculos ... **deportivos**... no serán de aplicación las exenciones previstas en el punto 6., del inciso h), del primer párrafo del artículo 7° ni las dispuestas por otras leyes nacionales...*”, tal como fuera explicado en el *Considerando XI*, la inclusión del vocablo “deportivos” es de ningún valor.

Es decir, cuando el tercer párrafo alude a “*las exenciones genéricas de impuestos, en cuanto no lo incluyan taxativamente*”, en modo alguno podría referirse a la propia ley de IVA, la cual contempla la exención de manera clara y precisa (art. 7°).

Por otra parte, el tercer párrafo del artículo 7.1 debe ser interpretado en armonía y consonancia con el segundo, que efectúa una importante distinción: por un lado, refiere concretamente al punto 6° del inciso h) del artículo 7° de la ley de IVA, y por el otro, a las “*otras leyes nacionales –generales, especiales o estatutarias–, decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía, que incluya taxativa o genéricamente al impuesto de esta ley*”. Esta distinción es la que conduce a comprender que la exención aquí en pugna, no proviene de “otra ley”, sino de la “propia ley del impuesto”.

En definitiva, y a modo de conclusión, dada la específica regulación contenida en el punto 6° inciso h. en cuestión, se torna innecesario dilucidar respecto de la disputa acerca de la vigencia del inciso m. de la ley 11.682 (texto según ley 12.965).

Este resultado no se ve alterado por la circunstancia de que el mentado punto 6° remita al artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias –hoy art. 26–, dado que ello obedece a una cuestión de técnica legislativa (v. *Considerando X*, tercer párrafo).

XIV. Que a la luz de lo examinado en este pronunciamiento, cabe concluir que “**la premisa**” de la que se ha venido dando cuenta desde el *Considerando X*, mantuvo su plena vigencia a lo largo de este estudio,



lo cual equivale a sostener que **Club Huracán, en tanto asociación civil sin fines de lucro, se encuentra alcanzada por el beneficio fiscal previsto en el artículo 7° inciso h., punto 6° de la ley 20.631 (t.v.).**

Por ello, corresponde revocar la sentencia apelada y, en consecuencia, dejar sin efecto las resoluciones N° 365/15, 1/16 y 301/16 (DV SRRI). Ello, a su vez, convierte en innecesario examinar los agravios relativos a los intereses resarcitorios y las multas aplicadas.

XV. En cuanto a las **costas** del proceso, sin desconocer que la pauta general que rige en esta disciplina se erige sobre el principio de la derrota (CPCCN, art. 68, primer párrafo. CSJN, Fallos: 323:3115; 325:3467; esta Sala, Causa CAF 2300/2008, *in re* “*Pancho Dotto y Asociados SA c/ EN - AFIP- DGI - Resol. 7/02/07 s/ Dirección General Impositiva*”, del 26/6/13; esta Sala —en su actual integración—, [causa CAF 49.932/2015/CA2, “D’Alessandro, Jorge Héctor \(TF 33405-I\) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, del 02/05/24](#)), es posible reconocer excepción a esa regla en su segundo párrafo, al facultarse a los jueces a eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, por decisión fundada (CSJN, Fallos: 311:809 y 317:1640, entre otros).

A partir de esas premisas, cabe recordar que es adecuada la distribución de las costas en el orden causado cuando —entre otros extremos— el tema debatido en el juicio es discutible y de singular complejidad (CSJN, Fallos: 280:176, considerando 14° de la mayoría y 17° de la disidencia) o la cuestión es novedosa (CSJN, Fallos: 320:2964), de tal modo que todo ello ha podido generar en la parte “...la creencia de que su pretensión era, al menos, opinable” (esta Sala, Causa N° 30272/2012 *in re* “*Morales Silvia Mónica c/ EN-PEN-AFIP-Resol 3212/11 s/ amparo Ley 16.986*”, del 20/12/12 y Causa N° 79411/2018 *in re* “*Cosméticos Avon SACI c/Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, del 29/10/19, entre muchas otras posteriores).

Por tales razones, los tópicos analizados en esta *litis* encuadran en las pautas de excepción descriptas precedentemente, lo que lleva a esta Sala a propiciar que las costas de ambas instancias sean distribuidas por su orden (art. 68, segunda parte y art. 279 del CPCCN).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - SALA III
CAF 41046/2023/CA1; CLUB ATLETICO HURACAN
ASOCIACION CIVIL (TF 46028-I) c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

En virtud de todo lo expuesto, habiendo dictaminado el Sr. Fiscal General, **SE RESUELVE:** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, revocar la sentencia apelada, con costas de ambas instancias en el orden causado.

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes mencionados en el sitio web <http://www.cij.gov.ar/>.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala– suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada N° 2/24 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese a las partes y al señor Fiscal General –mediante correo electrónico dirigido a la dirección oficial del Ministerio Público ante esta Alzada (rcuesta@mpf.gov.ar; rpeyrano@mpf.gov.ar; arahona@mpf.gov.ar y dvocos@mpf.gov.ar)– y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

