

CLUB ATLETICO HURACAN ASOCIACION CIVIL -TF 46028-I C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ recurso directo de organismo externo.



Ministerio Público

**MONTI
Laura
Mercede**

S

Firmado
digitalmente
por MONTI
Laura Mercedes
Fecha:
2026.03.12
15:45:04 -03'00'

Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

-I-

Según surge de las actuaciones digitales obrantes en el sistema de consulta de causas web del Poder Judicial de la Nación (al que se referirán las citas siguientes), la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal admitió el recurso interpuesto por Club Atlético Huracán y revocó la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación que había confirmado las resoluciones 365/15, 1/16 y 301/16 (DV SRR1) y reencuadrado la multa impuesta, reduciéndola a su mínimo legal (arts. 45 y 49, primer párrafo, de la ley 11.683).

Por medio de tales actos administrativos, la Administración Federal de Ingresos Públicos había determinado de oficio el impuesto al valor agregado (seguidamente, IVA) a cargo de la accionante correspondiente a los períodos fiscales 12/08 a 10/13, más los intereses resarcitorios, y aplicado una multa equivalente a dos veces el importe del impuesto omitido (art. 46 de la ley 11.683).

Como fundamento, en primer término, la cámara señaló que los servicios en general se encuentran gravados por dicho tributo conforme a lo dispuesto en el art. 3° de la ley 20.631 -*sic*- y que algunos de ellos se encuentran beneficiados por las exenciones establecidas en el art. 7° y concordantes de esa ley.

Luego, hizo un relato histórico de las previsiones normativas relativas al tratamiento de los espectáculos deportivos frente al IVA y, en cuanto aquí interesa, destacó que en el art. 7°, inc. h), pto. 6°, de la ley de IVA vigente durante los periodos examinados, se establecía que: *"Están exentas del impuesto establecido por la presente ley... Los servicios prestados por... [las] asociaciones comprendidas en los incisos... m) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones..."*.

Precisó que el precepto al cual remite dicha norma, es decir, el art. 20, inc. m), de la ley de impuesto a las ganancias -actual art. 26, inc. l)-, dispone que: *"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"* (el subrayado es del texto original).

Concluyó que, de la interacción de tales preceptos, se deriva que las asociaciones deportivas que no persigan fines de lucro están alcanzadas por la exención en el IVA y resaltó que *"en ningún momento se cuestionó que Club Huracán revista aquel 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.)"*.

Luego, teniendo ello en cuenta, indicó que el artículo sin número agregado a continuación del art. 7°, primer párrafo, de la ley del gravamen (texto según ley 25.063), establecía que *"[R]especto de los servicios de asistencia sanitaria, médica y*



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

paramédica, no serán de aplicación las exenciones previstas en el punto 6), del inciso h), del artículo 7°...”, pero destacó que “el decreto 493/01 lo sustituyó, adicionando, entre los servicios a los cuales no les alcanzaría la exención, a los deportivos”.

Al respecto, expuso que si bien una primera lectura de dichas normas podría derivar en que las asociaciones deportivas sin fines de lucro no gozarán de la exención antedicha, tal circunstancia imponía el examen del planteo de inconstitucionalidad formulado por la actora con respecto a ese decreto.

En tal sentido, reseñó que el decreto 493/01 se dictó en el marco de las facultades delegadas por la ley 25.414, cuyo art. 1° facultó al Poder Ejecutivo Nacional, entre otras cuestiones, a “[C]rear 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...”.

Indicó, también, que en ese decreto se consignó que las reformas introducidas tuvieron 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".

La cámara, sin embargo, sostuvo que "lucen 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".

Como fundamento de dicha tesitura, señaló que la Constitución Nacional establece que los tributos pueden ser únicamente impuestos por el Congreso General (cfr. arts. 4º, 17 y 75 inc. 2º), encontrándose vedado a "este órgano del Estado la delegación de esa competencia en favor del Poder Ejecutivo (art. 76)". Por ello, expuso que el cobro de impuestos sin una ley que lo autorice se "convierte en una exacción o un despojo que viola el derecho de propiedad (art. 17 de la Constitución Nacional)".

En tal sentido, resaltó que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos: 326:4251 ("Selcro") invalidó las facultades delegadas en favor de la Jefatura de Gabinete de Ministros para fijar valores o escalas de ciertas tasas, al considerar que "se trataba de una facultad exclusiva y excluyente del Congreso, por tratarse de aspectos sustanciales del derecho tributario". Agregó que en Fallos: 337:388 ("Camaronera Patagónica SA"), V.E. "enfaticó 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".



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

En lo relativo al IVA, la cámara señaló que esa Corte se había pronunciado en términos similares respecto de los decretos reglamentarios en Fallos: 326:3168 (*"Cámara Argentina del Libro"*) y 334:763 (*"Austral Cielos del Sur SA"*), al destacar -en términos generales- que la extensión analógica, aún por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley, o su restricción por esa misma vía, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad en materia tributaria.

Particularmente, con relación al decreto 493/01, destacó que en Fallos: 341:101 (*"Festival de Doma y Folklore"*), en el voto de los jueces Lorenzetti y Maqueda, se expuso 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).

Por lo precedentemente expuesto, sostuvo que el decreto mencionado no superaba el *"test de constitucionalidad"* y que, consiguientemente, *"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 desprendimiento de lo expuesto, refirió que correspondía reconocer que el Club Huracán resultaba exento en

el IVA, en atención a su carácter de asociación sin fines de lucro.

Al respecto, destacó que la previsión contenida en el art. 7º, inc. h), pto. 6, de la ley del IVA, es de larga data, pues fue incorporada mediante la ley 23.871 (B.O. 30/10/90) y, desde entonces, ha permanecido invariable, lo que -según indica- refleja que la voluntad del legislador que se ha mantenido en ese sentido sin cambios.

Finalmente, y en función de lo expuesto, afirmó que resultaba innecesario analizar la vigencia del art. 19, inc. m), de la ley 11.682 (texto según ley 12.965), dada la regulación específica aplicable en este pleito.

-II-

Disconforme con dicho pronunciamiento, el Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario (fs. 275/295), el que fue concedido en la medida que se cuestiona el alcance y la interpretación de normas de carácter federal.

En tal sentido, la recurrente sostiene que, al revocar la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación, la cámara le ha reconocido a la actora una franquicia que la ley no le otorga.

Como fundamento, refiere que dicha decisión parte de una aplicación errónea del derecho aplicable al caso, puesto que la ley 11.682 no se encontraba vigente durante los periodos fiscales bajo examen. Además, en subsidio, sostiene que la exención entonces plasmada en el art. 19 -inc. m)- de dicha ley, no tuvo como intención reconocer "efectos genéricos" de manera tal de alcanzar al IVA, sino que tuvo en miras la dispensa exclusivamente del impuesto a los réditos. Una interpretación en



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

contrario, indica, determinaría "un trato desigual y discriminatorio respecto del resto de los supuestos, y se postula como diametralmente opuesto a los fines explícitamente invocados en el debate parlamentario".

Al margen de tales consideraciones, indica que la ley 11.682 fue reemplazada íntegramente por la ley 20.628, tal como fue precisado expresamente en el art. 105 de esta última norma, por lo que no es posible postular su vigencia en la actualidad.

Con respecto a la ley del IVA, expone -en cuanto aquí interesa- que mediante la ley 25.063 se agregó un artículo a continuación del 7°, modificado a su vez por el decreto 615/01, que estableció que no serán aplicables respecto de los espectáculos deportivos las exenciones previstas en el pto. 6°, del inc. h) del mencionado art. 7°, ni tampoco "las dispuestas por otras leyes nacionales -generales, especiales o estatutarias-, decretos o cualquier otra norma inferior jerarquía, que incluya taxativa o genéricamente al impuesto de esta ley, excepto las otorgadas en virtud de regímenes de promoción económica".

Por ello, sostiene que a la actora no le corresponde exención alguna, puesto que no ha probado que constituya una de las entidades enunciadas en los incisos f), g) o m) del entonces art. 20 de la ley de impuesto a las ganancias, ni tampoco ha demostrado que se encuentre alcanzada por un régimen de promoción económica.

Sobre este punto, agrega que durante los periodos fiscales bajo examen no existía norma alguna que estableciera una exención en el IVA respecto de los espectáculos deportivos, salvo aquella franquicia relativa a los espectáculos deportivos de "carácter amateur" prevista en el art. 7°, inc. h), pto. 11, de la ley del IVA (cfr. dec. 845/01).

Por otro lado, señala que la incorporación dispuesta por la ley 25.920 en el artículo a continuación del 7°, que refiere de manera explícita al precepto establecido en el art. 3°, inc. d), de la ley 16.656, no implica que la ley 11.682 se encontrara vigente a esa fecha, sino que la exención que instituyó por referencia a la ley 16.656 fue incluida expresamente por el legislador a los fines del IVA. Agrega que, si también se hubiera pretendido restaurar la vigencia de la dispensa prevista en el art. 19 de la ley 11.682, ello se habría contemplado expresamente. Sostiene, además y a todo evento, que si se considera que la franquicia prevista en el mencionado art. 19 se encuentra vigente, sería inaplicable al caso de autos por aplicación de los párrafos incorporados por la ley 25.920 a la ley del IVA.

También refiere que los precedentes "*Asociación Mutual Sancor*" y "*Club 20 de Febrero*", invocados en la sentencia apelada, son inaplicables al presente pleito, porque las circunstancias allí evaluadas difieren de las de esta causa. Precisa que el primero refiere a las asociaciones mutuales por sus actividades sanitarias, médicas y paramédicas, mientras que el segundo atañe a los de servicios de bar, restaurante, cantina, salón de té y confitería prestados en la sede social del club de forma directa. En cuanto a este último, destaca que



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

se tuvo por probado que la actora en dicho pleito se encuadraba en la exención prevista en el -entonces vigente- art. 20, inc. f), de la ley de impuesto a las ganancias, circunstancia que no ha tenido lugar en esta causa.

Por otra parte, con relación a la modificación dispuesta por el decreto 493/01 a la ley del gravamen, expone que la delegación legislativa en materia tributaria se encuentra admitida en nuestra Constitución Nacional en casos de "emergencia pública", "*con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca (conf. Art. 76 C.N.)*", extremos que considera verificados en este caso.

Al respecto, resalta que por el art. 1° de la ley 25.414, dictada en el marco de la emergencia económica, se facultó expresamente al Poder Ejecutivo Nacional a crear y derogar exenciones, circunstancia que no implica la creación o derogación de tributos, en la medida que refiere a actividades que ya se encontraban gravadas por el impuesto. Por ello, sostiene que la modificación referida fue dictada de conformidad con la delegación efectuada específicamente con dicho fin.

En suma, la recurrente considera que no ha existido en el caso violación alguna al principio de reserva de ley y que, por tales motivos, la sentencia apelada resulta descalificable como acto judicial, en la medida que "*prescindió de lo establecido en la norma legal aplicable*".

-III-

Desde mi óptica, pienso que el remedio federal interpuesto resulta formalmente admisible, toda vez que se ha puesto en tela de juicio el alcance e interpretación de preceptos federales (ley 25.414 y el decreto 493/01, entre otras) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que la recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

-IV-

Sin perjuicio de ello, debo primeramente destacar que - como surge del relato formulado en el primer considerando de este dictamen- la cámara sostuvo que la accionante estaba alcanzada por la dispensa prevista en el art. 7°, inc. h), pto. 6°, de la ley del IVA vigente durante los periodos examinados (ley 23.349, t.o. por decreto 280/97), en la medida que allí se establecía que: *"Están exentas del impuesto establecido por la presente ley... Los servicios prestados por... [las] asociaciones comprendidas en los incisos... m) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones..."*.

El citado art. 20, inc. m), de la ley del impuesto a las ganancias disponía, en el texto vigente en esa oportunidad (ley 20.628, t.o. por decreto 649/97), que: *"[E]stán 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"*.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

La recurrente, frente a tales afirmaciones, se limitó a sostener que en esta causa no se ha probado que la actora "constituya una entidad prevista en los incisos f), g) o m) del entonces artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias" y que las circunstancias del caso difieren de las examinadas por V.E. en las causas ""Asociación Mutual Sancor" y "Club 20 de Febrero" (pags. 25 y 27/29 de su recurso).

Al respecto, cabe señalar que si bien los agravios vertidos en el recurso afirman la existencia de una controversia en punto a la aplicación de dichas normas, las críticas remiten, ineludiblemente, a cuestiones de hecho y prueba -esto es, si la actora es una asociación deportiva y de cultura física, que no persigue fines de lucro, que no explota ni autoriza juegos de azar y cuyas actividades de mero carácter social no prevalecen sobre las deportivas-, materia propia de los jueces de la causa y ajena -como regla y por su naturaleza- al remedio del art. 14 de la ley 48 (Fallos: 326:4285; 327:3503; 332:466; 347:273, entre muchos otros).

Por tales motivos, considero que el recurso federal en este punto es formalmente inadmisibile, en especial, cuando la apelante no controvierte que la actora, esto es, la asociación civil Club Atlético Huracán, constituya una asociación deportiva que no persigue fines de lucro, ni tampoco insinuó razón concreta alguna por la cual deba excluirla del alcance de los preceptos cuya aplicación propició la cámara.

-V-

Despejado ese aspecto, advierto que -en virtud de los fundamentos expuestos en la sentencia apelada- solo corresponde examinar los agravios formulados por la recurrente respecto de la inconstitucionalidad imputada por la cámara al decreto 493/01, por considerar que resulta violatorio del principio de legalidad o de reserva de ley en materia tributaria (cfr. arts. 4°, 17, 52 y 75, incs. 1° y 2°, de la Constitución Nacional).

Al respecto, cabe recordar que esa norma fue dictada al amparo de las facultades delegadas por la ley 25.414 al Poder Ejecutivo Nacional, de conformidad con lo dispuesto en el art. 76 de la Constitución Nacional y en el marco de una situación de emergencia económica.

En efecto, el art. 1° de esa ley facultó al Poder Ejecutivo Nacional, entre otras cuestiones, a "[C]rear exenciones, eliminar exenciones excepto aquellas que beneficien los consumos que integran la canasta familiar o las economías regionales, Sociedades Cooperativas, Mutuales, Asociaciones y Obras Sociales Sindicales...".

En ese marco y en cuanto aquí interesa, por el art. 1°, inc. h), del decreto 493/01, se sustituyó el artículo incorporado a continuación del art. 7° a la ley del IVA por la ley 25.063 (modificado por la ley 25.405), por el siguiente: "[R]especto 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



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

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” (el subrayado es propio).

Cabe destacar que los decretos 496/01 y 615/01, modificaron el texto del artículo sin número agregado a continuación del art. 7° de la ley del IVA, en aspectos que no modifican el análisis que se hará a continuación.

En tal sentido, tal como fue señalado por la cámara, el mencionado decreto 493/01 adicionó el vocablo “deportivos” al artículo sin número agregado a continuación del art. 7° de la ley del IVA, incluyendo de esa manera a dichos espectáculos entre los servicios no alcanzados por la exención contenida en el art. 7°, inc. h), pto. 6., de esa ley; cuya aplicación al caso está fuera de controversia, tal como se indicó en apartado anterior.

Teniendo ello en cuenta, considero necesario recordar en este punto que el principio de legalidad o de reserva de ley, según reiterada postura del Tribunal, no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una

garantía sustancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes (Fallos: 329:1554; 337:388).

Como desprendimiento de ello, es que V.E. le ha reconocido un acotado margen a los otros poderes en esta materia, puesto que 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 -en todos sus aspectos-, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos: 329:1554; 334:1437; 338:313). De ahí, pues, surge que V.E. ha afirmado que la competencia del Poder Legislativo en esta materia es exclusiva (cfr. Fallos: 329:1554 y sus citas de Fallos: 316:2329; 318:1154; 321:366; 323:3770 y 329:1554).

Ese valladar, vale destacar, tampoco cede en caso de que se actúe en el marco de facultades delegadas de conformidad con lo previsto por el art. 76 de la Constitución Nacional, puesto que, según el criterio seguido por el Tribunal, *"no pueden caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo"* (Fallos: 326:4251; 337:388; 343:86).

Es por aplicación de esa doctrina que considero que las normas aquí aludidas son inconstitucionales, puesto que ni el Poder Legislativo podía delegar la facultad de eliminar exenciones, ni el Poder Ejecutivo podía ejercerla.

CLUB ATLETICO HURACAN ASOCIACION CIVIL -TF 46028-I C/ DIRECCION
GENERAL IMPOSITIVA s/ recurso directo de organismo externo.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

-VI-

Para finalizar, y en función de los fundamentos expuestos anteriormente, pienso que deviene inoficioso el examen de los restantes agravios planteados por el Fisco Nacional.

-VII-

Por lo hasta aquí expuesto, opino que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario - con la salvedad indicada en el considerando IV - y confirmar la sentencia apelada.

Buenos Aires, de marzo de 2026.