

[Club 20 de Febrero c/ Estado Nacional y/o AFIP](#)

Voces: IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - EXENCIONES TRIBUTARIAS - ASOCIACIONES - ASISTENCIA SOCIAL

Partes: Club 20 de Febrero c/ Estado Nacional y/o AFIP s/ acción meramente declarativa - medida cautelar

Tribunal: Corte Suprema de Justicia de la Nación

Fecha: 26-sep-2006

Cita: MJ-JU-M-8887-AR | MJJ8887 | MJJ8887

Sumario:

1.-Dado que el club actor es una entidad civil sin fines de lucro, con personería jurídica, y dedicada a la asistencia social, cabe concluir que se encuentra exenta de tributar el impuesto al valor agregado por los servicios de bar, restaurante, cantina, salón de té y confitería prestados en su sede social, así como por la locación de sus salones. Ello, toda vez que la ley 25.920 -por la cual se modificó la ley del impuesto al valor agregado- es clara en cuanto a que la exención establecida por el artículo 3º, inciso d), de la ley 16.656, es -contrariamente a lo pretendido por el Fisco Nacional- aplicable al IVA (del voto de la mayoría).

Fallo:

Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

-I-

A fs. 349/357, la Cámara Federal de Apelaciones de Salta revocó la sentencia de la instancia anterior y declaró al "Club 20 de Febrero" exento del impuesto al valor agregado (IVA, en adelante) por los servicios de bar, restaurant, cantina, salón de té y confitería prestados en su sede social, como también por la locación de sus salones para conferencias, reuniones, fiestas y similares de carácter eventual.

Para así decidir, explicó que la ley de ese tributo exime, en algunos supuestos, las prestaciones objetivamente consideradas, mientras que en otros hace referencia a las personas que las realizan. Dentro de este último grupo beneficia -entre otras- a las instituciones, entidades y asociaciones comprendidas en los incs. f), g) y m) del art. 20 de la ley del impuesto a las ganancias (art. 7º, inc. h., ap. 6, ley 23.349, t.o. 1997).

Recordó que el inc. f) del citado art. 20 declara exentas a las asociaciones, **fundaciones** y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, cuyas ganancias y patrimonio social se destinan a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan entre los socios.

En tales condiciones, indicó que el Club 20 de Febrero no es una entidad lucrativa, sino una asociación fundada -como indica su estatuto- para promover actividades sociales, culturales y deportivas y, en ningún caso, para desarrollar otras con fines de rédito. Por estas razones, la propia Administración Federal de Ingresos Públicos reconoció su inclusión en la franquicia del art. 20, inc. f), de la ley del impuesto a las ganancias a través de su resolución (DV TJSA) 732/01, de 17 de julio de 2001 (cuya copia obra a fs.91/94).

Por ello, concluyó que, al encontrarse la actora exenta en el impuesto a las ganancias, sus servicios de bar, restaurant, cantina, salón de té y confitería, así como la locación de sus salones, deben recibir idéntico tratamiento en el IVA.

-II-

Contra este pronunciamiento, la demandada dedujo el recurso extraordinario de fs. 360/387, el cual fue concedido a fs. 413/414 sólo en cuanto se debate la inteligencia de la ley 23.349 y denegado en lo referente a la arbitrariedad imputada al fallo.

En primer lugar, afirmó que la franquicia consagrada en el art. 7º, inc. h), ap. 6), de la ley del tributo remite -exclusivamente- a las locaciones y prestaciones comprendidas en su art. 3º, inc. e), ap. 21), por lo cual resultan excluidas del beneficio las no tipificadas allí.

En tal sentido, señaló que las actividades sub judice (servicios de bar, cantina, restaurant, confitería, etc. y las locaciones del salón principal para la realización de fiestas, conferencias, etc.) están gravadas -en forma específica- por los ap. 1) y 18) del inc. e) del art. 3º. En consecuencia, no se encuentran incluidas en el ap. 21) de ese inciso y, por ende, no las alcanza el beneficio que -por reenvío a este precepto- establece el art. 7º, inc. h), ap. 6).

Por ello, tachó de arbitrario el pronunciamiento, pues se aparta de la normativa aplicable, sin mencionar -expresa ni implícitamente- los motivos por los cuales no resuelve sobre la base de lo dispuesto en el art. 3º, inc. e), aps. 1) y 18) de la ley de IVA.

Rechazó también la aplicación de la ley 16.656, al sostener que el tratamiento fiscal de los servicios sub judice se encuentra regulado por su similar 23.349, que es posterior y específica respecto del IVA. Manifestó que si la intención del legislador hubiera sido mantener la franquicia que -para todo impuesto nacional- la primera había implementado en favor de todas las entidades civiles sin fines de lucro, lo hubiera previsto expresamente, lo que no hizo (fs. 383/384).

-III-

A mi modo de ver, el remedio extraordinario es formalmente admisible, toda vez que se halla en tela de juicio la inteligencia de normas de carácter federal (ley 23.349, 23.871 y sus modificatorias) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el apelante fundó en ellas (art. 14, inc. 3º, ley 48).

-IV-

Pienso que, tal como ha sido concedido el recurso extraordinario, el thema decidendum estriba en determinar si la prestación del servicio de bar y la locación de inmuebles para conferencias, reuniones, fiestas y similares -gravadas por el art. 3, inc. e), ap. 1° y 18, respectivamente, de la ley 23.349- se encuentran beneficiadas por la **exención** consagrada en su art. 6°, inc j), ap. 6 (texto según ley 23.871, posteriormente art. 7°, inc. h), ap. 6, conforme el ordenamiento del decreto 280/97, B.O. 15/04/97).

Atento a que, durante los períodos de la litis (julio de 1996 a octubre de 1999, fs. 125), las normas involucradas en el sub examine variaron sólo su numeración, pues conservaron idéntico texto, haré referencia al ordenado por el decreto 280/97, para mantener el criterio empleado tanto por el a quo como por las partes en su recurso extraordinario y contestación.

-V-

El art. 7° de la ley del IVA establece: "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:....".

Su inc.h) exige a las prestaciones y locaciones "comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3°" que allí enumera. Y, entre ellas, el ap. 6) de ese inciso menciona: "Los servicios prestados por las obras sociales regidas por la Ley N° 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".

Sobre la base de los preceptos transcriptos, es mi opinión que las locaciones y prestaciones de las instituciones, entidades y asociaciones comprendidas en los incisos f), g) y m) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias -beneficiadas por la franquicia del art. 7°, inc. h), ap. 6), de la ley del IVA- sólo son las tipificadas en el art. 3°, inc. e), ap. 21) de esa ley.

En este punto es prudente recordar que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, que las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, en el que tienen en la vida diaria, y que cuando la ley emplea varios términos sucesivos, es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos (Fallos: 200:176; 304:1820; 307:928; 314:1849, entre otros).

Sobre tales pautas, resulta evidente que han quedado excluidos de la franquicia sub examine los servicios de bar, restaurante, cantina, salones de té y confitería -gravados por el art. 3°, inc. e), ap. 1)- y los de locación de inmuebles para conferencias, reuniones, fiestas y similares -alcanzados por el art. 3°, inc. e), ap. 18)-, pues el beneficio ha sido restringido únicamente a las "restantes" locaciones y prestaciones del art. 3°, inc. e), ap.21).

Desde esta perspectiva, no puede alegarse que existe una redacción descuidada o desafortunada del legislador (Fallos: 307:517, entre otros), quien podría haber remitido indiscriminadamente a todas las locaciones y prestaciones del art. 3°, inc. e), pero -sin embargo- lo hizo sólo a las del ap. 21 de ese inciso.

Máxime, cuando en materia de **exenciones** impositivas, es constante el criterio conforme al cual deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan (Fallos: 277:373; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:508; 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).

Así, en los debates parlamentarios de la ley 23.871, que introdujo la franquicia en debate, nada encuentro que permita inferir una voluntad legislativa diferente a la plasmada en sus textos (Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, 23/08/90 y reuniones siguientes, p. 1706/2455; Diario de Sesiones del Honorable Senado de la Nación, 27 y 28/09/90, p. 4200 y sgtes.). En consecuencia, sostener una interpretación contraria, y extender la franquicia más allá de las "restantes" locaciones y prestaciones del art. 3°, inc. e), ap. 21), implicaría sustituir al legislador en su tarea, aspecto vedado a los tribunales (Fallos: 273:418), quienes no pueden juzgar el mero acierto o conveniencia de las disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus facultades propias, debiendo limitarse a su aplicación tal como estos las concibieron (Fallos:277:25; 300:700).

No menos cierto es que, por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera la interpretación razonable y sistemática (Fallos: 291:181; 293:528).

Pero aún así se ratifica mi postura, pues una hermenéutica razonable y sistemática no puede soslayar que el art. 3°, inc. e), ap. 16, de la ley grava las prestaciones: "Efectuadas por playas de estacionamiento o garajes y s imilares. Se exceptúa el estacionamiento en la vía pública (parquímetros y tarjetas de estacionamiento) cuando la explotación sea efectuada por el Estado, las provincias o municipalidades, o por los sujetos comprendidos en los incisos e), f), g) o m) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones" (subrayado, añadido).

Si el art. 7°, inc. h), ap. 6), de la ley de IVA eximiera todas las locaciones realizadas por los sujetos comprendidos en los incisos f), g) y m) del art. 20 de la ley de impuesto a las ganancias, como sostiene el a quo, resultaría innecesaria la salvedad expresa apuntada en el art. 3°, inc. e), ap. 16, supra transcripto, cuando éstos explotan el servicio de estacionamiento en la vía pública.

En este orden de ideas, no es ocioso recordar que la interpretación debe evitar asignar a la ley un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, correspondiendo adoptar como verdadero -en cambio- el criterio que las concilie y obtenga la integral armonización de sus preceptos (Fallos: 306:721; 307:518 y 993; 313:1293; 315:2668; 316:1927, entre muchos otros).

En estos términos, la hermenéutica que propicio preserva la **exención** consagrada en el art. 3°, inc. e), ap. 16, de la ley de IVA y concilia -en ordenada estructuración- su validez y efecto con la dispuesta en su art. 7°, inc. h), ap.6).

Por ello, pienso que los servicios de bar, cantina, restaurante, confitería, etc. y la locación de salones para la realización de fiestas, conferencias, etc., prestados por la actora durante los períodos de la litis, no quedaron beneficiados por la franquicia del art. 7°, inc. h), ap. 6), de la ley de IVA.

-VI-

Atento a la solución que propicia el acápite anterior, corresponde tratar las argumentaciones expuestas por Club 20 de Febrero, relativas a la aplicación del art. 3º, inc. d), pto. 1), de la ley 16.656. Ello es así, conforme a la doctrina que establece que, en resguardo del derecho de defensa, la vencedora en la segunda instancia puede plantear, al contestar el memorial de su contraria, aquellos argumentos o defensas desechados en la instancia anterior, que se ha visto impedida de cuestionar por apelación pues, si bien no le eran favorables, no le causaban agravio desde el punto de vista procesal (Fallos: 247:111; 265:201; 276:261; 311:696, 1337).

La condición exigida se encuentra cumplida en el sub lite pues Club 20 de Febrero, al contestar el traslado del recurso extraordinario en examen, mantuvo esos argumentos, no tratados por el voto de la mayoría (cfr. pto. VI, fs. 395 vta.).

El art. 3º, inc. d), pto. 1), de la ley 16.656 agregó como nuevo inciso del art. 19 de la ley de impuesto a los réditos (ley 11.682, t.o. 1960) el siguiente: "Quedan exentas del pago del impuesto a los réditos y de todo otro impuesto nacional las entidades civiles sin fines de lucro con personería jurídica dedicadas a la educación, a la asistencia social y a la salud pública...".

La demandada considera que la ley 16.656 es de carácter genérico y, por lo tanto, no aplicable a los servicios sub judice, cuyo tratamiento fiscal regula su similar 23.349, que es posterior y específica respecto del IVA. Destaca que si la intención del legislador hubiera sido mantener la franquicia de la primera, lo hubiera previsto expresamente, y no lo hizo (fs. 383/384).

La actora, por el contrario, replica que el art. 3º, inc. d), pto. 1), de la ley 16.656 es la norma especial que rige el caso, compatible con las prescripciones de su similar 23.349. Resalta que tanto la propia Dirección General Impositiva -por medio de su instrucción general 28/95- como la Procuración del Tesoro de la Nación así lo reconocieron (fs. 396/397).

Planteada la controversia en estos términos, es oportuno recordar la asentada doctrina del Tribunal que sostiene que sus sentencias deben atender a las circunstancias existentes al momento de la decisión, aunque ellas fueren sobrevinientes a la interposición del remedio extraordinario (Fallos: 308:1087, 1223, 1489; 310:670, 2246; 311:787, 870, 1680, 1810, 2131; 312:891; 313:584; 319:1558, entre otros).

Estimo que la cuestión ha sido zanjada por medio de la ley 25.920 (B.O. 9/9/04), cuyo art. 1º incorporó -como tercer y cuarto párrafos del artículo sin número a continuación del artículo 7º de la ley de IVA (ley 23.349, t.o. 1997)- los siguientes:

"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)" (subrayado, agregado).

La lectura del precepto transcrito evidencia, entonces, que la franquicia establecida por el art. 3º, inc. d), pto. 1), de la ley 16.656 alcanza también al IVA, por ser anterior al 9 de septiembre de 2004, fecha de puesta en vigor de la ley 25.920 (cfr. art. 2º).

Ratifican este aserto los debates originados con motivo de la sanción de la ley 25.920, en especial, las explicaciones brindadas por los miembros informantes de los proyectos -diputado Snopek y senador Pichetto-, las cuales constituyen una fuente propia de interpretación (Fallos: 33:228; 100:51; 114:298; 141:254).

El primero de ellos, diputado por la Provincia de Jujuy, señaló que el Poder Ejecutivo Nacional había remitido a la consideración de esa Honorable Cámara un proyecto de ley para eliminar todas las **exenciones** de carácter general contenidas en diversas legislaciones, pero dificultades posteriores modificaron su contenido hasta acotarlo a una pauta de prolijidad "hacia el futuro", por lo cual cada nueva franquicia en el impuesto al valor agregado deberá ser fijada en manera taxativa, precisa y definida (versión taquigráfica provisional, Cámara de Diputados de la Nación, 7 de julio de 2004).

El segundo de los nombrados, senador Pichetto, puntualizó: "Esta normativa que hoy consideramos pretende determinar con mucha precisión que todas las **exenciones** de aquí en adelante tienen que estar expresa y taxativamente previstas por ley, en tanto que todas aquellas **exenciones** determinadas por leyes genéricas o especiales se mantienen dentro del marco de las normas correspondientes que las previeron". Y luego de mencionar el art. 3º, inc. d), pto. 1), de la ley 16.656, aquí debatido, agregó: "Por lo tanto, el espíritu de esta norma establece claramente la posibilidad de que las **exenciones** específicas y genéricas contempladas en leyes generales o especiales rigen hasta ahora; hacia adelante, tiene que haber una ley especial que taxativamente las determine" (versión taquigráfica provisional, Cámara de Senadores de la Nación, 19º reunión, 16º sesión ordinaria, 18 de agosto de 2004).

En tales condiciones, por encontrarse fuera de debate que la actora es una entidad civil sin fin de lucro, con personería jurídica, dedicada a la asistencia social (cfr. fs. 91/94 y pto. VI, fs. 352), es claro -desde mi óptica- que se encuentra comprendida en el art. 3º, inc. d), pto. 1), de la ley 16.656 y, en consecuencia, exenta de tributar el IVA por los servicios de bar, cantina, restaurante, confitería, etc. y las locaciones del salón principal para la realización de fiestas, conferencias, etc., durante los períodos julio de 1996 a octubre de 1999.

-VII-

En virtud de lo expuesto, opino que corresponde dejar sin efecto la sentencia de fs. 349/357 en cuanto fue materia de recurso extraordinario y declarar a la actora exenta con el alcance señalado en el punto VI del presente dictamen.

Buenos Aires, 28 de febrero de 2005.-

RICARDO O. BAUSSET

ES COPIA

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 26 de septiembre de 2006.

Vistos los autos: "Club 20 de Febrero c/ Estado Nacional y/o AFIP s/ acción meramente declarativa medida cautelar".

Considerando:

1°) Que la Cámara Federal de Apelaciones de Salta, al revocar lo resuelto en la instancia anterior, declaró a la actora exenta del impuesto al valor agregado (IVA) por los servicios de bar, restaurante, cantina, salón de té y confitería prestados en su sede social en forma directa —es decir, sin intervención de terceros— como también por la locación de sus salones para conferencias, reuniones y fiestas y similares de carácter eventual. Contra tal pronunciamiento la demandada interpuso recurso extraordinario que fue concedido parcialmente a fs. 413/414.

2°) Que para así resolver consideró, en lo sustancial, que la ley que regula el IVA establece, en algunos supuestos, **exenciones** que tienen en cuenta a las personas que realizan la actividad y no a las prestaciones objetivamente consideradas y, de tal modo beneficia —entre otras— a las obras sociales regidas por la ley 23.660, instituciones, entidades y asociaciones comprendidas en los incs. f, g y m del art. 20 de la ley del Impuesto a las Ganancias. "cuando tales servicios se relacionen en forma directa con sus fines específicos" (art. 7°, inc. h, ap. 6 ley 23.349, t.o. 1997).

Señaló, asimismo, que el Club 20 de Febrero no era una entidad que persiguiera fines de lucro y que los recursos que pudiera obtener por eventuales locaciones de sus instalaciones para actos culturales o sociales, o las ganancias provenientes de la explotación de bar, cantina o restaurante no tenían otro destino que el mantenimiento de las actividades sociales de la entidad y estaban directamente vinculados con los fines específicos de su creación. Agregó que, en concordancia con ello, la propia AFIP había eximido a la actora del pago del Impuesto a las Ganancias bajo las condiciones y por el término previsto en la resolución 732/01, por considerar que correspondía encuadrar a la peticionaria en la **exención** prevista en el inc. f del art. 20 de la ley del mencionado tributo.

En este sentido destacó que el Club 20 de Febrero, como otras entidades de su género, estaba comprendido entre las asociaciones a las que hacía referencia dicho artículo y, consecuentemente, por encontrarse dentro de las **exenciones** allí previstas, también debía considerarse que estaba eximido de abonar el gravamen del IVA de conformidad con lo establecido en el art. 7° inc. h punto 6.

Por otra parte, negó que la actora —en razón de haberse acogido a un régimen de facilidades de pago— estuviera obligada al pago del tributo con fundamento en la doctrina de los actos propios. Al respecto, entendió que tal acogimiento no obstaba a que la entidad promoviera la presente acción de certeza a fin de despejar el estado de incertidumbre.

3°) Que los agravios del Fisco Nacional pueden resumirse así: a) la franquicia consagrada en el art. 7°, inc. h ap. 6 de la ley del Impuesto al Valor Agregado remite exclusivamente a las locaciones y prestaciones comprendidas en su art. 3° inc. e ap. 21, por lo cual resultan excluidas del beneficio las no tipificadas allí; b) las actividades que desarrolla la actora están gravadas en forma específica por los aps. 1 y 18 del inc. e del art. 3° y, por lo tanto, no se encuentran incluidas en el ap. 21 de ese inciso. En consecuencia, no las alcanza el beneficio que —por reenvío a este precepto— establece el art. 7° inc. h ap. 6 de la ley del tributo; c) la sentencia prescinde del derecho vigente sin mencionar, ni expresa ni implícitamente, los motivos por los cuales no resulta de aplicación al caso de autos lo dispuesto en el art. 3° inc. e aps. 1 y 18 de la ley de IVA; d) la decisión rechaza arbitrariamente sus objeciones relativas a la aplicación de la doctrina de los actos propios por haberse acogido la actora —antes de promover la acción de certeza— al plan de facilidades de pago establecido por el decreto 93/00; e) no resulta aplicable al caso la ley 16.656 toda vez que se trata de una ley genérica y no específica, como lo es la ley del IVA que, por lo demás es posterior a aquélla; f) si la intención del legislador hubiera sido mantener la **exención** prevista en la ley 16.656 la norma lo habría previsto expresamente y, sin embargo, no lo hizo.

4°) Que el recurso extraordinario es formalmente procedente toda vez que se halla en tela de juicio la inteligencia de normas de carácter federal —leyes 23.349, 23.871 y sus modificatorias— y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el apelante fundó en ellas (art. 14, inc. 3°, ley 48). En cambio, el Tribunal carece de jurisdicción para examinar los agravios fundados en la arbitrariedad de sentencias toda vez que la apelación federal fue denegada por el a quo en este aspecto y la apelante no dedujo la correspondiente queja (Fallos: 313:1391; 317:1342; 318:141; 319:1057; 322:1231, entre otros).

5°) Que según reiterada jurisprudencia de esta Corte sus sentencias deben atender a las circunstancias existentes al momento de la decisión aunque ellas fueren sobrevinientes a la interposición del recurso extraordinario (Fallos: 312:891; 313:584; 319:1558; 327:1662, entre muchos otros).

6°) Que a este respecto cabe poner de relieve que con posterioridad a la deducción de la apelación federal fue dictada la ley 25.920 (B.O. 9-9-2004). A raíz de ello, el Tribunal confirió vista a las partes para que expresaran lo que estimasen pertinente sobre dicha normativa. La demandada lo hizo a fs. 440/442 y la actora a fs. 443/447.

La mencionada ley incorporó dos párrafos al artículo, sin número, agregado a continuación del art. 7° de la ley del Impuesto al Valor Agregado (t.o. en 1997 y sus modificatorias). El primero de ellos sienta el principio de que no son de aplicación al IVA "las **exenciones** genéricas de impuestos, en cuanto no lo incluyan taxativamente".

El segundo prescribe que "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 art. 3° inc. d de la ley 16.656, que fuera incorporada como inc. s del art. 19 de la ley 11.682 (t.o. en 1972 y sus modificaciones)".

7°) Que la ley 16.656 en su art. 3° inc. d, estableció que quedaban exentas del pago del impuesto a los réditos y de todo otro impuesto nacional las entidades civiles sin fines de lucro con personería jurídica dedicadas a la educación, a la asistencia social y a la salud pública.

8°) Que la ley 25.920 es clara en cuanto a que la **exención** establecida por el art. 3°, inc. d, de la ley 16.656 es aplicable al IVA. El texto de la norma traduce inequívocamente la voluntad del legislador en tal sentido, sin que pueda presumirse su inconsecuencia o falta de previsión (Fallos: 310:195; 312:1614; 313:132 y 1149, entre muchos otros). Asimismo, se encuentra fuera de discusión que el Club 20 de Febrero es una entidad civil sin fines de lucro, con personería jurídica, dedicada a la asistencia social. Al ser ello así, cabe concluir que la mencionada entidad se encuentra exenta de tributar dicho gravamen por los servicios de bar, restaurante, cantina, salón de té, confitería prestados en su sede social, así como por la locación de sus salones.

Por ello, oído el señor Procurador Fiscal, se declara procedente el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada por los fundamentos que surgen de los considerandos 6° a 8° de la presente. Costas por su orden en razón de que la causa se decide sobre la base de una norma sobreviniente (art. 68, segundo párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI ELENA I. HIGHTON de NOLASCO JUAN CARLOS MAQUEDA E. RAUL ZAFFARONI RICARDO LUIS LORENZETTI CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA

Recurso extraordinario interpuesto por el Fisco Nacional (Administración Federal de Ingresos Públicos Dirección General Impositiva), representada por la Dra. María Amalia Torino, con el patrocinio de las Dras. Claudia E. García y María E. de la Sota

Traslado contestado por el Club 20 de Febrero, representado por el Dr. Sebastián P. Espeche.

Tribunal de origen: Cámara Federal de Apelaciones de Salta

Tribunales que intervinieron con anterioridad: Juzgado Federal N° 2 de Salta.