

## Doctrina

# Instrumentos de votación y Boleta Única Papel en Argentina



José M. Pérez Corti

Magister en Partidos Políticos (FD-CEA-UNC). Doctor en Derecho y Ciencias Sociales (FD-UNC). Director de las diplomaturas en Derecho Electoral y Derecho Electoral Profundizado (Univ. Austral). Docente de grado y posgrado en Derecho Constitucional, Público Provincial, Municipal y Electoral. Miembro fundador del Foro Federal de Organismos Electorales Provinciales. Miembro de la Asociación Argentina de Derecho Constitucional. Relator de Sala, Relatoría Electoral y de Competencia Originaria del Tribunal Superior de Justicia de Córdoba.

**SUMARIO:** I. Instrumentos de votación. Introducción. — II. Boleta Única Papel (BUP) en Argentina. Introducción. — III. Conclusiones.

### I. Instrumentos de votación. Introducción

En el marco de un proceso comicial, la formalización de la voluntad popular reviste uno de los aspectos más interesantes del derecho electoral; en tanto para ello se ha desarrollado y perfeccionado todo un andamiaje legal, procedimental e instrumental, rodeado de importantes garantías jurídicas.

La legislación siempre define de qué manera se formaliza, materialmente, la decisión individual de cada integrante del cuerpo electoral el día de los comicios. De ello dependerá la posibilidad de llevar adelante el recuento de esas expresiones individuales sobre los diferentes proyectos políticos puestos a su consideración, para luego tener los insumos necesarios para operar las reglas y previsiones del sistema electoral aplicable, de modo tal que se garantice la legitimidad de los resultados y de los cargos y bancas correspondientes a cada fuerza política y a sus listas de candidatos. O, también, para el cómputo final destinado a darle entidad propia a la decisión adoptada por el electorado en el marco de las formas de democracia directa y semidirecta vigentes.

Como sucede en todos los campos del derecho electoral, tales diseños responderán a diferentes pautas idiosincráticas de cada sociedad, como así también a los modelos jurídicos y a las instituciones políticas en torno a los cuales aquellas se han organizado.

Lo expresado nos permite avizorar lo difícil que resulta pretender abarcar la totalidad de opciones existentes en el mundo. Sin embargo, nos esforzaremos por lograr niveles aceptables de abstracción conceptual y sistematización teórica de sus contenidos, para facilitar su comprensión y clasificación, de modo tal que, sin agotar la totalidad de alternativas, contemos con el conocimiento necesario para abordarlas cada vez que sea necesario.

#### I.1. Noción

Entendemos por instrumento (1) de votación toda herramienta o medio utilizado para reco-

pilar las preferencias de los votantes, consistente en aquel soporte material (i. e. papel o documento) o sistema digital (i.e. crea, presenta, transporta o almacena información mediante la combinación de bits) que permita objetivar, contabilizar y acumular, como resultados generales o parciales, las expresiones individuales de la voluntad popular del electorado el día de los comicios.

De esta manera, algo tan subjetivo, individual e inasible, como lo es el pensamiento y el proyecto político con el que comulga cada persona, se convierte en un elemento objetivo que permite su documentación en las actas de escrutinio de cada mesa, para luego acumularlo matemáticamente y procesarlo con miras a la aplicación del sistema electoral vigente.

#### I.2. Finalidad y función

Los instrumentos de votación procuran garantizar la expresión democrática y objetiva de la voluntad popular, para así determinar el resultado de la elección de manera genuina y transparente. Dicho de otra forma, su finalidad consiste en asegurar la participación ciudadana en los procesos electorales, garantizando, también, la legitimidad y representatividad de los gobiernos o decisiones resultantes.

Para ello, deben organizar y contener las nóminas de candidatos y candidatas o las opciones entre las cuales deberá decidir la población, materializándolas mediante diversos instrumentos y formatos, con los que la ciudadanía tomará contacto el día de la elección.

La función esencial de los instrumentos de votación radica en estructurar y organizar la oferta electoral de las diferentes fuerzas políticas, facilitando así la selección y emisión del voto por el electorado. Para esta función, el máximo de libertad estaría expresado mediante el uso de un papel en blanco, en el que el electorado consignara los nombres y el orden de sus preferencias respecto de las candidaturas que conforman la oferta electoral partidaria. Pero

esto pondría en serio riesgo aspectos procedimentales y garantías fundamentales del proceso electoral, como lo son el escrutinio efectivo de dichas preferencias y el secreto del voto, que resultan determinantes a la hora de afianzar la legitimidad y la legalidad de la elección misma y de sus resultados.

Otra función primordial radica en el hecho de constituir la prueba material del sufragio, permitiendo el recuento de votos o escrutinio y que, a su vez, debe garantizar la integridad de su resultado y del escrutinio mediante el cual se arriba a él.

En definitiva, de los principios fundamentales que caracterizan el voto, esto es, universal, individual, igual y secreto; la boleta de sufragio, como instrumento de votación, es la que mejor garantiza el último de aquellos; y esa es la razón de que ella exista como tal.

#### I.3. Modelos, caracteres y procedimientos aplicables

Resulta evidente que las alternativas de instrumentación del sufragio son numerosas y mantienen una estrecha vinculación tanto con los sistemas electorales como con los partidos políticos.

A partir del concepto ensayado, en la actualidad podemos agruparlos en dos grandes modelos de instrumentos de votación: los materiales o confeccionados en soporte papel, y los digitales u operados a través de computadoras o máquinas informáticas de votación (2). A continuación, ensayaremos su abordaje, como así también de las principales notas que los caracterizan.

#### I.3.a. Instrumentos materiales de votación (IMV): boletas papel o papeletas de votación (3)

En esta categoría encontramos las denominadas boletas o papeletas de votación, es decir, todos los instrumentos físicos, para emitir el sufragio, producidos en papel, a los que la

Es decir que, en sí mismos, no son instrumentos de votación.

(3) El contenido de parte del presente acápite corresponde a nuestro "Derecho Electoral Argentino. Nociones", Advocatus, Córdoba, 2016, 3ª ed.



**LA LEY A.I.**  
(Análisis Inteligente)  
by TR + Microsoft Copilot  
*Continúa el A.I. en p. 2*

### ¿Cuáles son los 5 puntos principales de esta doctrina?

1. En el marco de un proceso comicial, la formalización de la voluntad popular reviste uno de los aspectos más interesantes del derecho electoral; en tanto para ello se ha desarrollado y perfeccionado todo un andamiaje legal, procedimental e instrumental, rodeado de importantes garantías jurídicas.

2. Instrumento de votación es toda herramienta o medio utilizado para recopilar las preferencias de los votantes, consistente en aquel soporte material (i. e. papel o documento) o sistema digital (i.e. crea, presenta, transporta o almacena información mediante la combinación de bits) que permita objetivar, contabilizar y acumular, como resultados generales o parciales, las expresiones individuales de la voluntad popular del electorado el día de los comicios.

3. Los instrumentos de votación procuran garantizar la expresión democrática y objetiva de la voluntad popular, para así determinar el resultado de la elección de manera genuina y transparente.

4. La primera gran clasificación distingue entre boletas fraccionables y no fraccionables, según contemplen, o no, la posibilidad de su separación en tantos tramos como cargos o candidaturas instrumentan.

5. El organismo electoral tendrá a su cargo el diseño y la impresión de las boletas o papeletas de votación. Para ello estará a lo que dispone la normativa específica en la materia y deberá poner en conocimiento de las diferentes fuerzas políticas participantes el modelo final de Boleta Única de Sufragio Papel (BUSP), a efectos de cumplir con el principio de bilateralidad, para que aquellas puedan formular las observaciones que estimen pertinentes.

#### Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)

(1) Oportunamente hemos denominado elementos instrumentales a todos aquellos que tienen por fin facilitar el desarrollo de los procesos que implican la puesta en marcha de los elementos sustanciales del derecho electoral. Entre ellos es posible traer a colación los registros electorales, los padrones, los procesos electorales, la oficialización de listas, las boletas de sufragio, el procedimiento de emisión y captación del sufragio, los escrutinios, la aplicación del sistema electoral a través de la adjudicación de bancas y cargos y de la proclamación misma de los electos, por citar algunos (cfr. PÉREZ CORTI, José M., "Derecho Electoral Argentino. Nociones", Advocatus, Córdoba, 2016, 3ª ed., p. 70 y cc.). En consecuencia, optamos por tal denominación, a efectos de receptor conceptualmente las diferentes alternativas existentes en los distintos regí-

menes electorales vigentes en Argentina, como consecuencia de nuestro fértil federalismo electoral (cfr. PÉREZ CORTI, José M., "Boleta Única de Sufragio: su implementación en Córdoba", La Ley Córdoba, año 29, n.º 1, febrero 2012, pp. 1/27, disponible en formato digital y en internet ingresando a [http://profesorperezcorti.com.ar/uploads/2011\\_10\\_10\\_BUS\\_Experiencia\\_Cordoba\\_LLcBa-01-2012\\_v.4.0.pdf](http://profesorperezcorti.com.ar/uploads/2011_10_10_BUS_Experiencia_Cordoba_LLcBa-01-2012_v.4.0.pdf)); consultado el 6/06/2022.

(2) Si bien entre estas hay modelos que también emiten un comprobante papel del voto de cada elector, el procedimiento de emisión, captación y procesamiento del sufragio de cada elector, se lleva adelante operando el sistema informático específico, y la emisión de aquellos reviste la calidad de una medida de reaseguro con la que se aspira a garantizar la legitimidad y trazabilidad de los resultados digitalmente alcanzados.

## Nota a fallo

### La exención en el IVA para asociaciones deportivas sin fines de lucro



Ezequiel Maltz

CORREO ARGENTINO	FRANQUEO A PAGAR
CENTRAL B	CUENTA N° 10269F1

generalidad de la ciudadanía está acostumbrada, más allá de los variados e infinitos modelos y diseños existentes. Estos dependerán, en parte, de los órganos de gobierno en los que se organice el Estado, como así también de los sistemas electoral y de partidos políticos vigentes.

### I.3.a.1. Modelos y caracteres específicos

A partir de ciertos caracteres atinentes a los diversos sistemas existentes a nivel mundial, en la doctrina se suele diferenciar los distintos modelos o clases de papeletas de sufragio.

La primera gran clasificación distingue entre boletas *fraccionables* y *no fraccionables*, según contemplen o no la posibilidad de su separación en tantos tramos como cargos o candidaturas instrumentan.

En el caso de las fraccionables, además se las puede subclasificar según que el carácter fraccionable se encuentre previsto en potencia y deba materializarse el elector al momento de sufragar (4); o, por el contrario, que sean provistas o puestas a disposición del electorado ya fraccionadas y estos solo deban tomar o seleccionar los tramos u opciones individuales por los que desea sufragar (5).

Cuando se trata de las no fraccionables, nos encontramos frente a la denominada *boleta* o

*papeleta única de sufragio*, consistente en un mismo documento electoral en soporte papel, en el cual están impresas todas las opciones partidarias y las candidaturas postuladas por cada fuerza política. Dentro de esta categoría existen dos grandes variables, según la papeleta única le permita, o no, al elector, seleccionar, dentro de ella, entre todos los tramos de cargos o candidaturas que resultan de su preferencia, optando así entre diferentes partidos o no para cada tramo (6).

El otro gran grupo depende del *origen de las boletas o papeletas*, conforme lo cual podemos diferenciarlas según provengan de los mismos partidos políticos o de un órgano estatal, generalmente la Administración electoral o el organismo electoral que tiene a su cargo dicha función. Las primeras son aquellas cuyo diseño, impresión, suministro, distribución y reposición está a cargo de cada una de las fuerzas políticas intervinientes (7). Las segundas, cuando todo lo atinente a ellas se encuentra legalmente asignado al Estado como su atribución y responsabilidad, por lo que debe arbitrar las medidas conducentes para garantizar la disponibilidad de estas durante el desarrollo de los comicios (8).

Las variantes descriptas quedan claramente graficadas con los casos señalados en el siguiente cuadro, en el que, además, consignamos algunos ejemplos locales:

Boletas	De origen partidario	De origen estatal
No Fraccionables	Con opción por tramos	Argentina Código Electoral Nacional (texto anterior con la reforma de la ley 27.781) actuales arts. 62 al 64 (Boleta única papel - BUP)
	Sin opción por tramos	Córdoba CEP ley 9571 - art. 52 (Boleta única de sufragio papel - BUSP)
Fraccionables	Por el elector	[ex Argentina] Código Electoral Nacional (texto anterior a la reforma de la ley 27.781) viejos arts. 62 al 64 (Boleta múltiple partidaria - BMP)
	Ya fraccionadas	Tierra del Fuego Constitución, art. 201.7 LEP 201, art. 55.a

En torno a las boletas de sufragio, solo cabe agregar la diferenciación que señala Martino (10), cuando distingue entre *categorías* y *ordinales*. Cabe destacar que esta clasificación tiene vinculación directa con lo que la teoría de la votación establece con relación a los mecanismos de voto individual (una persona, un voto) y los procedimientos de voto múltiple y de lista completa (ordenamiento completo de preferencias).

(4) Tal es el caso del sistema vigente en la provincia de La Pampa, cuya Ley Electoral Provincial 1593 (Sancción: 1/12/1994; promulgación: 9/12/1994; BOP: 23/12/1994) en su art. 32 contempla la aplicación supletoria de las disposiciones contenidas en el Código Electoral Nacional. Cabe aclarar que se refería al sistema de boletas o papeletas de sufragio de la normativa nacional vigente antes de la reforma de la ley 27.781, correspondiente al modelo de boletas de origen partidario y fraccionables por el elector al momento de sufragar.

(5) A modo de ejemplo, podemos citar aquí el caso de la provincia de Tierra del Fuego, cuya Constitución contempla este sistema en el inc. 7º de su art. 201, y en el inc. "a" del art. 55 de la Ley Electoral Provincial 201 (Sancción: 15/12/1994; Promulgación: 30/12/1994; BOP: 9/01/1995). También podríamos traer a colación —aunque reconocemos que es un caso impropio en el sentido estrictamente técnico— la hipótesis que se da cuando en un proceso electoral extraordinario con motivo de la puesta en marcha de alguno de los institutos de democracia directa o semidirecta que imponen al elector

seleccionar entre las boletas correspondientes al "Sí" o al "No" y que ya se encuentran debidamente separadas.

(6) El régimen electoral de la provincia de Córdoba, contempla esta categoría de boletas de sufragio en el art. 52 del Cód. Electoral (ley 9571), con la posibilidad de optar por cada tramo correspondiente a diferentes cargos y candidaturas, sin importar de que partido político o alianza electoral son. No obstante, los modelos que se pueden encontrar son muy variados y diversos en lo referente a las boletas o papeletas de votación, cualquiera fuera el sistema utilizado; por lo que sugerimos ver algunos ingresando a [http://aceproject.org/ero-es/index\\_html?filter&topic=&country=&type=Ballot%20Papers](http://aceproject.org/ero-es/index_html?filter&topic=&country=&type=Ballot%20Papers) (Consultado el 2/04/2012).

(7) Tal es el modelo contemplado en la mayoría de las normas electorales vigentes en nuestro país, que, en general, remítan a las disposiciones contempladas en los arts. 62, 64, 66 inc. 5º y 82 inc. 5º del Cód. Electoral Nacional (Ley 19.945 y modif.), en su versión anterior a la reforma introducida por la Ley 27.781.

solo indica una ulterior preferencia en el ámbito de la lista de nombres de la opción ya determinada previamente por el partido político.

Por su parte, las denominadas *ordinales*, reconocen al elector la interesante facultad o posibilidad de sistematizar los nombres de los candidatos o de las listas de los partidos con base en sus preferencias (*i. e.* voto individual transferible o voto alternativo); o, también poder repartir discrecionalmente sus votos entre varias listas o candidatos de diversos partidos (*i. e.* voto acumulativo y voto limitado).

### I.3.a.2. Procedimiento de registración, control y oficialización (11)

Ahora, bien, estos instrumentos de votación o modelos de boletas de sufragio necesariamente implican procedimientos diferentes a la hora de su confección, contralor, oficialización o aprobación, distribución y reposición en las mesas de votación. Seguidamente, describiremos los principales aspectos de algunos de ellos, para lo cual tendremos en cuenta el origen de las boletas o papeletas, lo que permite diferenciar entre las dos alternativas a seguir para su confección, control y oficialización final.

#### I.3.a.2.a. Boleta única de sufragio papel (BUSP - No fraccionable y de origen Estatal)

En este caso, el organismo electoral tendrá a su cargo el diseño y la impresión de las boletas o papeletas de votación. Para ello estará a lo que dispone la normativa específica en la materia y deberá poner en conocimiento de las diferentes fuerzas políticas participantes el modelo final de BUSP, a efectos de cumplir con el principio de bilateralidad, para que aquellas puedan formular las observaciones que estimen pertinentes. Una vez evaluadas estas por el organismo electoral, procede a su resolución definitiva, de cara a oficializar los instrumentos de votación que se utilizarán el día de las elecciones (12).

Sin embargo, esto que acabamos de describir y parece tan sencillo importa una serie de previsiones y una logística que revisten dimensiones realmente importantes, que no deben ser soslayadas ni dejadas de lado en las evaluaciones destinadas a la elaboración de un adecuado y seguro plan de trabajo.

En primer lugar, la impresión debe contar con estrictos controles de seguridad. Consecuentemente, si la autenticidad de las BUSP dependiera, por disposición legislativa, del uso de un papel especial, también su *stock* y suministro tienen que estar previstos y correctamente calculados. No es un detalle menor el tiempo afectado a la impresión, puesto que se trata de un proceso de gran volumen que requerirá de la mayor exactitud posible. Esto se traduce en que el organismo electoral tendrá que arbitrar las mayores garantías en lo relativo a la capacidad, procedimientos de control de calidad, integridad y seguridad a observar y respetar rigurosamente por parte de los contratistas de su impresión, a lo que se suma, también, la instrumentación de los respectivos mecanismos de supervisión y control de tales exigencias. El diseño mismo de la boleta o papeleta de votación

(8) Como ejemplos de esta categoría, remitiremos a las disposiciones contenidas en los códigos electorales de Colonia Caroya (Ord. 1635/2011, arts. 28 al 37 y cc.) y de la Provincia de Córdoba (Ley 9571, arts. 52 al 61 y cc.). También en el Sistema de Boleta Única de Santa Fe (Ley 13.156/2010, arts. 1 al 13); el de la Ley Electoral de Mendoza 2551 (arts. 17 y 17 bis, modif. por Ley 9375/2022); y, como veremos en detalle más adelante, la Boleta Única Papel introducida al CEN por la Ley 27.781, por dar algunos ejemplos.

(9) Cabe señalar que esta norma es la que regula el sistema de elecciones internas abiertas de los partidos políticos de La Pampa. En dichas elecciones internas, el legislador ha puesto en cabeza de los partidos políticos el diseño de las boletas o papeletas de sufragio, pero es el Tribunal Electoral provincial quien tiene la responsabilidad de su impresión y financiamiento, de su provisión a los partidos y, en el caso de las mesas de votación, debe garantizar las destinadas al inicio de la elección. Sin embargo, la reposición permanente de boletas o papeletas en dichas mesas mientras duren los

Continuación del A.I. de p. 1

### ¿Cuál es el tema jurídico debatido?

Los instrumentos de votación en Argentina, con un enfoque en la boleta única de papel (BUP), detallando sus características, fortalezas y debilidades, así como su implementación reciente a nivel nacional. Los instrumentos de votación son herramientas utilizadas para recopilar las preferencias de los votantes y convertirlas en elementos objetivos para su procesamiento en el sistema electoral. Estos instrumentos garantizan la expresión democrática y objetiva de la voluntad popular, asegurando la legitimidad y representatividad de los gobiernos o decisiones resultantes.

### ¿Dónde encontrar más información en línea sobre el tema?

[Aprobaron la Boleta Única de Papel: qué cambiará en las elecciones y el apuro del Gobierno](#)

Artículo de *El Cronista* sobre la aprobación en el senado aprobó de la Boleta Única de Papel (BUP).

[La Cámara de Diputados aprobó la Boleta Única de Papel: qué es y qué dice el texto sancionado](#)

Artículo de *Chequeado* sobre la aprobación en Cámara de Diputados del proyecto de la Boleta Única de Papel.

dependerá no solo de las previsiones legales, sino también de las cuestiones operativas relativas a los tiempos y condiciones de impresión que puedan garantizar los contratistas; todo ello sin dejar de lado que la utilización de boletas o papeletas con un diseño e impresión más costosos, contribuirá a elevar significativamente el presupuesto total de los comicios.

En este sentido, cabe traer a colación las recomendaciones formuladas en el Proyecto ACE (13) con respecto a todas estas exigencias que venimos explicitando. Particularmente al sostener que aun cuando "este proceso podría parecer tedioso, las consecuencias derivadas de la impresión de un formato incorrecto, de un orden incorrecto en la información sobre los partidos y candidatos, de una presentación defectuosa, o de un recorte de la papeleta de votación (en nombres de partidos/candidatos, eliminación de información sobre la forma de llenado de la papeleta), así como fallas en el color (específicamente para papeletas impresas que contienen la fotografía del candidato o del logotipo del partido representado), son lo suficientemente serias como para comprometer la totalidad del proceso electoral" (14).

#### I.3.a.2.b. Boleta múltiple partidaria (BMP - Fraccionable y de origen partidario)

En este sistema, el diseño original y la impresión de las boletas o papeletas estará a cargo de las mismas fuerzas políticas; siempre con

comicios, está a cargo de las diferentes fuerzas políticas. En cambio, en las elecciones generales, el régimen y el procedimiento aplicable es similar al utilizado a nivel nacional hasta la reforma reciente que incorporó la BUP (Ley 27.781).

(10) MARTINO, Antonio A., "Sistemas Electorales", Advocatus, Córdoba, 1999; p. 73.

(11) El contenido de este acápite corresponde a nuestro "Derecho Electoral Argentino. Nociones", ob. cit.

(12) Cfr. Colonia Caroya (Ord. 1635/2011, art. 33 y cc.) y de la Provincia de Córdoba (Ley 9571, art. 57 y cc.). También en el Sistema de Boleta Única de Santa Fe (Ley 13.156/2010, art. 3 y cc.) y en la Ley Electoral de Mendoza 2551 (arts. 17, modif. por L. 9375/2022, y cc.), para utilizar los ordenamientos ya citados.

(13) 1998-2008 © Red de conocimientos electorales ACE.

(14) Ver "Impresión de las papeletas", en ACE - Red de Conocimientos Electorales, ingresando a <https://aceproject.org/ace-es/topics/vo/voc/voc02/voc02b>, consultado el 27/08/2024.

la obligación de respetar las pautas, requisitos y condiciones fijadas en la normativa electoral.

Las boletas deberán ser presentadas ante el organismo electoral, en el plazo legalmente estipulado, a los fines de su oportuna exhibición en la audiencia específica. Esta es la oportunidad en la cual el principio de bilateralidad, que rige todo el proceso electoral, se plasma mediante la toma de razón, por parte de todos los participantes, de las boletas con las que habrá de materializarse la compulsa electoral el día de los comicios. Son las mismas fuerzas políticas las que mutuamente efectúan el primer control de legalidad sobre los modelos presentados, formulando las objeciones y/o impugnaciones que estimen convenientes.

Luego el organismo electoral también procederá a verificar la observancia de las disposiciones vigentes por parte de los partidos que han acompañado sus modelos. Para ello efectuará su propio control de todos y cada uno de los modelos acompañados, y analizará las objeciones y/o impugnaciones formuladas por las distintas fuerzas políticas, a través de sus apoderados, en la mencionada audiencia de exhibición. Con toda esa información habrá de dictar sus respectivos pronunciamientos en relación con cada una de las fuerzas que acompañaron sus papeletas de sufragio, oficializando las que se encuentren encuadradas dentro del marco reglamentario vigente y emplazando a los respectivos partidos por aquellas que no lo estén, para que, en un tiempo prudencial, procedan a reacomodar sus contenidos y diseños adaptándolos a las disposiciones en cuestión.

### I.3.b. Instrumentos digitales de votación (IDV)

Este grupo comprende a los que, en otras oportunidades (15), hemos denominado como *mecanismos electrónicos de emisión del sufragio* (MEDES), es decir, todos los instrumentos electrónicos, informáticos y/o digitales mediante los cuales es posible emitir el sufragio.

#### I.3.b.1. Modelos y caracteres: remisión

Dentro de esta categoría encontramos una variada gama de desarrollos informáticos destinados a la emisión, captación, acumulación y recuento de sufragios, cuya enumeración resultaría, además de dificultosa, sumamente imprecisa. Nos limitaremos, simplemente, a mencionar algunos de ellos por sus denominaciones

(15) Cfr. PÉREZ CORTI, José M.; "E voting case law in Argentina", en Driza Maurer, Ardita y Barrat, Jordi, *E voting case law*, Ashgate, Surrey, England, 2015, ps. 159/172.

(16) En un brevísimo e incompleto resumen, cabe recordar que la cuestión de la aparente diversidad de denominaciones en Salta y en CABA —a pesar de ser el mismo sistema o solución del mismo proveedor, en ambos casos— involucra una serie de requerimientos parlamentarios más exigentes respecto del quórum y de las mayorías necesarias para su implementación en Ciudad de Buenos Aires. A los fines de evitar esos requerimientos legales, el instrumento de votación fue renombrado y presentado bajo el argumento de que se trataba solo de una impresora de boletas a demanda del electorado. Tal posición fue duramente impugnada, aunque sin éxito judicial, dando lugar al fallo del TSJ de CABA de fecha 23/01/2015, en el expte. 11756/2014, "Unión Cívica Radical c. GCBA s/ Electoral - otros".

(17) En este sentido, entre otras tantas investigaciones existentes, se pueden consultar las siguientes: TULA, María Inés (coordinadora), "Voto electrónico", Ariel, Bs. As., 2005; "Democracia, elecciones y nuevas tecnologías. El voto electrónico", Revista Mexicana de Análisis Político y Administración Pública, Universidad de Guanajuato, México, 2012, vol. I, n.º 2, julio/diciembre, pp. 9/21. PÉREZ CORTI, José M. (Compilador/Coordinador); "Reforma Política y Voto Electrónico", Ciencia, Derecho y Sociedad (Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Universidad Nacional de Córdoba), Córdoba, 2005; y "E voting case law in Argentina", ob. cit., pp. 159/172.

(18) Este acápite corresponde a PÉREZ CORTI, José M.; "E voting case law in Argentina", ob. cit., pp. 159/172, cuya lectura en profundidad recomendamos.

(19) Buenos Aires (Ley 5109, arts. 149/151); Chaco (Ley 4169, art. 48.d); Córdoba (Ley 9571, art. 184); Río Negro (Ley 2431, arts. 135/138, y Ley 4082); y Salta (Ley 7730).

(20) Marcos Juárez, Provincia de Córdoba, Ord. 2157/2010;

más desconocidas, como, por ejemplo, el voto electrónico, la urna electrónica (Brasil), el sistema de boleta de voto electrónico (Salta, aunque luego, para ser utilizada en CABA y otros lugares, fuera rebautizado como boleta única electrónica) (16), y una variada gama de sistemas informáticos destinados a la emisión del sufragio, que fueron ensayados en Argentina (17).

### I.3.b.2. Reglamentación, actos y procedimiento de administración electoral (18)

Con respecto a los procedimientos y al marco normativo aplicables, es interesante destacar algunas particularidades que hemos tenido oportunidad de abordar, con detenimiento, en investigaciones anteriores, las que, a continuación, referenciaremos nuevamente.

Las experiencias de voto electrónico permiten identificar ciertos hitos característicos. Uno es el instrumento legal a través del cual se adopta el voto electrónico. En general se ha recurrido a leyes (19), ordenanzas (20) o decretos (21) para disponer y regular la incorporación de estos mecanismos al régimen electoral, aunque en algunos casos ellos hayan sido el resultado o los causantes de acuerdos (22), convenios (23) o consultas (24) previos a su implementación; y en otros su concreción reconoce un mandato legislativo que delega en el organismo electoral la función de selección, determinación y decisión del o de los ámbitos y alcances de la implementación del voto electrónico (25).

Así, la incorporación del voto electrónico impuso a los organismos electorales el dictado de diversas resoluciones para adecuar procedimientos y normas vigentes al nuevo sistema de votación, lo cual es señalado como inconveniente por Rial (26).

A los fines de la presente investigación, y sin que reconozca un origen legal, clasificaremos tales resoluciones según su contenido y conforme el objeto o fin que persiguen, diferenciando entre reglamentarias —aquellas destinadas a regular cuestiones no previstas en la norma— y complementarias —las que, sin llegar a reglamentar el ordenamiento vigente, lo perfeccionan, interpretan o adaptan al nuevo sistema de votación—.

#### I.3.b.2.a. Resoluciones reglamentarias

Cuando se trata de regímenes normativos incompletos, ciertas precisiones o incluso la

Ushuaia, provincia de Tierra del Fuego, Ordenanza 2578/2003.

(21) Buenos Aires, decretos 1874/2005 (derogado), 1406/2007 y 755/2009 (remitiendo al reglamento instituido por decreto 1460/2007); Ushuaia (Tierra del Fuego), decreto 506/2003; y Río Negro, decreto 1375/2007, reglamentario de la ley 4234/2007.

(22) En la elección municipal de Ushuaia 2003, el Juzgado Electoral y los apoderados partidarios suscribieron el "Acta Acuerdo de implementación y reglamentación del Voto Electrónico en las elecciones municipales de Ushuaia del 26 de octubre del año 2003".

(23) En la elección municipal de Ushuaia 2003, el Intendente suscribió, con fecha 21/08/2003, el "Convenio de colaboración entre el Ministerio del Interior y la Municipalidad de Ushuaia para la implementación de nuevas tecnologías en los procesos electorales", aprobado por Decreto 511/2013, *ad referendum* del Concejo Deliberante. Para implementar el voto electrónico en la elección municipal de Marcos Juárez (provincia de Córdoba), convocada para el 5/09/2010, el Departamento Ejecutivo Municipal suscribió un convenio con el Gobierno provincial con fecha 28/07/2010, ratificado por el Concejo Deliberante mediante Ordenanza 2165/2010.

(24) Es el caso de la elección municipal de Neuquén 2013, en la que, con motivo de la iniciativa impulsada por su Intendente, se puso a consideración de la Junta Electoral provincial la posibilidad de realizar una experiencia piloto de voto electrónico en los comicios municipales convocados para el 30/07/2013, dicho organismo emitió los acuerdos 239/2013 y 242/2013.

(25) Tal es el caso del antecedente registrado en Ushuaia en el año 2003, cuando el Intendente resolvió, por Decreto 506/2003, implementar el voto electrónico, y en su art. 2 dispuso "Solicitar al Juez Electoral y de Registro Provincial, que reglamente todo lo referente al voto electrónico, tal y como lo determina el Reglamento Electoral Municipal en su art. 124 y

misma reglamentación del voto electrónico quedan bajo la competencia de los organismos electorales. Son ausencias normativas o leyes de contenido impreciso, vago y en algunos casos hasta expresamente delegativo de la actividad preceptiva en favor de los organismos electorales; con lo que sus funciones reglamentarias alcanzan su máxima expresión en procura de garantizar la adecuada implementación del voto electrónico.

Tal es el caso del Juzgado Electoral Provincial de Tierra del Fuego, cuando con motivo de los comicios de la ciudad de Ushuaia en octubre de 2003, dictó la res. 90/2003 de fecha 23/09/2003 mediante la cual procedió a reglamentar artículos del denominado Reglamento Electoral Municipal (ordenanza 2578/2003, modif. por ord. 3240/2007), estipulando el diseño y contenidos de las boletas de votación que debían ser cargadas en el *software* del sistema de voto electrónico (arts. 1 al 4) y la entrega a los partidos políticos del reglamento para autoridades de mesa de votación (art. 5), el que integra dicha resolución como anexo (27).

También en Chaco encontramos explícitamente reconocida por el Tribunal Electoral su facultad de establecer y dictar normas prácticas, atento el rol que como órgano de aplicación le corresponde en relación a la incorporación del voto electrónico [Acta 777/11 (28)]. Tal función ha sido ejercida por el organismo en cada elección que estuvo a su cargo, en todo lo atinente a cuestiones operativas y de gestión del proceso electoral.

Finalmente es de destacar que, en el caso de la Provincia de Buenos Aires, la Junta Electoral emite regularmente resoluciones técnicas a través de las cuales desarrolla una función reglamentaria de variada índole y contenido, por tratarse de una atribución que, como administrador del proceso electoral, ejerce plenamente dicho organismo desde su creación. Con mayor razón, a la hora de implementar mecanismos de voto electrónico, la Junta Electoral hace uso de esta facultad histórica (29).

#### I.3.b.2.b. Resoluciones complementarias

En otros casos, el voto electrónico requiere decisiones de los organismos electorales que no reglamentan la legislación electoral, pero que deben complementarla o adaptarla a las exigencias que le impone la administración del

ss." Otro tanto sucede en la Provincia de Córdoba, cuyo Código Electoral regula el voto electrónico y su implementación en su art. 184: "Sin perjuicio de lo establecido en la presente normativa, el Juzgado Electoral deberá —a partir de las primeras elecciones generales a realizarse en forma inmediata posterior a la sanción de esta Ley—, proceder a implementar en forma progresiva y sistemática las acciones necesarias tendientes a utilizar un mecanismo electrónico de emisión del sufragio. El Juzgado Electoral en la implementación de un mecanismo electrónico de emisión del sufragio en algunos circuitos o secciones electorales y el de Boleta Única de Sufragio en otros circuitos o secciones electorales, determinará el diseño de la imagen reproducida en el monitor la que debe ser similar al de la Boleta Única de Sufragio que se utilice en dicho acto electoral".

(26) RIAL, Juan; "Posibilidades y límites del voto electrónico", Elecciones, Lima, Perú, 2004, n.º 3, julio.

(27) Cfr. MAFFEI, Horacio Rubén, "Ushuaia 2003: El voto electrónico. Más y mejor democracia", en Pérez Corti, José M. (Compilador/Coordinador), *Reforma Política y Voto Electrónico*, Ciencia, Derecho y Sociedad (Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Universidad Nacional de Córdoba), Córdoba, 2005; y TULA, María Inés - DIÉGUEZ, Gonzalo - EYHERABIDE, Úrsula; "Repaso por las experiencias con voto electrónico en la Argentina", en TULA, María Inés (coordinadora), "Voto electrónico", Ariel, Bs. As., 2005.

(28) Cfr. TULA, María Inés - DIÉGUEZ, Gonzalo - EYHERABIDE, Úrsula, "Repaso por las experiencias con voto electrónico en la Argentina", ob. cit.

(29) Cfr. ARISTÍA, Guillermo; "Voto Electrónico: Experiencia en la Provincia de Buenos Aires", XII Seminario del Foro Federal de Organismos Electorales Provinciales, Mendoza, 10 de octubre de 2008, inédito (consultado el 29/08/2024 y disponible en <https://www.profesorperezcorti.com.ar/list.php?c=2&s=6&ss=&sss=&sssss=&ssssss=&comments-page=1#comments>).

proceso electoral en atención a las particularidades del nuevo sistema de votación.

Así, encontramos providencias emanadas de los organismos o tribunales electorales que, en ejercicio de una atribución otorgada por la legislación vigente, determinan los lugares en los que se utilizará voto electrónico. Un caso de estos tuvo lugar en el 2010 en la Provincia de Córdoba, cuando el Juzgado Electoral, en cumplimiento del mandato legal del citado art. 184 del Código, dictó la res. 31/2010 de fecha 21/12/2010 por la cual resolvió iniciar en la ciudad de La Falda la implementación progresiva y sistemática del voto electrónico en comicios provinciales. Ello impulsó al Tribunal Electoral Provincial *ad hoc*, a través de la Administración General del Poder Judicial (Acuerdo 251, Serie "C"), a instrumentar un proceso público de selección del contratista (Acuerdo 123, Serie "C") para la correcta y segura ejecución de lo resuelto por el Juzgado Electoral (30).

Otro ejemplo es el cronograma electoral (31). Con la implementación del voto electrónico no es posible pensar en un único cronograma destinado a los actos específicamente electorales. Se impone elaborar otro específico que prevea y registre todos los procedimientos y actos necesarios para la correcta validación del sistema informático de votación. Su contenido reflejará actividades de naturaleza técnica y hasta pericial, como así también ámbitos destinados al contralor y auditoría de aspectos relativos al *hardware* y al *software* (32).

Otro tanto sucede con cuestiones como el diseño de pantallas, el orden de aparición de las ofertas electorales y de candidatos, colores, imágenes, secuencia o sucesión de pantallas ante una oferta electoral numerosa, etc. (33).

Tales cuestiones son expresadas en disposiciones de los organismos electorales que se integran en una línea de tiempo conformando un cronograma de aplicación del sistema informático o electrónico de votación (34).

Similar situación se da con actividades procedimentales que se incorporan al cronograma electoral en reemplazo de las que se cumplirían en un proceso electoral ordinario, o de manera paralela o complementaria a ellas. Cuestiones como la designación de fiscales informáticos, las audiencias para la presentación del programa fuente y/o *software* y de las mismas

(30) Destacamos las diferencias existentes en los procesos de contratación de las Provincias de Córdoba y Chaco. En la primera, la autoridad competente para adjudicar la contratación es el Tribunal Superior de Justicia, mientras que su Área de Administración, perteneciente a la Administración General del Poder Judicial, es autoridad de aplicación (TSJ, Ac. n.º 123, Serie "C", § 2). En Chaco, en cambio, fue el Poder Ejecutivo, representado por el Ministerio de Gobierno, Justicia, Seguridad y Trabajo, la autoridad competente para adjudicar la contratación del sistema de voto electrónico, y el Tribunal Electoral fue la autoridad de aplicación de esta (Ministerio de Gobierno, Justicia, Seguridad y Trabajo, Resolución 1123/2011, Pto. 2).

(31) Esto es, la línea de tiempo en la que se planifican todos los actos que han de cumplirse por los diferentes actores políticos involucrados y por la Administración electoral, desde el inicio y hasta la finalización de un proceso electoral. Contiene los plazos previstos por la ley para cada fase del acto electoral, generalmente expresados en días o en horas, y organizados de conformidad con las tres grandes etapas que lo integran y que hemos descripto como actos preelectorales, electorales y postelectorales (PÉREZ CORTI, José M.; "Derecho Electoral Argentino. Nociones", Advocatus, Córdoba, Argentina, 3ª ed.).

(32) HERNÁNDEZ, Héctor T.; "Fiscalización Informática del Voto Electrónico", Tinta Libre, Córdoba, 2011.

(33) Cfr. ARISTÍA, Guillermo; "Voto Electrónico: Experiencia en la Provincia de Buenos Aires", ob. cit.

(34) Buenos Aires, Junta Electoral Provincial, Resoluciones Técnicas de fechas 8/06/2009; 2/02/2010 y 22/02/2010, entre otras. En Chaco encontramos otro ejemplo (Tribunal Electoral Provincial, Acta n.º 775/2011). También en el caso de los comicios municipales de Ushuaia 2003, la Resolución n.º 90/03 del Juzgado Electoral Provincial, al reglamentar la Ord. 2578/2003, establecía las instancias del cronograma de aplicación del sistema de voto electrónico.

máquinas de votación, los plazos para la formulación de observaciones al programa fuente y/o *software*, relevamiento de la infraestructura necesaria en los lugares de votación, precintado de programa fuente y/o *software*, carga y/o inseminación de las máquinas de votación y lacrado de las mismas, entre los más frecuentes (35).

Los fiscales informáticos son aquellos técnicos y expertos del campo de las ciencias informáticas que, encontrándose legal y profesionalmente habilitados para actuar como tales, son formalmente designados por los partidos políticos ante la Administración electoral para actuar en resguardo y representación de sus intereses en todo lo atinente a la implementación del voto electrónico. Desarrollan sus competencias en audiencias previstas a los fines de que puedan llevar adelante los procedimientos, pruebas y ensayos de verificación del *software* y del *hardware* del voto electrónico; para lo cual se estipulan plazos y ámbitos adecuados en los que tendrán lugar tal actividad pericial. A su cargo se encuentran también la constatación y revisión técnica de la infraestructura provista por la Administración electoral para el desarrollo de los comicios con voto electrónico. Con base en sus informes y dictámenes, las fuerzas políticas que representan podrán realizar observaciones, impugnaciones y hasta denuncias ante los organismos electorales (36).

Especial atención merecen las audiencias de presentación de los sistemas informáticos definitivos de voto electrónico. Se trata de audiencias específicamente convocadas por los organismos electorales, cuyos miembros las presiden y dirigen como una etapa más del proceso electoral. En ellas, el organismo electoral presenta el sistema de voto electrónico a utilizar en los comicios, sometiendo al análisis crítico de las diferentes fuerzas políticas y de sus apoderados, técnicos y asesores, a efectos de que puedan verificar sus características técnicas y evacuar cualquier tipo de consultas al respecto. Se formalizan mediante actas confeccionadas por el mismo organismo electoral, con el objeto de dejar constancia documental de las actividades desarrolladas y de las observaciones deducidas en el transcurso de estas. Con este procedimiento se procura dejar a resguardo los intereses de los participantes del proceso electoral, dándoles oportunidad a ejercer sus derechos, deducir sus observaciones y llevar adelante las impugnaciones que consideren pertinentes (37). Sin embargo, esto también es objeto de crítica, por cuanto su control democrático se iría convirtiendo en uno de élite a cargo de un reducto tecnocrático conformado por un selecto grupo de agentes y técnicos (38).

En algunos casos, durante el desarrollo de las audiencias se advierte una confusión de roles entre las autoridades de los organismos electo-

rales que deben actuar siempre como únicos e inconfundibles directores del proceso electoral y responsables máximos de cualquier decisión destinada a solucionar los inconvenientes que pudieran surgir (39), por un lado, y los técnicos y representantes de las empresas proveedoras de las soluciones informáticas de votación, por el otro, los que solo debieran limitarse a responder las consultas técnicas que formularen los interesados presentes en la audiencia, siempre que el tribunal u organismo electoral lo autorizare por considerarlo pertinente.

Así, es posible observar audiencias destinadas a presentar los sistemas de voto electrónico a las fuerzas políticas participantes en los comicios, en las cuales no es claro el rol de directores del proceso electoral que corresponde a magistrados y funcionarios del fuero, quienes, a la par de apoderados y técnicos partidarios, formulan consultas y plantean dudas a los representantes de las empresas proveedoras sobre el funcionamiento del sistema de voto electrónico, vislumbrando cierta falta de certeza o precisión en los conocimientos que poseen sobre ellos, aun cuando han intervenido en las instancias previas de contratación, y tratándose, justamente, de quienes integran o conforman los organismos que actúan como su autoridad electoral de aplicación (40).

Se advierte también que representantes y expertos de las contratistas asumen un activo rol no solo en lo atinente a los aspectos técnicos del sistema, sino formulando respuestas que importan nociones conceptuales y jurídicas que, en principio, únicamente el tribunal u organismo electoral estarían facultados a definir, situaciones que, en criterio de Rial (41), nunca deberían darse. Un clásico ejemplo de esto son aquellos casos en los que los informáticos de la empresa proveedora del sistema de voto electrónico determina las circunstancias en las que los votos debieran ser considerados nulos, cuándo serían impugnados y cuándo blancos, o cuándo correspondería entregar otra boleta de sufragio o habilitar nuevamente al elector a votar (42).

En esta clase de audiencias es donde los argumentos centrales del pronunciamiento del Tribunal Constitucional de Alemania del año 2009 —que los pasos esenciales del acto electoral y la determinación del resultado de manera confiable puedan llevarse a cabo sin la necesidad de poseer conocimientos técnicos especiales (43)— se hacen evidentes, y con mayor razón aún los relativos al principio democrático y al de publicidad, cuando a ellos se le opone la protección de los derechos comerciales de las empresas contratistas, no logrando estos actos pre electorales superar con claridad y contundencia las objeciones señaladas por el mencionado tribunal europeo (44).

(35) Cfr. BOLTZ, Ingo - CENTENO LAPPAS, Federico, "Riesgos y debilidades del voto electrónico: en busca de transparencia, seguridad y confianza en el proceso electoral", en Tula, María Inés (coordinadora), Voto electrónico, ob. cit.; CHAPARRO, Enrique, "Voto electrónico y Software Libre", Jornada sobre Software Libre y Políticos Públicas, Cámara de Senadores de la Provincia de Buenos Aires, 1 de junio de 2004; y GARCÍA SORIANO, María Vicenta, "Aspectos jurídicos del voto electrónico y las garantías de la integridad del proceso electoral", Elecciones, Lima, Perú, 2008, vol. 7, Nro. 8, enero/septiembre, pp. 87/110.

(36) Cfr. BOLTZ, Ingo - CENTENO LAPPAS, Federico, "Riesgos y debilidades del voto electrónico: en busca de transparencia, seguridad y confianza en el proceso electoral", en TULA, María Inés (coordinadora), "Voto electrónico", ob. cit.; y HERNÁNDEZ, Héctor T.; Fiscalización Informática del Voto Electrónico, ob. cit.

(37) Cfr. BOLTZ, Ingo - CENTENO LAPPAS, Federico, "Riesgos y debilidades del voto electrónico: en busca de transparencia, seguridad y confianza en el proceso electoral", en TULA, María Inés (coordinadora), "Voto electrónico", ob. cit.; RENUÍ I VILAMALA, Josep M., "¿Y dónde está mi voto? Un análisis comparado de los efectos sociopolíticos de la introducción del voto electrónico", Elecciones, Lima, Perú, 2008, vol. 7, n.º 8, enero/septiembre; HERNÁNDEZ, Héctor T.; "Fiscalización Informática del Voto Electrónico", ob. cit.; y TULA, María Inés, "Democracia, elecciones y nuevas tecnologías. El voto electrónico", *Revista Mexicana de Análisis Político y Administración Pública*, Universidad de Guanajuato, México, vol. 1, n.º 2, julio/diciembre, pp. 9/21.

(38) Cfr. BOLTZ, Ingo - CENTENO LAPPAS, Federico, "Riesgos y debilidades del voto electrónico: en busca de transparencia, seguridad y confianza en el proceso electoral", en Tula, María Inés (coordinadora), Voto electrónico, ob. cit.; CHAPARRO, Enrique, "Voto electrónico y Software Libre", Jornada sobre Software Libre y Políticos Públicas, Cámara de Senadores de la Provincia de Buenos Aires, 1 de junio de 2004; y GARCÍA SORIANO, María Vicenta, "Aspectos jurídicos del voto electrónico y las garantías de la integridad del proceso electoral", Elecciones, Lima, Perú, 2008, vol. 7, Nro. 8, enero/septiembre, pp. 87/110.

(39) TULA, María Inés (coordinadora), "Voto electrónico", Ariel, Bs. As., 2005.

(40) Cfr. Córdoba, Tribunal Electoral Provincial ad Hoc, Acta n.º 3/2011, folio 15; por ejemplo.

(41) RIAL, Juan, "Posibilidades y límites del voto electrónico", ob. cit.

(42) Cfr. Córdoba, Tribunal Electoral Provincial ad hoc, Acta n.º 3/2011, folio 16/17.

(43) Fallo de la Corte Constitucional Federal Alemana, —2 BvC 3/07, 2 BvC 4/07— (versión en español), Justicia Electoral, Cuarta Época, vol. 1, núm. 6, México, 2010, p. 530/533, 539; §118, §122/125 y §146. Por tales motivos que la Corte Constitucional no dudó en sostener que la legitimación democrática de la elección exige la capacidad de controlar el proceso electoral, para excluir o corregir manipulaciones y refutar sospechas injustificadas (2 BvC 3/07, 2 BvC 4/07, 106 y 108 "aa" y "bb"); consultado el 2/04/2014 en [http://portal.te.gob.mx/sites/default/files/publicaciones/doc-relacionado/juel\\_a6\\_n2\\_2.pdf](http://portal.te.gob.mx/sites/default/files/publicaciones/doc-relacionado/juel_a6_n2_2.pdf).

En esta categoría encontramos, también, resoluciones orientadas a dar respuesta a los planteos y observaciones formuladas al voto electrónico, que son reflejo del proceso de adaptación que importa su implementación con respecto al tradicional sufragio papel (45). Es que, en muchos casos, luego de celebrada la audiencia de presentación y revisión crítica del sistema de voto electrónico, el organismo electoral debe afrontar y resolver los cuestionamientos de los partidos políticos y sus representantes jurídicos y técnicos, pronunciándose mediante resoluciones formales, aunque ella contiene decisiones que muchas veces configuran verdaderas instrucciones asimilables a normas o reglas complementarias que viabilizan la utilización del voto electrónico.

Luego de este breve repaso conceptual de los instrumentos de votación, que nos ha permitido comprender adecuadamente las principales cuestiones que hacen a los mismos, cabe adentrarnos en la reciente reforma de la legislación nacional.

## II. Boleta Única Papel (BUP) en Argentina. Introducción

En una anterior investigación, tuvimos oportunidad de expresarnos sobre este tema, a la que, por razones de brevedad, remitimos introductoriamente (46).

Posteriormente, el Congreso de la Nación sancionó, con fecha 1 de octubre de 2024, la ley 27.781, que reformó el Código Electoral (CEN) con el objeto de reemplazar el histórico instrumento de votación vigente hasta ese momento —la Boleta Múltiple Partidaria (BMP)— por la Boleta Única Papel (BUP).

Un poco más adelante en el tiempo, y en cumplimiento de lo dispuesto por el dicho texto legal, el Poder Ejecutivo dictó el decreto 1049/2024, reglamentario de los arts. 62 bis y 62 ter, del CEN, entre otros.

Consecuentemente, abordaremos esta reforma y su impacto en las normas electorales, centrándonos en el modelo de BUP (47) y en la manera que el legislador nacional ha regulado su diseño y uso.

### II.1. La boleta única de sufragio: fortalezas y debilidades (48)

Como todo elemento instrumental del derecho electoral, la boleta única cuenta con características que le permiten dar respuesta adecuada determinados requerimientos. También con limitaciones e inconvenientes que surgen de su propia conformación y diseño. Tales caracteres no deben ser exacerbados como virtudes o defectos que imponen o invalidan su aplicación.

te.gob.mx/sites/default/files/publicaciones/doc-relacionado/juel\_a6\_n2\_2.pdf.

(44) Cfr. PÉREZ CORTI, José M.; "Los principios generales del derecho electoral y su gravitación en la inconstitucionalidad del régimen alemán de voto electrónico", *Justicia Electoral, Revista del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación*, Cuarta Época, México, 2010, vol. 1, núm. 6, (consultado el 2/04/2014 y disponible en [http://portal.te.gob.mx/sites/default/files/publicaciones/doc-relacionado/juel\\_a6\\_n2\\_2.pdf](http://portal.te.gob.mx/sites/default/files/publicaciones/doc-relacionado/juel_a6_n2_2.pdf)).

(45) Cfr. Tierra del Fuego, Juzgado Electoral, resolución 99/2003.

(46) Cfr.: PÉREZ CORTI, José M.; "Comentario al proyecto de reforma del régimen electoral nacional que introduce la Boleta Única Papel", ED-298, pp. 2/6 (cita Digital: ED-MM-MCCCLXXV-386), disponible en: <http://profesorperezcorti.com.ar/list.php?c=2&s=7&ss=&sss=&sssss=>.

(47) Utilizaremos esta abreviatura o sigla, a partir de la denominación que le ha dado el legislador nacional. Sin embargo, en otros ordenamientos se la identifica como "boleta única de sufragio" ("BUS", tal el caso del Código Electoral de la Provincia de Córdoba, Ley 9571), o "boleta única" ("BU", como lo ha determinado el legislador santafecino en la Ley 13.156).

(48) Estas cuestiones fueron abordadas en sucesivas investigaciones y ensayos, a saber: PÉREZ CORTI, José M.; "Derecho Electoral Argentino. Nociones", ob. cit.; "La reforma al régimen electoral de la Provincia de Córdoba (Tercera parte). El nuevo Código Electoral provincial", AbeledoPerrot, Córdo-

ba, julio 2009, n.º 7, pp. 727/754; "Principales aspectos de la Reforma Política de Córdoba (2008 2011)", en Parmigiani de Barbará, Myriam C. y Gómez del Río, Eugenia (Edición y compilación), *El Derecho en debate: cuestiones jurídicas contemporáneas*, Ed. Ciencia, Derecho y Sociedad, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la UNC, 2013, pp. 88/90; "Revisión crítica de la evolución de la Boleta Única de Sufragio en Córdoba", en CONTRERAS, Claudio - PÉREZ, Adrián (comp.), "Reformas electorales y democracia", Prometeo, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2021, 1ª ed., pp. 155/172; y, en coautoría con TOLEDO, Leandra - MARCHISIO, Juan, "Estudio comparativo de los instrumentos de votación utilizados en Córdoba en los comicios de 2007 a 2023" (inédito).

### II.1.a. Fortalezas

Entre aquellos caracteres que hacen de la boleta única un adecuado instrumento de expresión de la voluntad popular, podemos identificar los siguientes.

a. *Favorece la equidad partidaria en la competencia electoral.* Como la generación y provisión de boletas queda a cargo del Estado, todas las fuerzas políticas se encuentran en condiciones recíprocas de igualdad, más allá de las propias estructuras partidarias.

b. *Garantiza la disponibilidad de boletas durante toda la votación.* Al contener todas las ofertas electorales existentes para la elección, ellas están disponibles siempre en cada mesa durante toda la votación, lo que garantiza que el electorado pueda optar entre todas las ofertas políticas, aun cuando alguna de ellas careciera de fiscales en la mesa.

c) *Disminuye el gasto y los costos electorales.* Solo se imprime un pequeño porcentaje de seguridad extra, respecto de la cantidad total de electores. A su vez, al dotarlas de un mecanismo de seguridad que impida su reproducción, evita la innecesaria impresión de aquellos ejemplares que los partidos utilizan con otros fines.

d) *Reemplaza el cuarto oscuro por el cuarto de votación.* La boleta única contiene todas las opciones partidarias para cada cargo o categoría de candidatura. Por tal motivo, para garantizar el secreto del voto, solo es necesario un pequeño espacio privado en el cual los votantes procedan a marcar las boletas, como son los denominados *boxes*, cabinas o casillas de votación.

e) *Agiliza el trámite de votación y disminuye el tiempo de espera.* La utilización de boxes, casillas o cabinas optimiza la distribución de los espacios dentro del cuarto de votación, permitiendo que las autoridades de mesa se ubiquen dentro de este y que en él se disponga de más de un espacio privado destinado al sufragio a través de la habilitación de dos o más boxes, cabinas o casillas de votación, lo que redundaría en una dinámica de emisión del sufragio más ágil.

f) *Elimina o disminuye malas prácticas electorales.* Dos características de la boleta única favorecen la desaparición o disminución de prácticas electorales desleales.

(49) A los fines del desarrollo de esta clasificación, tuvimos en cuenta las posiciones de Gerardo Scherlis ("Los diferentes modelos de Boleta Única y su impacto sobre el comportamiento electoral. Hipótesis sobre los casos de Córdoba y Santa Fe", ponencia presentada en el X Congreso Nacional de Ciencia Política, organizado por la Sociedad Argentina de Análisis Político y la Universidad Católica de Córdoba, Córdoba, 27 al 30 de julio de 2011); STRAFACE, Fernando - MUSTAPIC, Ana María ("La boleta única mejora la reforma política", CIPPEC, Documento de Políticas Públicas, Análisis n.º 69, noviembre, 2009); ABAL MEDINA, Juan Manuel ("Mitos y realidades de la Boleta Única", Página 12, 9/08/2011); y GÓMEZ DE LA FUENTE, Pedro ("Boleta única: ¿Panacea electoral o una nueva distracción?", eDial.com, DC16A9, 5/09/2011); entre otros.

La primera es que un organismo estatal monopoliza su distribución, lo que disminuye los niveles de coerción sobre los votantes favoreciendo el secreto del voto. Así contrarresta el clientelismo electoral y los aparatos políticos que recurren a la distribución anticipada de boletas partidarias y a la introducción en ellas de marcas o señas, para facilitar el seguimiento del voto y de los votantes; o el trabajo de fuerzas políticas que el día anterior entregan votos “ya preparados”, bajo algunas promesas de dádivas, o, lisa y llanamente, presionándolos con amenazas de pérdida de beneficios sociales u otras prebendas. De esta forma, la boleta única consolida el presupuesto mínimo de libertad que requiere el ejercicio del derecho de sufragio, a través de su carácter secreto.

La segunda, radica en que, al contener a todos los candidatos, evita su reemplazo por ejemplares apócrifos, puesto que la declaración de nulidad del instrumento afecta a todas las fuerzas políticas por igual, por lo que desincentiva estas acciones.

Además, si es correctamente regulada por el legislador, también dificulta algunas prácticas como las del voto *cadena*, voto *barquito* y otras creaciones de nuestra folklórica idiosincrasia política.

g) *Otorga mayor libertad al electorado, disminuyendo el efecto arrastre.* Otra de sus bondades radica en aumentar el techo de libertad del elector, pues facilita la marcación de opciones partidarias diferentes por cargos y candidaturas. Así la ciudadanía cuenta con la posibilidad de marcar cada categoría con una tilde o una cruz en el casillero de la lista o candidato de su preferencia (50).

#### II.1.b. Debilidades

Por otra parte, algunos aspectos de la boleta única también pueden complicar su uso. Mencionaremos los más relevantes.

a. *Dimensiones.* Es una de las primeras objeciones a la boleta única. Como en ella deben ubicarse todas las opciones políticas para una o más categorías de cargos, las dimensiones que tendrá podrían ser considerables y complicar su utilización y su depósito dentro de la urna. Una solución es limitar o restringir la transcripción de la lista de candidatos para los tramos colegiados y numerosos, de modo tal que figure una cantidad determinada de ellos y no el resto. Para esto se contempla la publicación de la nómina completa de candidatos y candidatas de cada fuerza política en listas que están ubicadas en cada cuarto de votación.

b. *Favorece el voto cruzado que puede afectar la gobernabilidad.* Su diseño fortalece la autonomía del elector al marcar sus opciones, lo que facilita la alternancia de preferencias políticas.

(50) En este aspecto, es sumamente interesante el resultado de la investigación llevada adelante en: TOLEDO, Leandra - MARCHISIO, Juan - PÉREZ CORTI, José M.; “Estudio comparativo de los instrumentos de votación utilizados en Córdoba en los comicios de 2007 a 2023” (inédito).

(51) Cabe recordar que la provincia de Córdoba —cuando el instrumento de votación aún era la BMP—, debido al desdoblamiento de convocatorias electorales (para gobernador y vice el 20/12/1998 y para diputados y senadores provinciales el 10/10/1999), registró el triunfo de un gobernador justicialista que tuvo que convivir con una legislatura mayoritariamente radical en ambas cámaras, sin que eso afectara la gobernabilidad.

(52) Cfr. Ley 9571 (Código Electoral provincial), sancionada el 4/12/2008.

(53) Cfr. Ley 13.156 (Sistema de Boleta Única y Unificación del Padrón Electoral), sancionada el 25/11/2010.

(54) Cfr. Ordenanza 1635 (Código Electoral municipal), sancionada el 29/12/2010.

(55) Este relevamiento se enfoca en las experiencias masivas de votación registradas en nuestro país, a la que cabe agregar la de la ciudad de San Luis (Ord. II 0910 2019 [3605/201], sancionada el 22/08/2019). Sin embargo, no desconocemos lo sostenido por Dalla Vía, en cuanto afirma que la Boleta Única Papel “se encuentra vigente en nuestro Derecho Electoral federal, tanto para los privados de libertad

Esto, según algunos analistas, podría afectar la gobernabilidad cuando la composición política mayoritaria de los cuerpos legislativos resulte distinta a la del candidato y fuerza política que triunfaron en el cargo ejecutivo (51).

c. *Posible aumento de votos en blanco o nulos para determinadas categorías de cargos.* Debido al denominado *efecto fatiga*, puede registrarse una tendencia a marcar aquellas categorías que más se conocen (*i. e.* ejecutivos, que son los que mayor difusión hacen a través de la campaña electoral). Esto varía según los diferentes diseños de boleta única, y puede neutralizarse intensificando la información y capacitación destinada a que el electorado conozca los principales aspectos de la boleta única y de su adecuado uso.

d. *No impide todas las prácticas electorales desleales.* Si bien hay prácticas clientelares que usualmente desaparecerían (*i. e.* robo de boletas, reemplazo de los mazos por ejemplares apócrifos para plantear su anulación durante el escrutinio de mesa, por mencionar algunos); en otros casos no logra erradicar ciertas experiencias negativas como el *voto cadena*, que, aunque lo dificulta, no lo imposibilita absolutamente. También genera nuevas oportunidades para llevar adelante conductas desleales, como sería el caso de la potencial introducción de marcas ajenas a la voluntad de los votantes por parte de las autoridades de mesa o de los fiscales partidarios a la hora del escrutinio de mesa, alterando o anulando, así, la decisión política del ciudadano.

e. *Ralentiza el escrutinio de mesa.* El recuento de las opciones del electorado en cada boleta única es, en definitiva, un escrutinio de preferencias, que importa un conteo manual de los votos individuales, correctamente identificados por las autoridades de mesa y gradualmente acumulados en un conteo que requiere de concentración, precisión y profesionalismo. Por eso, pensar en la implementación de la boleta única implica evaluar y rediseñar lo atinente a la selección, designación y capacitación de las autoridades de mesa.

#### II.2. Primeras experiencias de boleta única en Argentina

Este instrumento de votación, en sus diferentes variantes, fue introducido normativamente, por primera vez, en la provincia de Córdoba con la reforma electoral del año 2008 (52). A fines del año 2010, hacía lo propio la provincia de Santa Fe (53). Inmediatamente, en 2011, se incorporaba a ese incipiente listado, la ciudad de Colonia Caroya (54), perteneciente a la provincia de Córdoba, con la publicación de su Código Electoral municipal (55).

Sin embargo, la secuencia mediante la cual se llevaron a cabo las sucesivas experiencias de implementación de estos instrumentos de votación fue, justamente, inversa. La primera

como de los argentinos residentes en el exterior” (cfr. “Derecho Electoral. Teoría y práctica”, Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2021, p. 144).

(56) Cfr. el viejo texto del CEN, Capítulo IV, arts. 62 a 64.

(57) Para profundizar sobre estas cuestiones, se pueden ver: MUSTAPIC, Ana M. - SCHERLIS, Gerardo - PAGE, María; “Boleta única. Agenda para avanzar hacia un modelo técnicamente sólido y políticamente viable”. Documento de Políticas Públicas. Recomendación n° 73, CIPPEC, marzo 2010 (disponible en <https://oear.cippec.org/wp-content/uploads/2015/02/DPP-73.-Un-modelo-de-BU-tecnicamente-solido-y-politicamente-viable2010.pdf>, consultado el 20/6/2022); SCHERLIS, Gerardo; “Los diferentes modelos de Boleta Única y su impacto sobre el comportamiento electoral. Hipótesis sobre los casos de Córdoba y Santa Fe”, ob. cit.; PÉREZ CORTI, José M.; “Boleta Única de Sufragio: su implementación en Córdoba”, ob. cit., pp. 7/8; entre otros.

(58) Cfr. “Convenio de Cooperación entre el Juzgado Federal con Competencia Electoral de Santa Fe, el Tribunal Electoral y el Gobierno de la Provincia de Santa Fe”, suscripto con fecha 23/05/2013; “Convenio de Colaboración”, firmado por las partes con fecha 23/12/2014; “Convenio de Cooperación entre el Juzgado Federal con Competencia Electoral de Santa Fe, el Tribunal Electoral de la Provincia de Santa Fe y el Gobierno de la Provincia de Santa Fe”, suscripto en el mes de mayo de 2017; “Convenio de Colaboración”, suscripto

de ellas se registró en Colonia Caroya, el 10 de abril del 2011; en tanto que Santa Fe la utilizó el 22 de mayo. En ambos casos, el estreno tuvo lugar en el marco de elecciones primarias, abiertas, simultáneas y obligatorias. Córdoba, por su parte, fue la última en utilizarla, en los comicios provinciales del 7 de agosto del mismo año.

Han transcurrido más de una década desde aquellos interesantes e innovadores acontecimientos, con una importante acumulación de antecedentes, experiencias y modificaciones, de suma utilidad para capitalizar en esta oportunidad.

#### II.3. La Boleta Única Papel a nivel nacional

La reforma aprobada por la Nación dispone la incorporación de la BUP en reemplazo del histórico sistema de boleta múltiple partidaria (BMP). A diferencia de este último, que nunca fue explicitado como tal en el texto del CEN, sino, simplemente, regulado en cuanto a sus dimensiones, contenidos y caracteres físicos y gráficos (56). La nueva redacción del art. 62 incorpora explícitamente a la BUP “como instrumento de votación para todos los procesos electorales contemplados en este Código”. Esto representa un interesante avance en el ordenamiento electoral argentino.

Dentro de la familia de la boleta única —si nos permite la figura—, el legislador nacional optó por un diseño que contiene tantas líneas como cargos electivos sujetos a renovación; y otro tanto de columnas correspondientes a las diferentes fuerzas políticas participantes. En esto, se aproxima al modelo cordobés.

Sin embargo, en una inteligente definición, el legislador ha diferenciado dos soportes papel por separado: la BUP para cargos públicos nacionales o distritales, y su par para cargos públicos locales (provinciales, de CABA y municipales), tal como se desprende de la reforma introducida al art. 3, de la ley 15.262, atinente al régimen de simultaneidad de elecciones. Aquí prima, parcialmente, el modelo santafecino.

El diseño adoptado conjuga, en parte, algo de las boletas únicas de ambas provincias, con lo que da respuesta a parte de las objeciones formuladas. De otra manera, las críticas respecto de su razonabilidad y adecuada implementación en casos de simultaneidad o concurrencia comicial difícilmente se hubieran podido superar. Nos referimos a las dimensiones de la BUP, y a las tendencias conocidas como “voto cruzado” y “efecto fatiga” (57).

Sin embargo, observamos que la “dualidad de boletas” impactará en todos los procedimientos directamente vinculados con ambos instrumentos de votación, esto es, por ejemplo, los relativos a la posibilidad de llevar a

en el mes de junio del 2021; todos disponibles ingresando a [https://www.electoral.gob.ar/nuevo/paginas/uaf/conv\\_jne.php](https://www.electoral.gob.ar/nuevo/paginas/uaf/conv_jne.php), por mencionar solo algunos.

(59) Cfr. “Convenio Marco de Cooperación entre el Juzgado Federal con Competencia Electoral de Salta y el Tribunal Electoral de la Provincia de Salta”, suscripto en la ciudad capital de la mencionada provincia con fecha 28/04/2017 (disponible en <https://www.electoral.gob.ar/nuevo/paginas/uaf/ConveniosJNEAc145-04/2017-Salta.pdf>).

(60) Ley 15.262, arts. 1: “Las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, cuando hayan adoptado o adopten en el futuro el Registro Nacional de Electores, podrán realizar sus elecciones provinciales y municipales simultánea o concurrentemente con las elecciones nacionales, bajo las mismas autoridades de los comicios y de escrutinio, en la forma que establece la presente ley” (modif. por el art. 36 de la Ley 27.781, BON 18/10/2024); y 4: “Las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires podrán celebrar las elecciones provinciales y municipales en forma concurrente con las elecciones nacionales, en la misma fecha y en el mismo local. A tal fin, las juntas electorales provinciales suscribirán un acuerdo con el juez federal con competencia electoral o, en su caso, con la Junta Electoral Nacional, sobre todo lo concerniente al desarrollo del proceso electoral, de modo tal de compatibilizar las atribuciones de ambas jurisdicciones” (modif. por el art. 38 de la mencionada norma).

cabo elecciones “concurrentes”, mediante el uso de dos instrumentos de votación diferentes [experiencias registradas en Santa Fe (58) y en Salta (59)], facilitando así, la operatividad del mandato legal contenido en el art. 102 bis del CEN, entre otras cuestiones. También impactará en lo atinente a los procedimientos de impugnación de la identidad del votante o para recurrir la calificación que de cada voto haga la autoridad de mesa, o la anulación misma del sufragio. Todo lo cual conlleva la necesidad rediseñar los aspectos relativos a estas y otras cuestiones operativas vinculadas con el procedimiento de votación durante el día de la elección.

Complementariamente, el legislador también ha exhibido una clara conciencia federal, al incorporar al régimen de simultaneidad de la ley 15.262, el de concurrencia (60). Así recepta las excelentes experiencias de la provincia de Santa Fe, cuando adhirió a procesos electorales nacionales (PASO y generales) sin resignar su instrumento de votación (61). Otro tanto cabe mencionar respecto de Salta, y sus respectivos convenios.

Con sendas modificaciones se consolida y garantiza el federalismo electoral. No forzar la imposición del instrumento de votación nacional, por sobre los vigentes a nivel local, deja librada dicha decisión a cada jurisdicción, a la vez que legitima y fortalece la propuesta de reforma (62).

Ahora bien, si profundizamos la revisión del articulado reformado, nos encontramos con varias cuestiones que ameritarían una revisión, ya sea en lo sustancial como en lo procedimental y también en aspectos atinentes a la técnica legislativa utilizada. El abordaje detallado y metódico de tales cuestiones excede el objeto del presente ensayo, por lo que, a continuación, nos referiremos solo a algunos de dichos aspectos.

#### II.3.a. Garantía del secreto del voto

La reforma importa algunos cambios inquietantes con relación al resguardo y garantía del secreto del voto.

Por un lado, la redacción del nuevo art. 93 introduce una riesgosa e innecesaria modificación. Comienza con el cambio del texto anterior de los párrafos atinentes a la facultad de los fiscales partidarios de firmar las boletas de sufragio en el espacio habilitado a tal fin (63).

En efecto, la reformulación suprimió una garantía histórica de resguardo del secreto de sufragio, con la que se evitaba que la actividad de fiscalización facilitara marcar los votos de cada elector. Similar crítica merece el texto del inc. 5, del art. 62 *ter*, que contempla la firma de la BUP por la autoridad de mesa al momento de su en-

(61) Cfr. BLANDO, Oscar M.; “Reformas electorales en Santa Fe: de la Ley de Lemas a la Boleta Única”, en Blando, Oscar M. (compilador), *Reforma política en Argentina. Un debate democrático pendiente*, UNR Editora, Rosario, 2017, pp. 152/155; y los convenios con la CNE ya citados.

(62) No escapa a nuestra memoria la malograda experiencia del intento de reforma del instrumento de votación ensayada en 2016, y que contó con media aprobación de la Cámara de Diputados. En su articulado se estipulaba que, en caso de simultaneidad, las elecciones se realizarían con el mismo sistema de emisión del sufragio, escrutinio y transmisión de resultados, esto es, boleta única electrónica (CABA) o boleta de voto electrónico (Salta), y bajo las mismas autoridades comiciales y de escrutinio, en la forma que estableciera la reglamentación, aplicándose, en lo pertinente, las disposiciones de la ley 15.262 (Proyecto 0018 PE 16 OD 691, disponible en <https://www4.hcdn.gob.ar/dependencias/dsecretaria/Periodo2016/BAT2016/PDF/0018-PE-2016.pdf>, consultado el 20/06/2022).

(63) El sabio texto de estos preveía que los fiscales de los partidos políticos estaban facultados para firmar el sobre en la misma cara en que lo hiciera el presidente de mesa. Si así lo resolvían, todos los fiscales de la mesa podrían firmar los sobres, siempre que no se ocasionara un retardo manifiesto en la mesa. A su vez, cuando los fiscales firmaban un sobre, quedaban obligados a firmar varios, a los fines de evitar la identificación del votante.

trega al sufragante, lo cual, reiteramos, pone en severo riesgo el secreto del voto.

Por otro lado, en el art. 94, atinente a la emisión del sufragio, la redacción habilita “cualquier tipo de marca” a efectos de que el electorado seleccione sus preferencias en la BUP. Tal prescripción es funcional, también, a diferentes estrategias destinadas a violentar el secreto del sufragio, facilitando la personalización extrema de las marcas utilizables a la hora de votar (64) y, con ello, el consecuente seguimiento de su contenido y emisor con fines clientelares, por ejemplo.

También observamos, con cierta preocupación, la confusa redacción del inc. 7 del art. 62 *ter*. La incorporación de los datos atinentes a la fecha de la elección, (inc. 1), del distrito (inc. 2) y del circuito (inc. 3), en cada ejemplar de la BUP, es una medida básica de seguridad para garantizar su autenticidad y pertenencia. Sin embargo, se descartó incluir los de la mesa de votación a la que pertenece, lo que permitiría —al organismo electoral— su trazabilidad ante denuncias que pongan en duda la transparencia e integridad del acto eleccionario (65). Como ha quedado diseñada, en cambio, dicho control no es posible, porque todas las BUP de un circuito serán fungibles en todas las mesas de votación del mismo circuito.

Sin embargo, el legislador dispone, textualmente, que “[e]n el cuerpo de las boletas únicas no habrá ningún tipo de numeración ni orden correlativo” (art. 62 *ter*, inc. 7, “in fine”). Nos inclinamos, en primer lugar, por entender fuera de tal restricción la inclusión de los datos estipulados en los incs. 1, 2 y 3 del mismo artículo, circunscribiendo su mandato solo a la serie y numeración correlativa existente en el talón al que las BUP irán adheridas (inc. 7, primera oración). Caso contrario, se estaría facilitando y promoviendo el reemplazo de ejemplares auténticos por reproducciones apócrifas, que pueden conducir a todo tipo de manipulación de voto y de los resultados comiciales, como así también de una potencial nulidad.

Cierto es que el hecho de que la numeración sea correlativa y se encuentre a la vista de autoridades y fiscales de mesa, y de electores y votantes, descuida el resguardo del secreto del voto, por cuanto permite, durante la votación, su seguimiento o “punteo” —si se nos permite—, para así individualizar las BUP utilizadas por cada sufragante.

Entendemos que la solución más adecuada hubiese sido no numerar correlativamente las boletas, pero que cuenten con sus números de mesa, circuito y sección. Por otra parte, también es posible evitar la identificación visual de dicha numeración, lo que se logra recurriendo al uso de códigos de barras (66) o de respuesta rápida (QR). De ese modo, el organismo electoral podría, en caso de necesidad, verificar la autenticidad y la pertenencia de los ejemplares de BUP a la mesa en cuestión, y, a la vez, impediría el seguimiento visual de las boletas de sufragio a medida que son entregadas a cada elector.

Finalmente, aunque en sentido inverso, la disposición relativa al procedimiento aplicable en caso de impugnación de la identidad de la persona votante, contenida en el art. 92, replica el procedimiento que contemplaba el artículo para la BMP. Nos referimos al formulario que la autoridad de mesa debe completar con los datos e impresión dígito pulgar del elector y su posterior introducción en el sobre especial provisto a tal fin, los que, junto con la BUP, serán entregados al impugnado, para que emita su voto.

La falta de estipulación del procedimiento a seguir para el cierre de tal sobre podría conducir a que lo realice el elector, luego de introducir su BUP, y esto impediría al presidente de mesa verificar la existencia del mencionado formulario, con lo cual perdería efectividad el trámite allí previsto.

Dos alternativas son válidas para superar esta situación. La primera, no entregar al elector el sobre conteniendo el formulario de impugnación, el que quedará en poder de la autoridad de mesa hasta que regrese con la BUP plegada, y que entonces proceda a colocarla dentro del sobre especial, junto con el mencionado formulario, para entonces en ese momento proceder a su cierre e introducción dentro de la urna. La otra opción, a nuestro gusto más simple en todo sentido, es que el mismo sobre especial contenga, impresa en su cara frontal, toda la información prevista para el formulario en cuestión, de modo tal que sirva, a la vez, como formulario de impugnación de la identidad cuestionada. De esta forma, su supresión es prácticamente imposible.

### II.3.b. Integridad de la voluntad popular

Existe otra previsión que nos genera alguna inquietud: la del art. 94. Por la amplitud e imprecisión de su contenido. Allí, el legislador ha previsto que la marca utilizada por el elector para seleccionar la opción de su preferencia en la BUP, “podrá sobrepasar el respectivo casillero, sin que ello invalide la preferencia[,] debiendo prevalecer[,] en todos los casos[,] un criterio amplio a favor de la expresión de la voluntad del elector”.

Si bien se trata de uno de los principios generales y fundamentales del derecho electoral (67), no podemos dejar de observar que su incorporación, sin una adecuada contextualización, respecto de algo tan delicado como la posibilidad de que un mal uso de las marcas en las BUP pueda facilitar la violación de otro principio fundamental y de mayor valía: el secreto del sufragio. Ello nos impone hacer un llamado a la atención sobre el innecesario riesgo que esto importa.

Por otra parte, tal disposición entra en conflicto con la previsión legislativa contenida en el apartado I del inc. 8 del art. 101, cuando al regular el procedimiento de escrutinio de la boleta única en la mesa de votación, les señala a sus autoridades que los votos válidos son aquellos emitidos en boletas únicas oficializadas y en las que “esté claramente identificada la voluntad de la persona mediante cualquier tipo de marca dentro del casillero correspondiente”.

Si bien la contradicción es evidente, nos inclinamos por una interpretación conciliadora en la que debe primar, a nuestro criterio, la regla general fijada en el art. 101 y, muy excepcionalmente y con un criterio absolutamente restrictivo, la equívoca disposición del art. 94. Es la mejor manera de preservar el secreto de sufragio y disminuir al máximo las posibilidades de cooptación de la voluntad popular mediante mecanismos espurios.

### II.3.c. Fiscales de mesa

En la nueva versión del art. 101 del CEN, correspondiente al procedimiento de escrutinio de mesa y a la calificación de los sufragios, el legislador incorporó, en el inc. 6º, la posibilidad de que los apoderados que hubieren solicitado presenciar dicho escrutinio, puedan “observar [...] el contenido de la Boleta Única [...] con el objeto de recurrir el voto”. Esta innovación nos parece innecesaria.

Electoral provincial (art. 54, inc. 6).

(67) Cfr. GONÇALVES FIGUEIREDO, Hernán, “Manual de Derecho Electoral”, Di Lalla, 1ª ed., pp. 173-175 y cc., con cita de copiosa jurisprudencia.

(68) Por otra parte, tampoco puede ignorarse la particular situación de la figura de los apoderados dentro del régimen jurídico de los partidos políticos. Cfr. CNE Fallos 629/1988 y 1360/1992, por citar algunos.

(69) Cfr. Córdoba, Tribunal Electoral Provincial *ad hoc*, Re-

Por un lado, se contradice con lo dispuesto en el apartado III del inc. 8, que es el que regula, específicamente, los votos recurridos, estableciendo que “[s]on aquellos cuya validez o nulidad fuere cuestionada por algún fiscal presente en la mesa”.

Por otro, la multiplicación de los sujetos legitimados para intervenir en el procedimiento de escrutinio enfrenta a las autoridades de mesa, no solo a un mayor número de actores políticos, sino, además, a la posibilidad de que entre los de una misma fuerza política pudieran plantearse desacuerdos y diferencias de posiciones para los que aquellas no están preparadas ni facultadas para resolver.

En definitiva, la representación formal de las fuerzas políticas en cada mesa de votación corresponde a los fiscales ante ellas acreditados formalmente. El hecho de que se contemple la posibilidad de que, al momento de escrutinio, este pueda ser presenciado por apoderados y hasta por candidatos, cuando así lo soliciten, no equivale a legitimarlos procedimentalmente para actuar a la par de los fiscales, únicos representantes políticos habilitados para interactuar con las diferentes actividades que se desarrollan en cada mesa de votación (cfr. CEN, art. 56) (68).

### II.3.d. Prohibición de fotografiar la Boleta Única Papel

El legislador introdujo un nuevo inciso al art. 71 del CEN, identificado con la letra “g”, mediante el cual dispone la prohibición de fotografiar la BUP durante el desarrollo del acto comicial, y la sanción correspondiente en el art. 128, 2º párrafo. Si bien comprendemos y compartimos la preocupación por evitar que se puedan instrumentar mecanismos de cooptación del sufragio o de la libertad del electorado, no podemos dejar de señalar que disposiciones similares, ensayadas por algunos organismos electorales, especialmente encaminadas al momento de emitir el sufragio, han fracasado estrepitosamente por lo dificultoso de su implementación y, asimismo, por lo invasivo de los procedimientos a los que puede conducir cualquier intento por constatar si algún votante cuenta con aparatos —generalmente telefónicos— para fotografiar su voto (69).

### II.3.e. Otras cuestiones

Existen otros aspectos de la reforma que merecen algunas consideraciones menores, atinentes, principalmente, a una adecuada técnica legislativa, en tanto la concordancia del nuevo texto con el del resto del CEN no es un detalle para descuidar. Así también, cuestiones de redacción y estilo, especialmente las atinentes a la claridad de las disposiciones que deben interpretar personas legas al momento de aplicar la legislación electoral.

En orden a lo expresado y en lo que específicamente hace a la BUP, podemos señalar que persisten algunas referencias al “cuarto oscuro”, que debieran ser readecuadas. Es el caso, por ejemplo, del título del Capítulo V y de su art. 97, que refieren el funcionamiento del ya suprimido cuarto oscuro.

## III. Conclusiones

En definitiva, los instrumentos de votación integran el conjunto de institutos, soportes y herramientas que dotan al proceso electoral de los medios por los cuales se corporiza,

formal y objetivamente, la voluntad popular. Con ello, cada una de las expresiones individuales que la conforman, pueden ser procesadas y contabilizadas mediante la aplicación de las fórmulas y procedimientos que contempla cada sistema electoral, para transformarlas en mandatos políticos y legales o en decisiones de gobierno.

Su rol en el régimen democrático es fundamental, en la medida que tales instrumentos deben efectivizar las garantías constitucionales que protegen o amparan el derecho político por excelencia: el sufragio. De allí la relevancia que reviste su adecuado estudio teórico y práctico para mejorar los diseños y alternativas que habrán de aplicarse en cada sistema político democrático.

Sin embargo, dado el escenario de dispersión que caracteriza a nuestro derecho electoral, esbozamos este breve ensayo enfocado, principalmente, en los aspectos jurídicos de los instrumentos de votación. Esto sin perder de vista que en otras comunidades de diálogo (70) hay interesantes investigaciones de campo que deben incorporarse para lograr un abordaje integrador y multidimensional de una cuestión tan sensible.

Así, dejamos planteada una breve introducción al estudio de los instrumentos de votación, en procura de promover su investigación articulada entre las diferentes comunidades de diálogo abocadas a su estudio.

Con respecto a la reforma introducida al CEN por la ley 27.781, cabe señalar, como ya lo hemos dicho antes, que nos encontramos ante una interesante modificación, que concreta cambios en el régimen electoral nacional que estimamos necesarios y oportunos, por tratarse de un año no electoral.

Su contenido es adecuado: introduce previsiones interesantes y superadoras de ciertas objeciones históricas con las que se suele resistir la adopción de la Boleta Única Papel como instrumento de votación, aunque las experiencias existentes a nivel local ya demostraron la futilidad de dichas críticas.

Sin embargo, el texto ha ignorado oportunas observaciones y señalamientos para evitar que formalizara disposiciones que, mal que nos pese, requerirán ingentes esfuerzos interpretativos por parte de los organismos electorales de aplicación, para garantizar la adecuada implementación y operatividad de la BUP (71).

En esto, definitivamente, la función interpretativa de las juntas electorales nacionales y de la Cámara Nacional Electoral, coordinada y consensuadamente, resultarán fundamentales para salvaguardar la razonabilidad y subsistencia de la reforma del nuevo instrumento de votación a nivel nacional: la Boleta Única Papel.

Como ya lo recordamos en oportunidades anteriores, cerraremos invocando a Ortega y Gasset, quien no dudó en sostener: “[l]a salud de las democracias, cualesquiera que sean su tipo y su grado, depende de un mísero detalle técnico: el procedimiento electoral. Todo lo demás es secundario. Si el régimen de comicios es acertado, si se ajusta a la realidad, todo va bien; si no, aunque el resto marche óptimamente, todo va mal” (72).

Cita on line: TR LALEY AR/DOC/3138/2024

en el blog: Seminario de Teoría Constitucional y Filosofía Política, disponible en <https://seminariogargarella.blogspot.com/search?q=consejo+para+tesis>, y consultado el 29/12/2018.

(71) Cfr.: PÉREZ CORTI, José M., “Comentario al proyecto de reforma del régimen electoral nacional que introduce la Boleta Única Papel”, ob. cit.

(72) ORTEGA Y GASSET, J., “La rebelión de las masas”, Gredos, Barcelona, España, 2014, p. 389.

(64) No en vano, los legisladores cordobeses dispusieron que los electores marquen la opción de su preferencia con un cruz, tilde o símbolo similar dentro de los recuadros previstos a tal fin (cfr. Ley 9571, art. 113).

(65) Cfr. Córdoba, Código Electoral Provincial, Ley 9571, art. 54, inc. “c”.

(66) Tal fue el criterio seguido por el legislador cordobés, tras debatir la cuestión durante el tratamiento del proyecto que, finalmente, fuera convertido en ley 9571, hoy Código

## Más información

[Fernández Pego, Guillermo](#), "El impacto de la ley 27.781. Boleta Única Papel en el Sistema Electoral Argentino", LA LEY 15/10/2024, 9, TR LALEY AR/DOC/2538/2024

[Romera Belis, Cristian](#), "Los votos en blanco y la igualdad del sufragio en nuestro sistema electoral nacional. ¿Cuentan?", LA LEY 19/03/2024, 8, TR LALEY AR/DOC/550/2024

## Libro recomendado

[Tratado de Derecho Constitucional Argentino y Comparado](#)  
Autor: Pablo Luis Manili

Edición: 2ª, ampliada y actualizada. Segunda parte, 2024  
Editorial: La Ley, Buenos Aires

## Nota a fallo

## Impuesto al valor agregado

**Asociación deportiva sin fines de lucro. Espectáculos deportivos relacionados con el fútbol profesional. Procedencia de la exención.**

- De la conjunción de los textos del inc. h), pto. 6º del art. 7º de la ley del impuesto al valor agregado —vigente al tiempo de los hechos de autos— y del art. 20 inc. m. de la ley de impuesto a las ganancias —actual art. 26, inc. l., t.o. en 2019—, se puede extraer 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.
- El club deportivo, en tanto asociación civil sin fines de lucro, se encuentra alcanzada por el beneficio fiscal previsto en el art. 7º inc. h), pto. 6º de la ley 20.631.
- El decreto 493/2001 no supera el test de constitucionalidad, con lo cual, la incorporación de los servicios relacionados con las prácticas deportivas en el primer párrafo del art. 7.1 de la ley 20.631 (t.o. y modif), es de ningún valor. Luce palmario que la medida en examen atentó contra la letra y el espíritu de la Ley Fundamen-

tal, 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—.

- La previsión contenida en el art. 7º inc. h), punto 11 de la ley del IVA —texto según decreto 845/2001— no es aplicable al *sub lite*. La interpretación efectuada por el organismo recaudador —convalidada por el TFN— 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 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 ar-

gumentar 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 conexa labor interpretativa.

- El tercer párrafo del art. 7.1 de la ley de IVA debe ser interpretado en armonía y consonancia con el segundo, que efectúa una importante distinción: por un lado, refiere concretamente al punto 6º del inc. h) del art. 7º 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". Por lo que, dada la específica regulación contenida en el pto. 6º inc. h) en cuestión, se torna innecesario dilucidar respecto de la disputa acerca de la vigencia del inc. m) de la ley 11.682 —texto según ley 12.965—.

**CNFed. Contencioso administrativo, sala III, 13/08/2024. - Club Atlético Huracán Asociación Civil-TF 46028-I c. Dirección General**

**Impositiva s/recurso directo de organismo externo.**

[Cita on line: TR LALEY AR/JUR/111963/2024]

## Jurisprudencia vinculada

Corte Suprema de Justicia de la Nación, 15/04/2014, "Camaronera Patagónica S.A. c. Ministerio de Economía y otros s/amparo", TR LALEY TR LALEY AR/JUR/5984/2014; Corte Suprema de Justicia de la Nación, 21/10/2003, "Selcro S.A. c. Jefatura de Gabinete de Ministros", TR LALEY TR LALEY AR/JUR/3753/2003  
Corte Suprema de Justicia de la Nación, 14/04/2015, "Asociación Mutual Sancor c. AFIP DGI s/acción meramente declarativa de derecho", TR LALEY TR LALEY AR/JUR/14250/2015

## Costas

En ambas instancias, que sean distribuidas por su orden (art. 68, segunda parte y art. 279 del CPCyC).

Véase el texto completo en p. 8

## La exención en el IVA para asociaciones deportivas sin fines de lucro



## Ezequiel Maltz

Abogado (UNLP). Especialista en Derecho Tributario (Univ. Austral). Docente de la asignatura "Regímenes Tributarios Provinciales y Municipales" de la Maestría en Derecho Tributario (Univ. Austral). Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Profesional Independiente a cargo del estudio Maltz y Asociados.

**SUMARIO:** I. El caso. — II. El fallo del TFN. — III. La sentencia de la Cámara. — IV. La reserva de ley en materia de exenciones. — V. Interpretación de las exenciones. — VI. Conclusiones.

## I. El caso

En la causa "Club Atlético Huracán Asociación Civil-TF 46028-I c. Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo" de fecha 13/08/2024, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala III, resolvió una interesante cuestión.

La AFIP procedió a ajustar en el IVA a un club de fútbol constituido como asociación civil sin fines de lucro.

Se fundamentó el reclamo en la falta de presentación de las declaraciones juradas y de pagos de los saldos resultantes correspondientes al impuesto, interpretando el Fisco que las recaudaciones obtenidas por los partidos en los cuales intervino el contribuyente durante el período ajustado se encontraban alcanzadas por el IVA, no correspondiendo la exención prevista en el art. 7, inc. h, punto 11 de la ley 23.349 y art. 33 de su decreto reglamentario.

La entidad deportiva entendió que su actividad por espectáculos de fútbol profesional estaba exenta con base en la normativa vigente (ley 12.965) considerando en su caso inconsti-

tucional parte de las modificaciones efectuadas vía decreto.

La causa llegó mediante apelación del contribuyente al Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), y dentro de los argumentos incluyó un planteo de inconstitucionalidad.

El Tribunal Fiscal confirmó el ajuste fiscal, y asimismo remarcó que el art. 185 de la ley 11.683 veda la posibilidad de que se puedan incluir pronunciamientos sobre la validez constitucional de leyes y sus reglamentaciones, sin que previamente la Corte Suprema se haya expedido al respecto.

La sentencia se apeló ante la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, la cual revocó el pronunciamiento del TFN y declaró exenta a la parte actora en el IVA.

## II. El fallo del TFN

En primer término, definió que la causa era de puro derecho. A renglón seguido recordó que ese tribunal tiene vedado pronunciarse acerca de la constitucionalidad de las normas, a menos que previamente lo hubiere efectuado la Corte Suprema (cfr. ley 11.683, art. 185).

Aseveró que la exención amplia contenida en la ley 11.682 (modificada por la ley 12.965) no tenía vigencia.

Se agregó que dicha norma fue sustituida en el año 1973 por la ley 20.628 del impuesto a las ganancias, habiéndose modificado el inc. m) del art. 19 a partir de lo cual la exención relativa a dichas asociaciones ahora estaba acotada.

Se señaló que no pueden subsistir como vigentes normas aplicables a otros tributos que no sean los sustituidos en dicha oportunidad por el impuesto a las ganancias, como sería el caso del IVA.

En síntesis, la aplicación en el IVA de la exención amplia a estas entidades que introdujo la ley 12.965 en la Ley de Impuesto a los Réditos, a partir de la sustitución de la ley 20.628 quedó eliminada.

Explicó los alcances de las modificaciones introducidas por los decretos 493/2001 y 496/2001 a la ley del IVA 20.631 y sostuvo que, en virtud del punto 11. del inc. h. del art. 7º de la ley, exclusivamente los ingresos correspondientes a los espectáculos deportivos amateur gozaban de la exención allí consagrada.

Confirmó los intereses aplicados, y reencuadró la multa en el art. 45 de la ley 11.683.

## III. La sentencia de la Cámara

En primer lugar, efectúa un racconto de la normativa vinculada el tema y las sucesivas modificaciones legales.

Se indica que la cantidad de reformas operadas en la ley del IVA 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.

Se interpreta que algunas modificaciones atentaron contra la sistematicidad del impuesto, debiéndose acudir a los mecanismos de hermenéutica jurídica para descubrir su sentido y alcance.

Hace hincapié en que el caso involucra planteos de inconstitucionalidad, que la Cámara puede tratar a diferencia del TFN.

Menciona el inciso h., punto 6º del art. 7º de la ley del IVA, cuyo texto, al tiempo de los hechos de autos expresaba que: "Están exentas del impuesto establecido por la presente ley... Los servicios prestados por... [las] asociaciones

comprendidas en los incisos... m) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, to en 1997 y sus modificaciones...”

Destaca que el enunciado remite al art. 20 inc. m. de la ley de impuesto a las ganancias —actual art. 26, inc. l. (t.o. en 2019)—, que establece: “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”.

La Cámara entiende que de la conjunción de los preceptos se puede extraer 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.

Se indica que el párrafo primero del art. 7.1 de la ley del IVA, en su texto original (según ley 25.063), estatúa que: “Respecto de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, no serán de aplicación las exenciones previstas en el punto 6), del inc. h), del art. 7°...”, y el decreto 493/2001 lo sustituyó, adicionando, entre los servicios a los cuales no les alcanzaría la exención, a los deportivos.

Considera que una primera lectura del art. 7°, inc. h. punto 6° de la ley, juntamente con el art. 7.1, primer párrafo (texto según decreto 493/2001), podría conducir a sostener que las asociaciones deportivas sin fines de lucro no gozarían de la exención en cuestión. Sin embargo, este análisis involucra necesariamente el de la constitucionalidad del decreto, tal como explícitamente lo planteó la actora.

#### Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)

(1) BERTAZZA, Humberto J., “¡Y que viva el tango! La jurisprudencia confirma su exención en el IVA”. IMP - Práctica Profesional 2023-CXLI, 5.

(2) ATCHABAHIAN, Adolfo - ATCHABAHIAN, Abel A.,

Se razona que, a través del mencionado decreto, el Poder Ejecutivo Nacional sustituyó la ley del impuesto, en aspectos que conforman la parte sustantiva del tributo.

Invoca precedentes de la propia Cámara donde se declaró la inconstitucionalidad del art. 1° de la ley 25.414 y del decreto 493/2001.

Se remarca que el punto 11. del inc. h. del art. 7, no alcanza a la actividad que ejecuta la actora, habida cuenta de la cualidad personal que reviste. Hubiera sido diferente si la prestación del servicio la realizara un sujeto no cubierto por la previsión del punto 6° del inc. h., en cuyo caso la aplicación de aquel precepto no daría lugar a dudas.

Se concluye que la previsión contenida en el art. 7° inc. h., punto 11 de la ley del gravamen, no es aplicable al caso.

Sostiene que el Club Huracán, en tanto asociación civil sin fines de lucro, se encuentra alcanzado por el beneficio fiscal previsto en el art. 7° inc. h., punto 6° de la ley de IVA tanto para espectáculos *amateur* como profesionales.

#### IV. La reserva de ley en materia de exenciones

Este principio de raigambre constitucional aplica a todos los aspectos del tributo, incluidas las exenciones tributarias.

Así la Corte Suprema estableció en un caso concreto que el bloque normativo que delegó en el PEN la atribución de eliminar exenciones afectó el valladar inconstitucional del principio de reserva legal, que no cede, ni aun en el

“La exención impositiva para las entidades de beneficio público y la actividad financiera”, IMP 2012-5, 5.

(3) LANDÍN, Pablo E. - CAGNOLO, Vanesa, “Exenciones tributarias: una interpretación justa y racional superadora del rigorismo formal”. IMP - Práctica Profe-

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 aquellas 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

caso de aplicarse el mecanismo de delegación legislativa.

También en el conocido precedente “Camaronera Patagónica” indicó que la Constitución prescribe como regla primordial que solo el congreso impone las contribuciones (1).

El principio de legalidad que rige en la materia e impide que se exija un tributo en supuestos que no estén contemplados por la ley, también veda la posibilidad de que se excluyan de la norma que concede una exención situaciones que tienen cabida en ella, con arreglo a los términos del respectivo precepto (Fallos: 316-1115) y la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones, para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria (Fallos: 253-332; 312-912; 315-820; 316-1115, entre otros) (2).

Pues bien, en el caso que hemos comentado la Cámara analiza el decreto 493/2001 y sus excesos al trastocar el texto legal, cuestión central, ya que previamente el TFN se abstuvo de analizar el planteo constitucional.

#### V. Interpretación de las exenciones

La Corte Suprema ha dicho que las normas impositivas no deben entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación.

Específicamente en materia de exenciones dijo que equivale a admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia (3).

sional 2018-XXXVI, 133.

(4) JARACH, Dino, “La hermenéutica en el Derecho Tributario”, La información, t. LXIII, p. 783. Citado por DI PIETROMICA, Viviana C., en “El método exegético en la interpretación de las leyes tributarias”, LA LEY,

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 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 expre-

Jarach ha expuesto que los textos legales no deben ser interpretados rigurosamente en forma literal, sino de acuerdo con criterios lógicos y racionales y de conformidad con el criterio teleológico de descubrir cuál ha sido el propósito de la ley, de acuerdo con los antecedentes históricos de la evolución del derecho (4).

Se ha debatido entre la aplicación literal de la norma y la hermenéutica axiológica que tiene en cuenta no solo su texto sino también el contexto que le dio nacimiento, la finalidad del legislador al establecerla, y los derechos nacidos al amparo de otros regímenes legales (5).

Estos aspectos también fueron decisivos para determinar cómo resolvió la Cámara, ya que se invoca una hermenéutica armónica a los fines de entender a la asociación actora exenta.

#### VI. Conclusiones

Mediante la sentencia bajo comentario, se revocó la sentencia del TFN que había confirmado el ajuste de AFIP.

Para decidir de ese modo la Cámara analizó planteos vedados en la instancia previa, efectuando una interpretación integral de la normativa en juego, dándole primacía al carácter subjetivo del ente.

Así consideró exenta su actividad, incluso en lo referido a espectáculos de fútbol profesional, siendo un antecedente sumamente relevante para el sector.

Cita on line: TR LALEY AR/DOC/3124/2024

2001-D, 898.

(5) VILLEGAS, María José - CAGNOLO, Vanesa, “Exenciones tributarias: ¿interpretación literal o hermenéutica razonable?”, IMP 2011-8, 54.

sando 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,

Texto completo de fallo de p. 7

**2ª Instancia.**- Buenos Aires, 13 de agosto de 2024.

#### 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).

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. 7º, inc. h. punto 6º y ley 11.682, art. 19, inc. m., incorporado por ley 12.965) y otra, de carácter objetiva, establecida por el artículo 6º 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, solo limitando expresamente las que se establecieron en el futuro.

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 aquellas 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- Mº 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 Nº 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), solo 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 Nº 27409/12 del 31/10/12; “Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI”, Causa Nº 4502/14 del 29/9/14; “Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/ DGI”, Causa Nº 18124/16 del 14/9/17; “Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/DGI”, Causa Nº 83620/16, del 16/10/18; “Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI”, Causa Nº 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.

Revestiendo 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, 2º Cpo. antecedentes IVA, fs. 267), del contenido de la Resolución 365/15 DV SRRRI (fs. 5/16) se extraen los siguientes componentes:

(i) Únicamente los espectáculos deportivos amateur estarían alcanzados por la exención contemplada en el artículo 7º 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 aquella previsión, las recaudaciones obtenidas se encontrarían alcanzadas por el gravamen.

(ii) Frente al planteo de inconstitucionalidad del artículo 7º inciso h. punto 11. de la ley de IVA, invocado por la encartada en la etapa de fiscalización (antecedentes administrativos, 2º Cpo. de antecedentes IVA, fs. 249/250) y una vez iniciado el procedimiento de determinación de oficio (antecedentes administrativos, Act. Nº 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 7º 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 tesis 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 7º, y de la ley 25.920, y explicó que, en virtud del punto 11. del inciso h. del artículo 7º 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. 3º), y que, por el otro, algunos de ellos se encuentran beneficiados por las exenciones consagradas en el artículo 7º 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 justa, 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 7º 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 3º 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 6º establecía: “Las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3º, 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 2º de la Ley Nº 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 apli-

cación las exenciones previstas en el punto 6, del inciso h) del artículo 7° —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 —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 nuevos párrafos 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 3°, 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 6° del artículo 7° 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 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 exentas 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” (destacado 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 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.). 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 sustituyó 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° dis-

puso: “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 beneficien 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.

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. 4°, 17 y 75 inc. 2°), 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 M° 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 de potestades tributarias por parte de la cartera económica del Poder Ejecutivo, el Máximo Tribunal enfatizó el valladar incommovible 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/ DGI”, 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 ò... 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 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 inadmisibles las acciones promovidas, 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: ò... 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.

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 6°, del inciso h. del artículo 7° 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 aisle 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 menuda 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 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 DGI”, 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 pudieran 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 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 3°, 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 tesis 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 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 Címero 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 preeminencia, 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 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 apli-

cación las exenciones previstas en el punto 6., del inciso h), del primer párrafo del artículo 7º 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. 7º).

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 6º del inciso h) del artículo 7º 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 6º 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 6º 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 pre-

misa” 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 7º inciso h., punto 6º 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 14º de la mayoría y 17º 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).

En virtud de todo lo expuesto, habiendo dictaminado el Sr. Fiscal General, *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— y, oportunamente, devuélvase. — Sergio G. Fernández. — Jorge E. Morán.

## Edictos

El Juzgado Nacional en lo Civil N° 1, Secret. Única, sito en Av. de los Inmigrantes 1950 piso 4º, CABA, comunica por dos días en los autos “CONS. CLUB DE CAMPO LOS QUINCHOS c/PÉREZ ADRIÁN s/EJECUCIÓN DE EXPENSAS”, Expte. N° 116184/99 que el martillero Jacinto E. López Basavilbaso, rematará el miércoles 18 de diciembre de 2024, a las 12 horas, en Jean Jaurés 545 de esta Capital, el inmueble identificado como unidad funcional N° 62, integrada por el polígono 00-62, superficie 952,68 m2, Matrícula 24114/62, que forma parte integrante del Club de Campo “LOS QUINCHOS” ubicado en el Partido de Pilar, Nom. Catastral C: II, S: Rural, P: 101º, sub parcela: 62, Partida 162.132. Se trata un lote de terreno identificado en el plano del Club con el número 00-62, que mide 23,75 metros irregulares al frente, debido a que da a una rotunda o “cul-de-sac”, 23,75 metros al fondo, lindando con una de las canchas de fútbol, por 43,99 metros del costado lindante con el lote 82 y 51,18 metros del otro costado lindante con el alambrado perimetral que da a una calle sin nombre. Superficie 952,78 m2. El Club de Campo se encuentra en muy buenas condiciones, cuenta con canchas de tenis, padle, fútbol, un putting green y club house. Según informes, amplio porcentaje de casas construidas de ellas aprox. un 60% son viviendas permanentes, todos los chalets son de ladrillo a la vista y con techos de tejas por obligaciones del contrato social del club, y las instalaciones se encuentran en muy buenas condiciones. Desocupado y libre de construcciones. Venta al Contado y al mejor postor. Base: \$12.000.000. Para

el supuesto de que no existan postores, transcurrida la media hora de la subasta, se sacará nuevamente a la venta el bien, sin base. Señal: 30% Comisión: 3% más IVA del 21% sobre la comisión -Arancel: 0,25%- Sellado de ley 1,2%. Todo a cargo del comprador, en dinero en efectivo, en el acto de la subasta. Deudas: Arba al 26/11/2024 \$ 365.771.-; Munic. al 13/11/2024 \$ 152.301,69.-; Aguas Arg. y OSN. no posee; Expensas \$10.762.834.72 al 04/07/2024; cuota de septiembre de 2024: \$ 380.050,68.- Para el caso de que la suma obtenida en el remate no resulte suficiente para afrontar las deudas por impuestos, tasas y contribuciones generadas con anterioridad a la toma de posesión del bien subastado, de conformidad con los términos del Plenario de la Excma. Cámara del Fuero del 18 de febrero de 1999 en autos “Servicios Eficientes S.A. C/Yabra s/Ej. Hipotecaria”, el adquirente no resultará responsable respecto del pago de las mismas. El saldo de precio deberá ingresarse en el Banco Nación Argentina (Suc. Tribunales) en una cuenta a nombre de autos y a la orden del Juzgado, dentro del plazo de 5 días de la aprobación del remate (art. 580 del CPCC), bajo apercibimiento de lo dispuesto por el art. 584 del mismo ordenamiento legal. El comprador deberá constituir domicilio legal dentro del radio de la Capital Federal, bajo apercibimiento de que las sucesivas providencias se le tendrán por notificadas en la forma y oportunidad previstas en el art. 133 del Código Procesal. El que resulte adquirente deberá aceptar las disposiciones contenidas en el Regl. de Copropiedad y Adm. y sus eventua-

les modificaciones, como asimismo el Reglamento interno y/o cualquier otro instrumento que rigiere o normare la convivencia en la comunidad. Queda prohibida la compra en comisión o la compra con poder otorgado en la fecha de la subasta por entender que encubre una compra en comisión. En su caso, el poder de fecha anterior deberá ser acompañado debidamente legalizado por el Colegio de Escribanos respectivo. Para concurrir a los remates el público previamente deberá inscribirse a través de la web del Alto Tribunal ([www.csjn.gov.ar](http://www.csjn.gov.ar)) ingresando al link Oficina de Subastas-Trámites: turnos registro y deberá presentarse el día y hora asignado en Jean Jaurés 545 PB, CABA, con el formulario que indica el sitio aludido. El lote se exhibe libremente y el martillero asistirá el sábado 14 de diciembre de 11 a 13:30 horas, anunciándose con el martillero al celular 11-6861-2820 e identificarse en el acceso al barrio. Demás circunstancias obrantes en autos o consultar al martillero y por Internet a [www.infomate.com](http://www.infomate.com) (código Los Quinchos).

Buenos Aires, 29 de noviembre de 2024

Máximo Musich, sec.  
LA LEY: I. 11/12/24 V. 11/12/24

El Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial N°4 a cargo de la Dra. Paula María Hualde (juez surogante), Secretaria N°8 a cargo del Dr. Ignacio M. Galmari, sito en Av. Pte. Roque Sáenz Peña 1211, Piso 1º de esta Ciudad, comunica por 1 día en los autos caratulados “COMPANÍA DEL VALLE CENTRAL S.A. s/QUIEBRA” (Expediente N°34006/2019) que el martillero Jor-

ge Omar Hoogen (CUIT 20-30555626-3) rematará el día 18 de diciembre de 2024 a las 11:00 hs. en Jean Jaurés 545, PB, C.A.B.A. el 100% indiviso de los siguientes bienes pertenecientes a la fallida COMPANÍA DEL VALLE CENTRAL S.A. (CUIT 30-70846357-0): 1) Inmueble sito en Ruta Provincial 33, localidad Las Esquinas, Departamento de Valle Viejo, Provincia de Catamarca (Matrícula de Folio Real N°7.722-lote A-; MFR N°7.723-lote B-; MFR N°7.724-lote C- y MFR N°7.725-lote D). Según constatación: Se trata de un campo con destino a olivares que consta de: Amplio frente sobre la Ruta N°33 pavimentada a 30 km de la ciudad de San Fernando aprox. Posee amplia casa sólida, varias habitaciones, de 120 m² aprox. Casa de 80 m² aprox. Casa para personal. Galpón en buen estado de 415 m² aprox. con 2 portones. 2 invernáculos de acero de 430 m² y 210 m² aprox. Instalaciones de riego completas con bomba de riego de 30HP, y otra de 150 HP con caudal de 50 m3/h. Instalaciones de media tensión sobre todo el camino interno del campo. Superficie total del campo: 700 Ha. aprox., con arboleda y riego por goteo presurizado parcial. Se encuentran afectadas por un incendio 20 Ha. Apto para la explotación de aceituna de conserva y para las aceiteras. Espacio libre para ganadería de aprox. 407 ha. y 24 ha linderas al arroyo, Río El Naranjo. Ocupación: Habitado por su cuidador con autorización para residir hasta la venta del inmueble. 2) Tractor 5065E marca John Deere c/ con horquilla; balde cargador y torre elevadora. 3) Desmalezadora, Herramientas y chatarra. Todo en buen estado. BASES: A) Venta en conjunto

(lotes 1 a 3): u\$D 362.100.- B) Venta individual: Lote 1: u\$D 350.000.- Lote 2: u\$D 10.500.- Lote 3: u\$D 1.600.- Especificaciones respecto del inmueble: El comprador sólo será responsable por las deudas devengadas con posterioridad a la toma de posesión. En el acto de remate el comprador deberá abonar: el 30% como señal, el 3% por comisión y el 0,25 % sobre el precio de venta (CSNJ: Acordada 10/99 y 24/00:7). El saldo de precio deberá ser depositado dentro de los diez días de realizada la subasta sin necesidad de otra notificación ni intimación alguna, bajo apercibimiento de lo dispuesto por el CPR: 580, aun cuando se hubiere planteado cualquier objeción que impida la aprobación de la subasta. Queda prohibida la compra en comisión así como la ulterior cesión del boleto que se extienda. De optarse por registrar el inmueble a través de escritura pública, la totalidad de los gastos que irroge dicho trámite serán a cargo exclusivo del comprador. Especificaciones respecto de los bienes muebles: En caso de corresponder el pago del I.V.A. por la presente compraventa deberá ser solventado por el comprador; los gastos de traslado de los bienes estarán a cargo del comprador. En el acto del remate el comprador deberá abonar: el 30% como señal, el 10% por comisión y el 0,25% por arancel sobre el precio de venta (CSNJ: Acordada 10/99 y 24/00:7). El saldo del precio deberá ser depositado dentro de los diez días de realizada la subasta sin necesidad de otra notificación ni intimación alguna, bajo apercibimiento de lo dispuesto por el CPR:580. En el plazo de 30 días desde la aprobación de la subasta de-

berá el comprador inscribir los bienes a su nombre en los registros respectivos, en su caso. Estas erogaciones de existir estarán a cargo del adquirente. Modalidad de venta: conforme LCQ:204. Los interesados podrán abonar el depósito, el saldo de precio y la comisión del martillero en moneda extranjera o moneda de curso legal. A tales efectos se deberá depositar la suma equivalente (en pesos) tomando la cotización del dólar MEP -tipo comprador del día anterior a la subasta. Serán admitidas ofertas bajo sobre en los términos de la LCQ 212 y art. 162 del Reglamento para la Justicia Comercial hasta las 12 hs. del día hábil inmediato anterior a la fecha designada para la subasta. Todo posible comprador adquirente que concorra al acto mediante poder otorgado por otra persona de existencia física o ideal deberá denunciarlo en forma precedente al comienzo del acto al Sr. martillero. Para concurrir al remate los interesados previamente deberán inscribirse a través de la web del Alto Tribunal ([www.csjn.gov.ar](http://www.csjn.gov.ar)) mediante el ingreso al link Oficina de Subastas - Trámites: turnos registro y deberá presentarse el día y hora asignado en Jean Jaurés 545 Pb, Caba, con el formulario que indica el sitio aludido. Se presume que los oferentes tienen debido conocimiento de las constancias de autos, de los términos de la subasta y de las resoluciones que se dicten al respecto. Fecha de exhibición de los bienes: 14 y 15 de diciembre de 2024 de 10.00 a 13.00 hs.

Buenos Aires, 29 de noviembre de 2024  
Ignacio Martín Galmari, sec.  
LA LEY: I. 11/12/24 V. 11/12/24

Director Editorial: Fulvio G. Santarelli  
Jefa de Redacción: Yamila Cagliero  
Editores: Nicolás R. Acerbi  
Valderrama  
Jonathan A. Linovich  
Ana Novello  
Elia Reátegui Hehn  
Érica Rodríguez  
Marlene Slattery

PROPIEDAD DE LA LEY S.A.E. e I.  
Administración, Comercialización y Redacción:  
Tucumán 1471 (C. P. 1050 AAC)  
Bs. As. República Argentina  
Impreso en La Ley, Rivadavia 130, Avellaneda,  
Provincia de Buenos Aires.



0810-266-4444