



Especialización en Impuestos

Tesina Final

Presentación: Agosto 2011

Titular: Dr. PAZZI, Juan Alberto

Alumno: PALLOTTA, José O. C.
Contador Público (UBA)
jpallotta@trileniumcasino.com.ar
Matrícula UB N° 1319/1862

EXPLOTACIÓN DE JUEGOS DE AZAR

ANÁLISIS INTEGRAL DE LA ACTIVIDAD

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN.....	1
II.	OBJETIVO.....	2
III.	CONCEPCIÓN POLÍTICA DE LOS JUEGOS DE AZAR	3
III.a.	Evolución Histórica	3
III.b.	El Rol Asumido por el Estado en la República Argentina	4
III.c.	Aspecto Jurisdiccional de los Juegos de Azar en la Argentina	5
III.d.	El Juego como Fuente de los Tesoros Nacionales y Provinciales.....	6
III.e.	Formas de Explotación de los Juegos de Azar	7
IV.	ANÁLISIS JURÍDICO DE LA ACTIVIDAD	8
IV.a.	La Sala como “Organizador del Juego”	10
IV.b.	La Sala como “Jugador”	10
V.	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	11
V.a.	Análisis de los Actos Alcanzados	11
V.b.	Tratamiento de la Sala como “Organizador del Juego”	12
V.c.	Tratamiento de la Sala como “Jugador”	13
V.d.	Créditos Fiscales generados por la operación	14
VI.	IMPUESTO A LAS GANANCIAS	16
VI.a.	Ganancias Imponibles	16
VI.b.	Forma de Tributar.....	16
VI.c.	El Caso Particular de los Jugadores	17
VII.	IMPUESTO A LOS PREMIOS DE SORTEOS Y CONCURSOS DEPORTIVOS.....	19
VIII.	IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS	20
VIII.a.	Hecho Imponible	20
VIII.b.	Base Imponible	20
VIII.c.	Alícuota Aplicable	22
IX.	IMPUESTO DE SELLOS	24
IX.a.	Hecho Imponible	24
IX.b.	Base Imponible	24
IX.c.	Alícuota Aplicable	25

X.	TASAS MUNICIPALES.....	27
XI.	CONTRIBUCIONES PATRONALES	29
XI.a.	Reseña Normativa	29
XI.b.	Definición de la Actividad Principal.....	31
1.	<i>Según el Codificador de Actividades Económicas.....</i>	<i>31</i>
2.	<i>Según la Actividad Desarrollada</i>	<i>32</i>
XI.c.	Tope de Ingresos para ser considerado PyMe	32
XII.	CONCLUSIONES.....	34
XII.a.	Cuestiones Claves	34
XII.b.	Palabras Finales	38
XIII.	BIBLIOGRAFÍA.....	40

EXPLOTACIÓN DE LOS JUEGOS DE AZAR

Análisis integral de la actividad

I. INTRODUCCIÓN

Los emprendimientos privados dirigidos a la explotación de juegos de azar han crecido potencialmente en los últimos años, tropezándose con el particular problema de que esta actividad, originariamente, era competencia exclusiva del Estado. De este modo, el otorgamiento de las licencias que numerosas provincias han dispuesto a favor de sujetos del derecho privado se encuentra respaldado en una muy reciente, deficiente y fluctuante legislación regulatoria.

Actualmente, es muy raro encontrar bibliografía especializada en el tema, a partir de lo cual y basándome en mi conocimiento del sector, es que he decidido emprender este sinuoso camino que representa realizar una revisión del enfoque legal y del tratamiento impositivo que hay que darle a la explotación de juegos de azar en el ámbito privado.

El presente tiene la intención de abarcar completamente el tema de estudio, aunque es de conocimiento de quien escribe que esta pretensión es inalcanzable en una actividad que está en constante crecimiento, lo que significa un permanente cambio en la legislación, tanto en la regulación de la actividad privada como en sus aspectos tributarios –con el particular objeto de recaudar–, haciendo casi inagotable el trabajo.

Debo admitir que mi deseo particular es movilizar a quienes nos dedicamos al estudio técnico de los tributos en la búsqueda de una reformulación del sistema legal que impera en la materia, imponiendo nuestros derechos en la justa exigencia a las autoridades para lograr una mejora, haciendo una actividad más previsible para todos aquellos que intervenimos en la administración de los juegos de azar.

II. OBJETIVO

El objetivo de este trabajo es efectuar un análisis integral de la actividad de Explotación de Juegos de Azar y su tratamiento impositivo frente a los distintos gravámenes.

Para sustentar las opiniones vertidas en el presente, me he respaldado en los trabajos de los más prestigiosos tratadistas en el estudio de los contratos y de destacados especialistas en derecho tributario. He recurrido también a distintos dictámenes de las Asesorías Legales y Técnicas de la Administración Federal de Ingresos Públicos y de las Administraciones Tributarias de las distintas provincias y, por supuesto, he realizado un minucioso análisis de sus ordenamientos constitucionales y la normativa vigente en la materia.

En un principio desarrollaré la evolución de los juegos de azar, su historia y su inserción en las economías regionales, intentando adentrar al lector en las particularidades que tiene el sector y en la importancia que tiene su correcta legislación.

En segundo lugar examinaré jurídicamente los contratos que intervienen en los juegos de azar con el objeto de dar una primera aproximación al análisis jurídico de esta actividad, observando los roles asumidos por cada una de las partes que lo componen.

Luego tomaré en forma particular los distintos tributos, tratando de ser claro y ordenado para conceptualizar el tratamiento específico en cada caso.

Para finalizar, a modo de conclusión, y de acuerdo a lo expuesto en cada uno de los temas desplegados, deseo establecer claramente los puntos sobresalientes del presente y expresar mi opinión basándome en mi experiencia en el rubro del juego.

III. CONCEPCIÓN POLÍTICA DE LOS JUEGOS DE AZAR

III.a. Evolución Histórica

El juego en general, y los juegos de azar en particular, son casi tan antiguos como la humanidad misma y han constituido desde su origen un aspecto relevante de todas las sociedades y sus culturas.

Azar es una palabra de origen árabe (*"al-azar"*) que significa *"dado"*, lo cual establece la relación que existe entre el concepto de probabilidad y la actividad a la cual nos referimos. Estos juegos son típicos del ser humano, y su historia se remonta a las civilizaciones antiguas como Babilonia, Egipto (3.000 A.C.), China (2.300 A.C.), o la India (1.500 A.C.). Los sumerios extraían el hueso astrágalo de algunos rumiantes y lo pulían para que pudiera caer en diferentes posiciones, precursor directo de los dados (en nuestro país utilizamos ese mismo hueso en el juego de la *"taba"*, en el cual los criollos rezan *"de un lado hay suerte y del otro..."*).

Pese a que el juego ha estado muy presente en la vida cotidiana de los individuos, e incluso ha alcanzado una gran importancia en hechos históricos tales como el reparto de la túnica de Jesucristo, o de territorios entre monarcas medievales, solo muy recientemente los Estados ejercen un verdadero control sobre el juego de los ciudadanos.

Si bien es cierto que el imperio babilónico, en 1850 A.C., prohibió toda lotería ajena al templo o al palacio dictando el código de Hammurabi que convertía los sorteos en reserva fiscal, este fue un hecho aislado. Hasta la edad moderna se trató de una actividad en gran medida privada y los gobernantes solo pretendían regular su uso, como lo reflejan en sus partidas Alfonso X el Sabio, o en las restricciones que imponían los monarcas o el clero a súbditos y feligreses respectivamente, más con objetivos de orden social que con el afán recaudatorio.

Puntualmente, la aparición de las loterías organizadas por instituciones gubernamentales¹ o la Iglesia, establece el momento en que el Poder interviene en la actividad lúdica para obtener beneficios económicos. Las primeras loterías fueron benéficas y se organizaron con la finalidad de recoger dinero para repartirlo entre personas necesitadas, pero pronto se

¹ La Lotería Nacional Española, una de las más antiguas del mundo, fue creada en 1763 por el marqués de Esquilache, ministro de hacienda de Carlos III.

descubrió que ésta era una forma de obtener ingresos extraordinarios, recaudando sin padecer el desprecio que siempre han tenido los impuestos sobre quien los sufre. Es así que, con estas loterías, se financiaron guerras, se construyeron catedrales y se sanearon gobiernos desde entonces y hasta la fecha.

III.b. El Rol Asumido por el Estado en la República Argentina

En nuestro territorio existen antecedentes de intentos por establecer loterías desde la época colonial, aunque todos ellos fracasaron. Recién en 1812 el Triunvirato autorizó su institución. En 1852, el director provisorio de la Confederación, Justo José Urquiza, la prohibió por considerarla contraria a los principios de la moral pública. Luego de la federalización de Buenos Aires, se generó un gran debate en torno a esa cuestión, resolviéndose prohibir el juego de lotería en la Capital Federal. Recién en 1895 se la autoriza definitivamente.

Años más tarde, el presidente Hipólito Yrigoyen establece una primera definición del rol que debe cumplir el Estado ante esta actividad, sosteniendo que el sentimiento lúdico era una cuestión innata del ser humano, de imposible erradicación, por lo que era deber del Estado hacerse cargo de su explotación. Fue así que en 1917 se estableció la prohibición del juego de azar y la nacionalización de los casinos.

Si bien en la década del '30 las provincias asumieron el control del juego en sus jurisdicciones, en 1944, a través del Decreto N° 31.090, el Estado Nacional tomó nuevamente el control de los casinos y salas de juegos, otorgándoles el carácter de entretenimiento y beneficencia social, que los identifica y les da sentido en la actualidad.

A partir de la vuelta de la democracia se crearon los distintos institutos de juego provinciales, muchos de ellos ya en funcionamiento bajo otras denominaciones, pero en la década del '80 se los refundó como tales, y se les asignaron las funciones que hoy los caracterizan.

Es destacable que, si bien las administraciones provinciales han regulado los sorteos de loterías, quinielas y otros juegos similares en forma autónoma o mediante la firma de distintos acuerdos con Lotería Nacional, no fue hasta entrados los '90 que reasumieron bajo su potestad la administración, la explotación –por cuenta propia o a través de terceros– y la fiscalización de los juegos de azar.

III.c. Aspecto Jurisdiccional de los Juegos de Azar en la Argentina

El hecho de mencionar que nuestro país ha adoptado como forma de gobierno la denominada “federal”, parecería tener poco que ver con nuestro estudio, sin embargo es una de las discusiones más apasionantes, dado que por esto pasa el conflicto de intereses jurídicos que conllevan otros económicos entre el Estado Nacional y las provincias que lo componen, para determinar quién tiene la facultad de explotación, supervisión y control del juego, y con esto la presión tributaria y el manejo de los fondos que derivan de esta redituable actividad.

La cuestión principal finca en el deslinde competencial existente entre los ordenamientos jurídicos que reflejan la tensión del régimen federal adoptado por la Constitución Nacional; por un lado, la voluntad centralizadora de la Nación, por el otro, la postura netamente descentralizadora de los gobiernos locales. Es así que nuestro plexo constitucional busca resolver mediante la adecuada y armónica atribución de competencias, la distribución vertical del poder entre los tres niveles de órganos: el estado nacional, las provincias y los municipios².

En lo que a juegos de azar respecta, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el año 1869 (Fallos: 7:150) reconoció que “es un hecho, y también un principio de derecho constitucional, que la policía de las Provincias está a cargo de sus gobiernos locales, entendiéndose incluido en los poderes que se han reservado, el de proveer lo conveniente a la seguridad, salubridad y moralidad de sus vecinos; y que, por consiguiente, pueden lícitamente dictar leyes y reglamentos con estos fines...”.

Es destacable que el Congreso de la Nación, al dictar el Código Civil, haya dejado sentado en el artículo 2069 que “Las loterías y rifas, cuando se permitan, serán regidas por las respectivas ordenanzas municipales o reglamentos de policía”.

Seguidamente, dejando clara su posición bajo la vigencia del Código de Vélez Sarsfield, en el año 1903 el máximo tribunal (Fallos: 98:157)

² Los ejes Constitucionales de esa distribución política del poder los encontramos en los artículos 1° (forma de gobierno), 5° (facultad de las Provincias de dictar sus propias Constituciones), 121 (principio de reserva de las Provincias sobre las atribuciones no delegadas a la Nación), 123 (impone a las Provincias el establecimiento de un régimen municipal con autonomía), 126 (prohibición a las Provincias de que ejerzan las facultades expresamente delegadas a la Nación) y 129 (establece los principios del gobierno autónomo de la Ciudad de Buenos Aires).

consideró que el Congreso “al sancionar el Código Civil, ha reconocido a las autoridades locales el derecho a reglamentar el juego”³.

En resumen, el carácter local de la reglamentación de los juegos de azar se encuentra legislativamente establecido desde que el Código Civil entró en vigencia (el 1° de enero de 1871, artículo 1°, Ley Nacional N° 340) y, antes de esto, jurisprudencialmente desde los primeros pronunciamientos de la Corte Suprema (1869), con independencia de la impronta más o menos centralista de los distintos gobiernos –constitucionales y aún *de facto*– que rigieron la vida de la República Argentina desde 1853 hasta nuestros días.

III.d. El Juego como Fuente de los Tesoros Nacionales y Provinciales

La Constitución Nacional enumera los medios que forman el Tesoro Federal en su artículo 4°, componiéndolo básicamente por los ingresos de: a) los derechos de importación y exportación; b) la venta o locación de tierras de propiedad estatal; c) las rentas provenientes de correos; d) las contribuciones directas; y e) los empréstitos y operaciones de crédito o empresas de utilidad nacional.

Por su lado las constituciones provinciales no contienen una norma similar al artículo mencionado, sino que sus medios de recaudación se encuentran dispersos a lo largo de todo el ordenamiento. Esto se debe a que como las provincias conservan todas las facultades no delegadas a la Nación (artículo 121), pueden formar su tesoro de cualquier fuente, siempre que no contradigan las facultades nacionales.

Ahora bien, algunas Constituciones Provinciales han previsto otra fuente, que resulta una novedad, ya que no existe un instituto ni siquiera parecido en la norma nacional, que son las utilidades obtenidas de los juegos de azar. A modo de ejemplo podemos comentar la Constitución de la Provincia de Chubut, que en 1957 fue la pionera en establecer el tema de la reglamentación, por vía constitucional de los juegos de azar, enunciando en su antiguo artículo 72 que “... se exigirá que la lotería provincial, la tómbola y otros juegos de azar, reglamentados por ley, sean utilizados solamente con fines de beneficencia” (el actual artículo 78 mantiene el espíritu social de la norma).

Si bien es cierto que no todas lo han plasmado en su plexo constitucional, tal como se ha comentado a lo largo del presente capítulo, la

³ Cabe destacar que ni la reforma del Código Civil efectuada mediante la Ley N° 17.711, ni la Ley N° 18.226 –la cual regló la organización y competencia de la Lotería Nacional– establecieron el carácter federal de los juegos de azar.

reserva de las provincias como potestad no delegada al Gobierno Nacional, es una decisión legítima y válida del poder local, y no contradice ninguna norma de nivel nacional.

Así las provincias lo han reglamentado de diferentes formas, siendo más restrictivas⁴ o permisivas⁵, pero en todos los casos se encuentra un objetivo en común y es que dichos fondos sean destinados con fines de asistencia social, apuntando claramente al mejoramiento de las condiciones de vida de la población.

III.e. Formas de Explotación de los Juegos de Azar

De todo lo expuesto hasta aquí, podemos resumir que la regulación de los juegos de azar, dentro de los cuales encontramos a las loterías, casinos, bingos y máquinas tragamonedas entre otros, no se encuentra incluida en las facultades atribuidas al Poder Legislativo Nacional, sino que ha sido mantenida en la órbita de los Poderes Provinciales.

Es por esto que la gestión de los mismos puede ser concedida por los Gobiernos Provinciales en favor de empresas particulares, e incluso en muchos casos la titularidad de las licencias se le atribuye a entidades de beneficencia, las que se asocian con un privado para éste administre las salas de juego⁶.

En cuanto a las sociedades que lleven adelante la explotación, no he encontrado legislación que exija la utilización de un tipo societario específico para operar dichas licencias, aunque al realizar los pliegos es muy común que requieran una cierta estructura social, un capital mínimo, garantías que respalden su accionar, inversiones mínimas, etc.

⁴ La Provincia de Buenos Aires, en el artículo 37, al reglamentar las utilidades de los juegos de azar, establece que *"... en tal sentido esta Constitución no admite la privatización o concesión de la banca estatal a través de ninguna forma jurídica..."*.

⁵ La Provincia de San Luis acepta en su artículo 36 que *"... La ley puede autorizar juegos de azar, patentes de lotería y casinos en lugares de turismo..."*.

⁶ Ejemplo de esto son la Provincia de Buenos Aires y la Provincia de Santa Fe entre otras.

IV. ANÁLISIS JURÍDICO DE LA ACTIVIDAD

Para una correcta interpretación de la situación tributaria de los juegos de azar debemos considerar que la Ley N° 11.683 (t.o. 1998) establece en su Artículo 2° que se deberán contemplar particularmente *“los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes”*.

Este principio de realidad económica alude a que la interpretación de las normas debe llevarse adelante teniendo en cuenta el contexto general en el que se desenvuelve la actividad, priorizando la armónica construcción de sus conceptos con las demás normas que integran el ordenamiento jurídico⁷.

Siguiendo este razonamiento es que he decidido comenzar el presente estudio determinando la naturaleza contractual que enmarca la relación del explotador de los juegos de azar con los jugadores. Para esto nos debemos remitir al Código Civil de la República Argentina, que al legislar acerca *“De los contratos aleatorios. Del juego, apuesta y suerte”*⁸ establece que:

- *“Los contratos serán aleatorios, cuando sus ventajas o pérdidas para ambas partes contratantes, o solamente para una de ellas, dependan de un acontecimiento incierto”*(artículo 2051).
- Definiendo al contrato de juego como aquel que *“Tendrá lugar cuando dos o más personas entregándose al juego se obliguen a pagar a la que ganare una suma de dinero, u otro objeto determinado”*(artículo 2052).
- Determinando que habrá apuesta *“...cuando dos personas que son de una opinión contraria sobre cualquier materia, conviniesen que aquella cuya opinión resulte fundada, recibirá de la otra una suma de dinero o cualquier otro objeto determinado”*(artículo 2053).

Es decir que nos encontramos con este tipo de contratos cuando dos o más personas se comprometen a abonar una suma de dinero u otra prestación a la otra parte interviniente, dependiendo de que, bajo circunstancias aleatorias, ocurra cierto acontecimiento.

⁷ Posición asumida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en causas tales como “Parke Davis” (Fallos: 286:97), “Mellor Goodwin S.A.” (Fallos: 287:79) y “Ford Motor Argentina” (Fallos: 288:33) entre otras.

⁸ Libro Segundo, Sección Tercera, Título XI.

Es posible que en estos contratos el riesgo sea creado artificialmente por las partes contratantes, siendo éstas las que definen los alcances del azar, reguladas siempre conforme a las reglas del juego en cuestión. Si esto no fuese así, estaríamos en presencia de lo estipulado en el propio artículo 2065 cuando reza que *“habrá dolo en el juego o apuesta, cuando el que ganó tenía la certeza del resultado, o empleó algún artificio para conseguirlo”*.

Los contratos objeto del presente son:

- *Típicos*: Ya que se hallan expresamente regulados por el Código Civil; no pudiendo identificarse con ningún otro “tipo” contractual, como lo son la locación de servicio, la locación de cosas muebles, el mandato o la locación de obra –los cuales se encuentran descriptos en diferentes títulos–.
- *Plurilaterales*: Si bien del Código se desprende que se trata de contratos “bilaterales”, es de destacar que los jugadores, sin asumir recíprocas obligaciones, forman un pozo común donde múltiples participantes confrontan su suerte, entregando el premio a quien acierte el resultado.

Considerando la participación de más de dos partes en los contratos aleatorios, cabe distinguir las siguientes modalidades: por un lado, aquella en que el fondo a repartir se genera dentro de un conjunto de partes “jugadoras” y se entrega en su totalidad a la parte “ganadora”; la segunda es aquella en la que existe un “organizador”, que pone a disposición del conjunto el local, elementos manuales o mecánicos y su personal conduce las partidas. Estos últimos son los que nos importan para el análisis en cuestión.

En este supuesto encontramos a los casinos, los bingos y los casinos electrónicos (como se los conoce a aquellos que sólo administran máquinas electrónicas de resolución incierta). Para comodidad en la sintaxis utilizaré el término “Sala” indistintamente para referirme a cualquier sala de juego, sin hacer distinción del tipo de juego de azar que estos organizan.

El Dr. Lejtman, en conjunto con otros colegas, en un interesante artículo publicado en el Periódico Económico Tributario N° 160, hacen un distinguo en la relación existente entre las Salas y los jugadores, desprendiéndose dos situaciones claramente escindibles una de otra:

- a) La prestación de un servicio por parte de la Sala, que consiste en los medios que ésta pone a disposición de los jugadores para participar del juego;

- b) La participación de la Sala en el resultado aleatorio de los juegos que se practican en su local.

IV.a. La Sala como “Organizador del Juego”

Esta actividad desarrollada por las Salas consiste en posibilitar, a través de los distintos medios puestos a disposición de los jugadores (local, mesas, máquinas, personal, etc.), la participación de los concurrentes en distintos juegos. De esta forma, presta el servicio de “organizador de juego”, locación que suele ser retribuida por los asistentes a la sala mediante el pago de una entrada.

Esta relación contractual no es aleatoria, sino que se trata lisa y llanamente de una prestación de servicios.

IV.b. La Sala como “Jugador”

En los casos en que la Sala actúa como partícipe de las apuestas, su condición de “organizador” es reemplazada por la de “jugador” y, en consecuencia, el vínculo contractual que lo une con los distintos participantes se corresponde con lo definido en el artículo 2052 de nuestro Código Civil.

En cuanto a su aporte dinerario al pozo, debe advertirse que los particulares realizan sus apuestas como ingreso al juego y como pago de su obligación, mientras que la Sala se compromete a pagar aquellos resultados aleatorios favorables, reteniendo para sí los que no lo sean.

En otras palabras, la Sala es un jugador más, que integra el contrato plurilateral aleatorio en condiciones similares a los demás jugadores y “juega” a la par de los demás participantes.

Sencillamente se puede observar que el resultado que obtiene la Sala como “jugador” se determina por la diferencia entre la totalidad de los importes apostados para participar en los juegos por él ofrecidos y el total de los pagos realizados al público como resultado de aciertos en sus apuestas.

V. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La ley del Impuesto al Valor Agregado establece cuales son los actos sobre los que recae este gravamen general a los consumos, por lo que se debe examinar si las actividades descriptas más arriba están o no incluidas en la norma para poder concluir, en principio, si la explotación de juegos de azar se encuentra bajo la órbita del tributo.

V.a. Análisis de los Actos Alcanzados

El artículo 1° de la ley de rito establece que el impuesto:

“... se aplicará sobre: a) Las ventas de cosas muebles... b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3... c) Las importaciones definitivas de cosas muebles. d) Las prestaciones comprendidas en inciso e) del artículo 3, realizadas en el exterior...”

En lo que respecta a este trabajo, sólo nos remitiremos a la parte pertinente del artículo 3° en cuanto establece que:

“... se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación:”

“... e) las locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes:”

“20) Involucradas en el precio de acceso a lugares de entretenimiento y diversión, así como las que pudieran efectuarse en los mismos (salones de baile, discotecas, cabarets, boites, casinos...)”

“21) Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina.”

“... Cuando se trata de locaciones o prestaciones gravadas, quedan comprendidos los servicios conexos o relacionados con ellos y las transferencias o cesiones de uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial...”

Respecto de la falta de definición de lo que se debe considerar “locación y prestación de servicios” en esta la ley, tanto la doctrina (Marchevsky, 2006:125) como la jurisprudencia⁹, y hasta el propio fisco¹⁰, han

⁹ “Industria Automotriz Santa Fe S.A.” T.F.N., Sala “D” del 13/03/1980.

¹⁰ Dictamen (DAL) N° 18/94, del 31/01/1994.

recurrido a legislación de fondo para precisar dichos conceptos, donde encontramos lo dispuesto en el artículo 1623 del Código Civil:

“La locación de servicios es un contrato consensual...” que “Tiene lugar cuando una de las partes se obligare a prestar un servicio y la otra a pagarle por ese servicio un precio en dinero...”.

Por otra parte, el artículo 1169 del Código establece que:

“La prestación, objeto de un contrato, puede consistir en la entrega de una cosa, o en el cumplimiento de un hecho positivo o negativo susceptible de una apreciación pecuniaria”.

De la lectura armoniosa de estos dos artículos se observa la exigencia, en esta figura contractual, de que se encuentre perfectamente determinada tanto la prestación como su contrapartida, el precio. Es decir que está lejos de mantener la aleatoriedad en su resultado.

Es de destacar que la generalización de los servicios propuesta por el legislador en el punto 21 antes mencionado, no le quita dependencia del encuadre jurídico aplicable al contrato que lo origina, sino que sólo busca alcanzar con el gravamen a las locaciones y prestaciones de servicio enunciadas taxativamente y todas aquellas otras prestaciones asimiladas a tales, pero siempre por expresa disposición de la ley.

En virtud del análisis jurídico de la actividad desarrollado en el capítulo anterior, y de los actos alcanzados por la ley ya considerados, buscaré ser conciso en el tratamiento tributario que debe dársele a la explotación de los juegos de azar en el Impuesto al Valor Agregado.

V.b. Tratamiento de la Sala como “Organizador del Juego”

Esta prestación, donde el organizador pone a disposición de sus visitantes la estructura necesaria para que estos concreten sus apuestas, y como contraprestación cobra un “precio” de entrada a la Sala que será pagado por quienes concurren, con independencia de que sea aprovechado o no el servicio en cuestión, se encuentra alcanzado por el gravamen de conformidad a lo previsto en el artículo 3°, inciso e), apartado 20 de la ley del impuesto al valor agregado, opinión que ha sido mantenida por la propia Dirección de Asesoría Legal de la Administración Federal de Ingresos Públicos en su Dictamen (DAL) N° 13/01.

V.c. Tratamiento de la Sala como “Jugador”

Los resultados que pueda obtener la Sala por su participación en el juego, sean ganancias o pérdidas, no pueden ser considerados de modo alguno como un “precio” por la prestación de un servicio, sino que en realidad constituyen el *objeto de un contrato plurilateral aleatorio*, tipificado, según lo analizado con anterioridad, en un título diferente de nuestro Código Civil.

En otras palabras, al no tratarse de una prestación de servicio, esta operación no puede ser encuadrada bajo el artículo 3º, inciso e) punto 20 de la ley del gravamen, por lo que no se encontraría alcanzada por el impuesto en cuestión.

Resta considerar si es posible encuadrar la operación en el punto 21 del inciso y artículo citado, en tanto hace mención a las restantes locaciones y prestaciones con independencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable. Al respecto, es importante recordar la opinión de la Subdirección General de Legal Tributaria del Organismo Fiscal, que en el Dictamen N° 16/96, haciendo alusión a otro tipo de prestación –cesión de derechos–, destacó que no tratándose de una venta de cosa mueble, ni de una locación o prestación de servicios, ni de una importación definitiva de cosas muebles no corresponde entenderla alcanzada por el tributo.

Lo que se debe tener en claro del dictamen mencionado es que, si bien el legislador ha dotado de relevancia fiscal a ciertos actos, asimilándolos a “venta” o a “locaciones y prestaciones de servicios”, esta amplitud de la ley no debe entenderse como una imprecisión, motivo por el cual no pueden considerarse alcanzados actos diferentes a los establecidos en el artículo 1º de la ley de rito¹¹.

Por todo lo expuesto acuerdo con lo expresado por la Dirección de Asesoría Legal del Organismo Fiscal, que ha sostenido que:

“... El contrato de juego y apuesta que se verifica entre el apostador y el que explota el juego del bingo consiste en un contrato aleatorio regulado por el Código Civil, no alcanzado por el objeto del gravamen por no tratarse de venta de cosa mueble, ni de una locación o prestación de servicios, ni de una importación definitiva de cosas muebles”¹².

Es importante mencionar lo curioso de la exención dispuesta en el artículo 7º, inciso h), apartado 1, que incluye a:

¹¹ Dictamen del Departamento de Asesoría Legal Tributaria, conformado por la Dirección de Asesoría Legal de fecha 26/02/98, recaído en la actuaciones N° 1163/97.

¹² Dictamen (DAL) N° 13/2001 del 08/02/2001.

“...Las realizadas por el Estado nacional, las provincias, las municipalidades y el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y por instituciones pertenecientes a los mismos o integrados por dos o más de ellos, excluidos las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1° de la Ley N° 22.016, entendiéndose comprendidos en la presente exención a los fideicomisos financieros constituidos en los términos de la Ley N° 24.441, creados por los artículos 3° y 9° de la Ley N° 25.300.”

*“No resultan comprendidos en la exclusión dispuesta en el párrafo anterior los organismos que vendan bienes o presten servicios a terceros a título oneroso a los que alude en general el artículo 1° de la Ley N° 22.016 en su parte final, cuando los mismos se encuentren en cualquiera de las situaciones contempladas en los incisos a) y b) del Decreto N° 145 del 29 de enero de 1981, con prescindencia de que persigan o no fines de lucro con la totalidad o parte de sus actividades, así como **las prestaciones y locaciones relativas a la explotación de loterías y otros juegos de azar** o que originen contraprestaciones de carácter tributario, realizadas por aquellos organismos, aun cuando no encuadren en las situaciones previstas en los incisos mencionados.” (El destacado es propio).*

De la simple lectura del articulado podría llegar a concluirse, erróneamente, que dicha exención implica un reconocimiento del legislador, en el sentido que se hizo necesaria porque las actividades en cuestión se encuentran alcanzadas por el impuesto.

En esta perspectiva se estaría obviando la palabra “*relativas*”, dado que una de las connotaciones que da el Diccionario de la Real Academia Española es “*que guarda relación con alguien o con algo*”, por lo cual es entendible que el legislador haya querido eximir a aquellas prestaciones y locaciones que guarden relación con dicha explotación, es decir, aquellas prestaciones derivadas de los contratos aleatorios, llevadas adelante por los sujetos mencionados.

V.d. Créditos Fiscales generados por la operación

Las Salas de Juego no sólo pueden desarrollar las actividades descriptas hasta el momento, sino que es muy común que lleven adelante una serie de servicios accesorios ofrecidos al jugador para su comodidad; entre estos podemos encontrar los servicios gastronómicos, estacionamiento, venta de productos de merchandising, etc.

No creo necesario establecer los principios básicos del tributo, por lo que debemos asumir que todas estas actividades están alcanzadas, ya sea en su calidad de prestación de servicios o venta de bienes muebles.

Ante esta conjunción de actividades, algunas alcanzadas por el impuesto y otras no (las de la Sala como “jugador”), es imprescindible aclarar que se deberán prorratear los créditos fiscales que no sea posible asignar directamente con las operaciones gravadas.

Es bueno aclarar que los créditos fiscales generados por operaciones exceptuadas de tributar el IVA (como la compra de las máquinas tragamonedas, las ruletas, etc.) incluyen costo para su titular, y deben computarse como gasto en el ejercicio en el que se verifican o como incremento del valor de los bienes de uso a los que acceden, dado que no existen débitos fiscales contra los cuales puedan compensarse¹³.

¹³ "Grupo Uno S.A.", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, del 27/10/2005.

VI. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En ocasión de la redacción del texto legal al cual me referiré en este título, el Legislador Nacional ha adoptado una posición amplia, incluyendo en el ámbito de aplicación a *“todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal”*.

VI.a. Ganancias Imponibles

Respecto del concepto de “ganancias obtenidas”, el artículo 2° de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece que lo serán:

“... 1) Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.”

“... 2) Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.”

“... 3) Los resultados obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, títulos, bonos y demás títulos valores, cualquiera fuera el sujeto que las obtenga.”

Observamos que la ley da un concepto general de “ganancias”, las que deberán ser “periódicas”, es decir, que *puedan* reproducirse en el tiempo, y esa periodicidad debe implicar “permanencia” de la fuente productora.

No es necesario adentrarnos en una descripción pormenorizada del concepto general de ganancia –el cual no es el objeto del presente– para entender que cualquiera sea la actividad desarrollada por las Salas de Juego (como “organizador” o como “jugador”) están alcanzadas por este gravamen.

VI.b. Forma de Tributar

El sistema de tributación de nuestra ley separa la renta obtenida por los sujetos en diferentes categorías, las cuales se utilizan como medio para determinar la forma de imposición de la renta aludida.

Como se ha comentado al inicio del presente trabajo, este tipo de emprendimientos son concesionados por las provincias a personas físicas o jurídicas que obtienen una autorización expresa para desarrollar dicha actividad.

Este tipo de emprendimiento tributará por las reglas impuestas para la tercera categoría, conformando así la ganancia de acuerdo a la teoría del balance y a una alícuota que será: a) para las sociedades de capital del 35% de su resultado impositivo; b) mientras que para las personas físicas se deberá aplicar la escala progresiva del artículo 90 de la ley del gravamen.

VI.c. El Caso Particular de los Jugadores

Raimondi y Atchabahian tratan el objeto del impuesto destacando que para los 'sujetos no empresa' *"el objeto imponible es mucho más restringido; solamente comprende (ley, art. 2 apartado 1) las ganancias (rendimientos, rentas, beneficios, enriquecimientos) susceptibles de ser obtenidas con periodicidad, que implique la permanencia de la fuente que las produce y ésta se halle habilitada"* (Raimondi y Atchabahian, 2007:27).

En cuanto a los "rendimientos, rentas o enriquecimientos" como conceptos generales no pueden generar dudas en su alcance, pero la idea de que "sean susceptibles de ser obtenidas con periodicidad" hace pensar en que la repetición de las mismas, si bien puede darse una sola vez, por su naturaleza u otras características podrían ser repetitivos –aunque no lo fueran–.

Bajo esta perspectiva, las ganancias de los visitantes que participan de los juegos desarrollados en las Salas, en principio no estarían alcanzadas por el impuesto en cuestión por no configurarse la habitualidad en el desarrollo de la actividad. Mejor dicho, podemos encontrar una habitualidad en la conducta del jugador, pero difícilmente encontremos su principal condición respecto a "la permanencia de la fuente que las produce", dado que en la conducta del sujeto al cual nos referimos no encontraremos una concepción comercial de los actos en cuestión.

Ahora bien, distinto es el caso de algunos jugadores que parecerían estar organizados en forma de empresa –según los preceptos enunciados para la tercera categoría–, ya que para desarrollar sus actividades lúdicas realizan una inversión, haciendo de ésta actividad una fuente de ingresos permanentes.

Esta concepción la podemos encontrar principalmente en aquellos que son conocidos por su participación en torneos de póker, inscribiéndose regularmente y obteniendo un rédito de su participación en los mismos.

En estos casos, al abonársele los premios al jugador, se deberán realizar las retenciones de acuerdo a lo estipulado en la Resolución General (AFIP) 830 (BO: 28/04/2000).

Otro caso particular es el de los jugadores no residentes en el país, en cuyo caso no es condicionante la “habitualidad” expuesta más arriba, debiendo practicársele la retención según el tratamiento dispuesto para los beneficiarios del exterior (artículo 91 y subsiguientes de la ley del gravamen).

VII. IMPUESTO A LOS PREMIOS DE SORTEOS Y CONCURSOS DEPORTIVOS

El Profesor Villegas explica que, cuando en 1973 se aprobó la redacción de la ley que establece el actual Impuesto a las Ganancias (Ley 20.628) no quedaron incluidos en su hecho imponible los premios de determinados juegos y concursos (comprendidos en su vieja reglamentación dentro del impuesto a las ganancias eventuales), creándose, en cambio, otro tributo diferente con la denominación del presente título (Villegas, 2001:567).

Este gravamen de emergencia, establecido por la Ley 20.630 (BO: 22/01/1974), alcanza a los premios ganados en sorteos y algunos concursos deportivos, quitándose del ámbito de aplicación a *“los premios de juegos o ganancias de juegos de azar habilitados por casinos y salas de juegos oficiales o autorizados por autoridad competente (ruleta, punto y banca, treinta y cuarenta, etc.)”*, por lo que no recae sobre aquellos pagados en el desarrollo de la actividad objeto del análisis.

Sin embargo, es muy común que como parte de las promociones para atraer visitantes a las salas de juego se realicen sorteos que son publicados en medios masivos de comunicación. En estos casos sí estamos en presencia de una actividad alcanzada por la imposición descripta en este título. Debido a que no es objeto del presente trabajo, no me explayaré sobre el tema, pero apuntaría como recomendación un especial cuidado al establecer este tipo de acciones de marketing.

VIII. IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

VIII.a. Hecho Imponible

Este impuesto a los consumos que se mantiene en la esfera provincial, grava la totalidad de los actos de comercio, sin distinguir la tipicidad de los mismos.

Esto es así porque los legisladores provinciales, tomando como antecedente la estructura propuesta en el “Proyecto Uniforme” elaborado por la Secretaría de Hacienda de la Nación en el año 1978, han alcanzado a todas las actividades habituales y a título oneroso realizadas en sus provincias¹⁴.

VIII.b. Base Imponible

Con respecto a los ingresos por el servicio de “Organizador del juego”, queda claro que la base de imposición es el valor de la entrada cobrada a los visitantes.

El punto en conflicto se genera en las sumas obtenidas por su participación en las apuestas.

Para el estudio pormenorizado del monto que configura la base de imposición del gravamen en cuestión, tomaré lo esgrimido por el fisco bonaerense, el cual podría extenderse por analogía al resto de las jurisdicciones de nuestro país.

El fisco de la Provincia de Buenos Aires ha hecho hincapié en que:

“...nos encontramos con un tipo de actividad (el juego de azar) respecto de la cual el Estado tiene absoluta y exclusiva injerencia, al estar sometida, por voluntad constitucional (art. 37 Constitución de la Provincia de Buenos Aires), a un régimen propio fijado por la ley, resultando ser el fisco –consecuentemente– el único sujeto legitimado para determinar los valores de las apuestas, premios, etc., y, en definitiva, el margen de utilidad de la explotación en cuestión.”

En esta línea de pensamiento se concluye que “... es el Estado quien, en definitiva y pese a la posibilidad de dar a un tercero la explotación, conserva su titularidad, decide el precio del servicio de esparcimiento prestado y al hacerlo, en uso de su

¹⁴ Podemos mencionar como ejemplo el artículo 182 de Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (t.o. 2011) que incluye dentro del hecho imponible “cualquier otra actividad a título oneroso”.

potestad fiscal, adiciona un componente tributario de relevancia, consistente en el plus generado por la obtención de una ganancia más allá de lo normal.”

En este mismo informe¹⁵, al opinar sobre la forma de determinar la base de imposición, estipula que:

“... se estima que a efectos de determinar la magnitud económica del hecho imponible atribuible al mismo, al total del resultado de la explotación, deben detraerse los siguientes conceptos:

- 1) El valor de los premios;*
- 2) El canon fijo a remitir al Instituto Provincial de Loterías y Casinos (cf. Artículo 3);*
- 3) El monto equivalente al 25% del canon con destino al municipio;*
- 4) El monto equivalente al 25% del canon con destino a la entidad de bien público;*

A esta afirmación se arriba en el entendimiento de que el margen económico resultante de la detracción de dichos rubros, es el que realmente representa para el tercero contratante la retribución por el ejercicio de su actividad, en los términos legislados respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (art. 147 Código Fiscal t.o. 1999)”.

Recordemos que el artículo mencionado en el párrafo anterior estima que:

“... Se considera ingreso bruto al valor o monto total –en valores monetarios, en especies o en servicios– devengados en concepto de [...] la retribución por la actividad ejercida...”.

De esta forma, y considerando lo estipulado anteriormente como retribución de la Sala como jugador, se desprende que el monto gravado es neto de restar al monto total apostado, el importe pagado en concepto de premios. Ahora bien, el mismo Código Fiscal, en el artículo siguiente al mencionado, estipula que no integrarán la base imponible:

“... Los reintegros que perciban los comisionistas, consignatarios y similares, correspondientes a gastos efectuados por cuenta de terceros, en la operaciones de intermediación en que actúen.– Tratándose de concesionarios o agentes oficiales de ventas, lo dispuesto en el párrafo anterior sólo será de aplicación a los del Estado en materia de juegos de azar y similares y de combustibles”.

Considerando lo establecido por el legislador, podemos llegar a la misma conclusión a la que ha arribado la Dirección Técnica antes comentada.

Para el resto de las provincias cabe un análisis análogo al realizado por el fisco bonaerense, por lo que podemos establecer que la base imponible en esta actividad se calcula por la diferencia entre las apuestas realizadas por los

¹⁵ Informe N° 156/03 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección Provincial de Rentas.

visitantes de la sala y los pagos efectuados en concepto de “premio”. Finalmente, a este monto se le debe deducir el “canon” abonado a la provincia y, en caso de corresponder, el monto que corresponde a las entidades de bien público.

VIII.c. Alícuota Aplicable

Otra perspectiva para analizar la gravabilidad en el impuesto que estudiamos en esta oportunidad, es su enunciación en el propio texto legal¹⁶.

Ahora bien, en lo que respecta al gravamen, éste no es uniforme en todas las provincias; muy por el contrario, podemos encontrar las más diversas alícuotas en cada una de las jurisdicciones¹⁷.

A modo de guía, presento el siguiente cuadro donde intento sintetizar el marco legal que enmarca la actividad en cada jurisdicción y la alícuota aplicable para cada caso:

JURISDICCIÓN	ALÍCUOTA	CONCEPTO
Ciudad Autónoma de Buenos Aires	3%	Artículo 55 de la Ley 3.394.
Provincia de Buenos Aires	6%	Artículo 21 de la Ley 14.200.
Provincia de Catamarca	3%	Ley 5.023.
Provincia de Córdoba	4%	Artículo 146 de la Ley 6.006 (Código Fiscal); Artículo 17 de la Ley Impositiva 9.704.
Provincia de Corrientes	4,10% 2,50%	Servicios relacionados con juegos de azar. Servicios de salones de juegos.
Provincia del Chaco	4.10%	Artículo 116 del Decreto Ley 2.444/62; Alícuota prevista en la Ley 2.071.
Provincia del Chubut	12% 3%	Servicios relacionados con juegos de azar: Artículo 27 de la Ley XXIV-57 Servicios de salones de juego: Artículo 119 de la Ley XXIV-38; Ley XXIV-51
Provincia de Entre Ríos	3%	Artículo 8° de la Ley 9.622.
Provincia de Formosa	3%	Artículo 202 de la Ley 865.
Provincia de Jujuy	20% 5%	Artículo N°179 ley 3202/75; Ley 4652. Comercialización de billetes de lotería y juegos de azar autorizados. Ley 5514.
Provincia de La Pampa	2,50%	Artículo 165 de la Ley 271; Ley 2548.

¹⁶ De esta forma encontramos que, al momento de detallarse los códigos de actividad y sus respectivas alícuotas del gravamen en la Provincia de Buenos Aires la Actividad NAIIB-99 “924911 -Incluye la explotación de salas de bingo, las actividades de los concesionarios de loterías, la explotación de salas de máquinas tragamonedas y los servicios de explotación de juegos recreativos. No incluye el alquiler de máquinas tragamonedas (subclase 71290) ni la comercialización de billetes de lotería y juegos de azar autorizados (código 924912)-”.

¹⁷ Siguiendo con lo comentado, la Ley (PBA) 14.044 (BO: 16/10/2009) establece para el código “9249 - Servicios de esparcimiento n.c.p.” una alícuota del 6%.

JURISDICCIÓN	ALÍCUOTA	CONCEPTO
Provincia de La Rioja	6,60%	Ley 8.693.
Provincia de Mendoza	20% 6%	Servicios de juegos de azar: Artículo 159. Servicios de salones de juego: Artículo 158. Ley 4.362; Ley 8144.
Provincia de Misiones	2,5% 3,40%	Artículo 141 de la Ley XXII-35 (antes Ley 4366); Artículo 11 de la Ley XXII-25 (Ley 3.262). Para cualquier actividad realizada a consumidores finales.
Provincia del Neuquén	4,10% 5%	Servicios relacionados con juego de azar: Artículo 202 del Decreto Ley 12.588/57. Servicios de salones de juego: Artículo 181 de la Ley 2680; Ley 2681
Provincia de Río Negro	3,5% 5%	Servicios relacionados con juegos de azar. Rifas, tómbolas, bingos y salones de juegos. Artículo 1º de la Ley 1.301; Ley 4.252.
Provincia de Salta	5% 10%	Máquinas electrónicas de juegos de azar. Salones de entretenimiento en general. Ley 6.611.
Provincia de San Juan	10%	Artículo 54 de la Ley 8.099.
Provincia de San Luis	4,10% 3,50%	Servicios relacionados con juegos de azar. Servicios de salones de juego. Artículo 178 de la Ley VI-0490/2004; Artículo 14 de la Ley VIII-0254/2007.
Provincia de Santa Cruz	4,10% 2,50%	Servicios relacionados con juegos de azar. Servicios de salones de juego. Artículo 26 del Decreto Ley 1.627/58; Ley 1.539.
Provincia de Santa Fe	10,50% 4%	Servicios relacionados con juegos de azar. Servicios de salones de juego. Artículo 122 de la Ley 3.456; Artículo 7 de la Ley 3.650.
Provincia de Santiago del Estero	3%	Ley 6.793.
Provincia de Tierra del Fuego	3%	Ley 440.
Provincia de Tucumán	2,50%	Decreto 2507/3-1993

IX. IMPUESTO DE SELLOS

IX.a. Hecho Imponible

Este gravamen tiene por objeto recaer sobre los documentos públicos y privados que acreditan actos, contratos u operaciones, por cuya virtualidad se constituyan, reconozcan, modifiquen o se extingan derechos u obligaciones de toda especie (Díaz, 2009: 3).

La concesión es un contrato por el cual el Estado encomienda a una persona física o jurídica la realización de una obra o bien la organización y prestación de un servicio cuya titularidad le pertenece. En el estudio que nos reúne se trata de juegos de azar, actividad que ya hemos definido como propia del Estado Provincial, correspondiéndole por tanto su organización, administración, control y explotación.

De lo hasta aquí expuesto podemos concluir que el convenio entre la autoridad de aplicación y aquel que asuma la titularidad en el desarrollo de esta actividad es un “contrato de concesión”. Por lo tanto, considerando el principio instrumental en que se basa la gabela en estudio, quedarán gravados al momento en que se formalice el otorgamiento de licencias de juegos entregadas por los gobiernos provinciales en favor de los particulares.

Esta tesitura es mantenida por el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa “Agrupación Salud Integral s. recurso de apelación – Impuesto de Sellos” del 13/04/2000, donde expone que el nacimiento del hecho imponible en estos casos, si bien tiene su origen en el proceso licitatorio, acaece finalmente con la celebración del contrato.

Cabe aclarar que estos acuerdos generalmente requieren la conformidad de la autoridad pública mediante un acto expreso, por lo cual se encontrará perfeccionado en el momento en que la misma sea formalizada, es decir, con la publicación del decreto o ley que deje firme el acto administrativo referido.

IX.b. Base Imponible

Para medir la base de imposición es adecuado considerar como está conformado el valor de la concesión otorgada por el Estado.

En opinión del fisco bonaerense el mencionado valor se refiere al porcentaje de la utilidad que se obtiene de descontar de la recaudación total el importe destinado a premios y los cánones al Estado Provincial¹⁸.

Nos encontramos aquí con la dificultad de cuantificar la base imponible, debiéndose realizar un presupuesto con estimaciones razonables¹⁹.

En este aspecto los distintos ordenamientos provinciales son recurrentes en que la estimación deberá basarse en elementos de juicio adecuados, pudiendo fundarse en rendimientos de convenios y prestaciones similares anteriores al instrumento, si las hubiera, o de otros valores inferibles del negocio, inversiones, erogaciones y similares, vinculados a la concesión.

Por lo antedicho, es viable proyectar para el futuro con base al rendimiento de contratos anteriores de la misma compañía. En caso de no existir tales antecedentes, podrían considerarse los rendimientos de otras empresas del mismo ramo, y de similares características (ubicación geográfica, densidad de población, estacionalidad del negocio, etc.).

Asimismo, esta información puede ser consultada a los diferentes institutos de juego provinciales, dado que los mismos cuentan con los antecedentes al respecto acerca de los ingresos obtenidos por las diferentes entidades en períodos anteriores.

Es destacable que el Fisco podrá batallar contra la forma de cálculo de la base de imposición, desestimándola y realizando una nueva determinación, pero en ningún caso la estimación pretendida podrá realizarse en base a ingresos o rendimientos obtenidos con posterioridad a la fecha de firma del convenio. Seguidamente, en caso en que el convenio hubiere sido presentado en tiempo y forma ante la autoridad de aplicación, es común a todas las jurisdicciones que la diferencia a favor de la Administración no ocasione incriminación de infracción, atendiendo a que el mayor valor estimado, si bien debe abonarse, proviene de un error con características de excusable.

IX.c. Alícuota Aplicable

Debido a que los legisladores provinciales han gravado en forma desigual los diferentes tipos de contratos, hay que distinguir dos situaciones

¹⁸ Informes (DAT) N° 27/05 y N° 30/05.

¹⁹ La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil ha dicho en la causa "Regula c/ Fuentes" que, salvo las cosas de valor incierto o fuera de comercio, las demás tienen un valor cierto aunque sea aproximado.

que suelen sucederse en la explotación de los juegos de azar. En primer lugar la concesión directa del Estado a quien explotará los juegos; y en segundo lugar los convenios que firmen las entidades de beneficencia con un tercero para que éste realice la explotación.

En el primer caso queda más que claro que el acuerdo para la licencia estará alcanzado a la alícuota que cada jurisdicción imponga para los ya mencionados “contratos de concesión”.

En el otro supuesto, en el que las Provincias entregan la concesión a entidades de bien público, las cuales contratan con terceras personas para la explotación del juego, éste segundo convenio deberá tratarse como una cesión de acciones y derechos, debiendo tributar a la alícuota que para estos casos se les impone.

Por último corresponde indicar que las entidades de bien público, al igual que el propio Estado, generalmente están exentos del tributo en cuestión, por lo que se recomienda analizar su encuadramiento en la normativa de cada jurisdicción conforme el objeto previsto en los estatutos o instrumentos constitutivos de cada una de las partes, para así determinar si es posible la divisibilidad del gravamen, hecho que resulta procedente en la medida en que alguna de las partes otorgantes del acto se encuentre exenta.

X. TASAS MUNICIPALES

No existe dentro de la doctrina un consenso acerca de si la autonomía municipal proclamada por la Constitución Nacional se limita al alcance que fuera determinado por las constituciones y leyes provinciales, o bien si se extiende a las potestades tributarias originarias (Spisso, 2007:273).

Sobre el tema se ha expedido el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Córdoba, manteniendo desde 1999 que la Constitución Provincial, “al asignarle competencia para establecer impuestos, les impone el deber de coordinar y armonizar el ejercicio de dicha facultad con el régimen impositivo provincial y federal”²⁰.

En este contexto, los municipios han ido transformando sus antiguas “tasas de inspección, seguridad e higiene” –las cuales combinaban el ejercicio habitual de actividades a título oneroso de los contribuyentes con la prestación por parte del municipio de un servicio divisible– en verdaderos impuestos.

De esta forma se hace indispensable realizar un minucioso estudio acerca de los actos alcanzados por cada una de las tasas/impuesto establecidos por las municipalidades, ya que estos tributos pueden colisionar con la Ley de Coparticipación Federal.

Expuesto esto, podemos adentrarnos en lo que a nuestro análisis respecta. Las distintas municipales provinciales han modificado su visión del negocio del juego, siendo más permisivas en un principio –acompañando la instalación de las salas–, y atacando tributariamente a la actividad lúdica con el paso del tiempo.

Si bien la normativa legal es particular de cada provincia, en algunas como la Provincia de Buenos Aires²¹, se prohíbe taxativamente gravar con tasas particulares que incidan sobre la venta de fichas o entradas a los casinos provinciales o sus concesiones para la explotación de salas de juego.

Esta exclusión no se aplica a los tributos referidos al inmueble o sus habilitaciones comerciales, pero es muy común que los municipios intenten aplicar una tasa agravada a los salones de juego, ya sea a través de la creación

²⁰ Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Córdoba, 09/12/1999, “Banca Nazionale del Lavoro v. Municipalidad de Río Cuarto”.

²¹ Artículo 8° de la Ley (PBA) 11.536.

de una actividad particular a habilitar –y más gravosa que las demás–, o bien por la utilización de una alícuota directa aplicable sobre los ingresos.

Cualquiera sea el supuesto, los municipios se justifican a partir de la desaprobación moral hacia este tipo de actividades, interponiendo los casos de ludopatía que las salas pueden generar.

Esta posición, asumida particularmente en los últimos años por las legislaturas municipales, es altamente reprochable, en principio por que la llevada a cabo por los explotadores de juegos de azar es una actividad lícita, aprobada por leyes particulares que se supone han estimado los problemas que puede causar a la población; y además, no se puede dejar de mencionar que un alto porcentaje de la participación que recibe la provincia es destinado al municipio que aprueba la instalación de las salas, lo que debería satisfacer altamente sus objetivos recaudatorios, y con esto, toda financiación necesaria para apalear los problemas que esta actividad supuestamente acarrea.

Lo que sucede en estos casos es que el municipio pretende cobrar una tasa desmesurada en comparación con otro tipo de emprendimientos. Si se trata de actividades lícitas debe haber igualdad, particularmente asumiendo que la tasa es un concepto abonado en contrapartida de servicios prestados, por lo que tiene que mantener una relación con el verdadero servicio que se le brinda a la empresa, y no una exagerada retribución buscando una capacidad contributiva que solo se basa en lo aparentemente redituables que son las Salas de Juego.

XI. CONTRIBUCIONES PATRONALES

A partir del mes de julio de 2001, determinadas empresas deben abonar las Contribuciones Patronales con una alícuota incrementada del 17% al 21%, por lo que en este título se analizará cuál de éstas corresponde aplicar en la actividad que nos reúne.

Como primer punto describiré los sucesos regulatorios, dado que, en la correcta interpretación de la norma es donde se debe buscar la conclusión más conveniente.

XI.a. Reseña Normativa

Con la promulgación del Decreto N° 814/01 (BO: 22/06/2001) se deja:

“... sin efecto toda norma que contemple exenciones o reducciones de las alícuotas aplicables a las contribuciones patronales, con la única excepción de la establecida en el Artículo 2° de la Ley N° 25.250”.

Y se dispone la unificación de las contribuciones en el 16%,

“... sobre la nómina salarial con destino a los subsistemas de la Seguridad Social regidos por las leyes 19.032 (INSSJP), 24.013 (Fondo Nacional de Empleo), 24.241 (Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones), y 24.714 (Régimen de Asignaciones Familiares) pertenecientes al sector privado”.

Un mes después, la Ley N° 25.453 (BO: 31/07/2001) modificó el mencionado decreto, creando una alícuota diferencial del “20% para los empleadores cuya actividad principal sea la locación y prestación de servicios con excepción”, entre otros, de las Pequeñas y Medianas Empresas reguladas por la Ley 24.467.

Finalmente, la Ley N° 25.565 (BO: 21/03/2002) incrementó en un punto porcentual ambas alícuotas, dejándonos el texto vigente del mencionado Decreto 814 con la siguiente distinción en su artículo 2°:

- a) 21% para los empleadores cuya actividad principal sea la locación y prestación de servicios con excepción de los comprendidos en las leyes 23.551, 23.660, 23.661 y 24.467.
- b) 17% para los restantes empleadores no incluidos en el inciso anterior. Asimismo será de aplicación a las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1° de la ley 22.016 y sus modificatorias.

Posteriormente, mediante el Decreto N° 1009/01 (BO: 14/08/2001) se determina que resultan comprendidos en el mencionado inciso a) aquellos

empleadores cuya actividad principal encuadre en el sector “Servicios” o en el sector “Comercio” de acuerdo a lo dispuesto en la Resolución N° 24/2001 (BO:20/02/2001) de la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa del Ministerio de Economía; y siempre que sus ventas anuales, calculadas en función a lo previsto en dicha norma²², superen en todos los casos los \$ 48.000.000.

Mediante la citada resolución la Secretaría definía las categorías e importes correspondientes a las distintas actividades, para poder ser consideradas micro, pequeñas o medianas empresas. Así, en su artículo 1 puntualizaba los siguientes niveles máximos de ventas totales anuales:

TAMAÑO/SECTOR	AGROPECUARIO	INDUSTRIA Y MINERÍA	COMERCIO	SERVICIOS
MICROEMPRESA	\$ 150.000.-	\$ 500.000.-	\$ 1.000.000.-	\$ 250.000.-
PEQUEÑA EMPRESA	\$ 1.000.000.-	\$ 3.000.000.-	\$ 6.000.000.-	\$ 1.800.000.-
MEDIANA EMPRESA	\$ 6.000.000.-	\$ 24.000.000.-	\$ 48.000.000.-	\$ 12.000.000.-

Finalmente, mediante el dictado de la Resolución General (AFIP) N° 1095 (BO: 19/09/2001) la propia Administración Federal adoptó la forma de cálculo establecida por la Secretaría, y dispone que se considerarán comprendidos en el inciso a) del artículo 2 del Decreto 814/01 los empleadores que cumplan, en forma conjunta, sólo con los siguientes requisitos:

- Que la actividad principal sea el comercio, o la prestación o locación de servicios, en cuya caso se entenderá por actividad principal la que represente respecto del total de la facturación bruta -neta de impuestos-, la de mayor porcentaje en el último ejercicio comercial o año calendario, de acuerdo con el último balance o información contable equivalente adecuadamente documentada, y*
- Que la facturación bruta total -neta de impuestos-, correspondiente al promedio de los 3 últimos ejercicios comerciales o años calendario, a partir del último balance o información contable equivalente adecuadamente documentada, haya sido superior a \$ 48.000.000, cualquiera sea la cantidad de personal dependiente.*

Es de destacar que, a raíz de la devaluación que ha sufrido nuestra moneda desde el año 2002, la Secretaría ha ido definiendo nuevos parámetros de ventas totales para que una firma sea considerada Micro, Pequeña o Mediana Empresa. Podríamos resumir los cambios con la siguiente tabla (se exponen solo los montos que nos interesan para el presente):

²² Se debe considerar como venta anuales al promedio de los últimos TRES (3) balances o información contable equivalente adecuadamente documentada, excluidos el impuesto al Valor Agregado, el impuesto interno que pudiera corresponder y deducidas las exportaciones que surjan de los mencionados balances o información contable hasta un máximo del 35% de dichas ventas.

MEDIANA EMPRESA	COMERCIO	SERVICIOS
Resolución N° 24/01 (BO: 20/02/2001)	\$ 48.000.000.-	\$ 12.000.000.-
Resolución N° 675/02 (BO: 30/10/2002)	\$ 86.400.000.-	\$ 21.600.000.-
Disposición N° 147/06 (BO: 25/10/2006)	\$ 88.800.000.-	\$ 22.440.000.-
Resolución N° 21/10 (BO: 19/08/2010)	\$ 111.900.000.-	\$ 28.300.000.-

Por lo hasta aquí expuesto, se puede concluir que el análisis para corroborar si corresponde el incremento de la alícuota mencionada, se debe basar en determinar: en primer lugar, el tipo de actividad desarrollada por aquellos que explotan juegos de azar; y luego, en caso de llegar a la conclusión de que se trate de “comercio” o “servicio”, verificar si pueden ser considerados PyME.

XI.b. Definición de la Actividad Principal

Dado que los privados que desarrollan la actividad bajo análisis no solo operan las salas de juego sino que es muy posible que administren hotelería y/o gastronomía, debemos establecer cuál es la actividad a la cual se refiere el decreto en cuestión.

Sobre este punto, la RG (AFIP) 1095/01 dispuso que se entenderá por actividad principal a la que represente, respecto del total de facturación bruta, la de mayor porcentaje en el último ejercicio comercial o año calendario. Considerando esto la actividad principal es, sin lugar a duda, la de explotación de juegos de azar.

1. Según el Codificador de Actividades Económicas

Al respecto, la Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social ha expresado en su Dictamen 21/2008 que para el encuadre que se haga de la actividad del contribuyente deben guiarse primariamente en su inscripción según el codificador aprobado por la RG (AFIP) N° 485. Expone luego que el artículo 3 de la Resolución (SPyME) N° 24/2001 –luego de la modificación realizada por la Disposición N° 147/2006– establece las secciones del ClaNAE-97 –seguido por la propia RG (AFIP) 485– que encuadran en los Sectores “Comercio” y “Servicio” (*G* en el primero y *E, H, I, J, K, M, N y O* en el segundo).

Teniendo en cuenta esto, y considerando que las salas de juego están (o deberían estar) inscriptas ante la Administración Federal bajo el código de actividad 924.910, definido como “Servicios de esparcimiento relacionados con juegos de azar y apuestas”, el cual se encuentra incluido en la letra “O” del codificador de actividades, podemos llegar a concluir que primeramente el Fisco Nacional asume que dicha actividad pertenece al sector servicio,

conforme al articulado mencionado up supra, aplicando en tal sentido la mayor de las alícuotas establecidas en el Decreto 814/2001.

2. Según la Actividad Desarrollada

En otras actuaciones del Fisco encontramos que se apartan de la definición de la Dirección de Asesoría mencionada, particularizando que si bien:

“... cada Casino cobra un precio (entrada) para acceder al mismo, además presta un servicio de esparcimiento (recitales, espectáculos artísticos, etc.), comercializa bebidas-alimentos-cigarrillos, y por supuesto, su mayor ingreso está dado por la suma neta positiva de las apuestas recibidas.”

Al poner todos los recursos –personal, instalaciones, administración del juego– a favor del apostador, independientemente de que este gane o pierda en el juego, para los representantes del fisco:

*“... la actividad desarrollada por el Casino **consiste en la prestación de servicios de diversión mediante la explotación de juegos de azar**, fundamentalmente en la administración del juego, lo que permite a la firma como consecuencia lógica de ello, obtener una ganancia operativa por diferencia entre apuestas recibidas vs. apuestas pagadas.”*

Siguiendo este razonamiento, culmina con que a los fines de encuadrar la actividad dentro del decreto mencionado:

*“... la actividad generadora de todos los ingresos es una sola: **la prestación de servicios de diversión mediante la explotación de juegos de azar**. El resultado positivo o negativo de las apuestas, necesariamente es consecuencia de la previa prestación de dichos servicios. Otra alternativa es materialmente imposible.”*

XI.c. Tope de Ingresos para ser considerado PyMe

Por último, deseo aclarar brevemente que, si bien la posición del fisco nacional es la de considerar los \$ 48.000.000 fijados por el Decreto 1009/2001 como tope de ingresos para ser considerado PyME (y poder así beneficiarse con la alícuota menor) hay un reciente pronunciamiento judicial que defiende una posición más amplia.

Como lo revisáramos en la reseña legal efectuada sobre el tema que nos ocupa, a partir de la constante devaluación de la moneda se ha ido modificando el importe tope mencionado en el párrafo anterior, parámetros que la Administración Federal no ha reconocido por considerar que las resoluciones y disposiciones no pueden modificar una norma de jerarquía superior como es el Decreto 1009/01, ni una dictada por el propio organismo recaudador como es la RG (AFIP) 1095/01.

Al respecto, en la causa “Codimat S.A.”²³ la Cámara Federal de la Seguridad Social ha establecido que:

“... la Administración Federal de Ingresos Públicos, debió aplicar en su inspección para los períodos analizados, la legislación positiva vigente aplicable a los mismos, esto es art. 1° Decreto 1009/01: artículo 2° del Decreto N° 814 de fecha 20 de junio de 2001, modificado por la Ley N° 25.453, Decreto N° 814/01, su modific., y complementados: Resolución 24/2001 y su modificatoria 675/2002 de la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa”.

Debo destacar que en la causa mencionada el contribuyente –aún con un fallo a favor– se allanó a la pretensión fiscal, por lo que deberemos esperar para conocer la opinión de la Corte Suprema de Justicia al respecto.

Es por lo expuesto hasta aquí que es conveniente manejarse con los topes propuestos por la Secretaría, sabiendo desde ya que se deberán impugnar las determinaciones fiscales si las hubiera, buscando un fallo favorable directamente en la justicia.

²³ Cámara Federal de Apelaciones de la Seguridad Social, Sala III, 11/05/2009, “Codimat S.A. c. Administración General de Ingresos Públicos – DGI”.

XII. CONCLUSIONES

En este trabajo he pretendido realizar un análisis de la actividad de explotación de juegos de azar desde el punto de vista de los emprendimientos privados, enfocándome particularmente sobre el tratamiento tributario que se le debe proporcionar.

La elección de este tema, y el particular enfoque que he tomado sobre su regulación, se relaciona directamente con mi apreciación de que es recomendable realizar una revisión del enfoque legal y del tratamiento impositivo que hay que darle a estos emprendimientos en el ámbito privado, ya que no es común encontrar bibliografía especializada sobre esta actividad.

De acuerdo a lo expuesto en cada uno de los temas desarrollados y a modo de conclusiones, deseo establecer claramente los puntos sobresalientes para culminar el trabajo con unas palabras finales.

XII.a. Cuestiones Claves

El juego ha sido un símbolo característico de todas las culturas, conviviendo con ellas desde los orígenes del hombre social, pero recién a mediados del siglo XVIII comienza el Estado a sacar un provecho económico de su explotación, utilizando los recursos obtenidos de los juegos de azar para financiar algunas de sus actividades.

En nuestro país se distingue un interés por que el Estado asuma el desarrollo de esta actividad a partir del año 1917, y desde ese entonces se ha ido modificando según los intereses de los gobiernos de turno, hasta la década del '80 en que se comienza a apuntalar el sistema tal como lo conocemos hoy.

La Argentina se caracteriza por su forma de gobierno federal, lo cual hace que cada provincia tenga la potestad de regular la forma de explotación de los juegos de azar, y con esto el destino de los fondos producidos, incrementado el interés por administrar esta actividad debido a su alto rendimiento económico.

Es así que varias provincias, a través de sus organismos reguladores de los juegos de azar, han concedido permisos para su explotación a empresas de capitales privados, ya sea en forma directa o por medio de entidades sin fines de lucro.

Sea cual fuere la estructura que reglamente la concesión, nos encontramos con empresas privadas llevando adelante actividades de explotación de juegos de azar (salas de casino, bingo, máquinas tragamonedas, etc.) ocupando dos roles en este negocio:

- El de organizador de los establecimientos donde concurren los visitantes a jugar, es decir, la prestación de un servicio a los jugadores;
- y el de partícipe de los juegos llevados adelante en su sala –en su condición de pagador y cobrador de las apuestas realizadas–, estando en presencia de un contrato aleatorio entre el jugador y la sala de juego.

Una vez dejado en claro cuál es la estructura social y jurídica de la actividad bajo estudio, deseo especificar cuál su situación frente a los distintos tributos.

En cuanto al **impuesto al valor agregado** se encuentran dos situaciones bien diferenciadas. A saber:

- El servicio brindado por la puesta a disposición del público visitante de toda la estructura necesaria para concretar las apuestas (con independencia de que sea aprovechada o no por quien concurre) se encuentra gravado a la alícuota general, y la contraprestación por dicho servicio está incluida en el precio de la entrada.
- Mientras que la intervención de quien administrare la sala como partícipe del juego –contrato de juego o apuesta– no puede ser considerada una prestación de servicio, ni venta, ni ninguno de los actos enunciados por la ley del gravamen, por lo que no se encuentra alcanzada por la misma.

Cabe recordar en que caso de realizar actividades supletorias a las del juego, donde se lleven a cabo ventas y/o locaciones gravadas y no gravadas, se deberá prorratear los créditos fiscales, considerándose costo los provenientes de la actividad no alcanzada descripta en el párrafo anterior.

Por otro lado, la ganancia obtenida por la explotación de los juegos de azar, cualquiera sea su origen, está totalmente alcanzada por el **impuesto a las ganancias**. A este respecto se debe analizar minuciosamente la condición del visitante/jugador, ya que, si bien en general no están dentro de la órbita del tributo, hay posibilidades de considerarlos alcanzados por el mismo.

Con respecto al **impuesto a los premios de sorteos y concursos deportivos**, esta actividad está fuera su ámbito de aplicación, tanto la ganancia obtenida por las salas, como los premios conquistados por los visitantes.

Veamos ahora en que situación se encuentra frente al **impuesto sobre los ingresos brutos**:

- En el caso de que se cobre un permiso para ingresar a sala, la base imponible será el valor de la entrada.
- En cuanto a los ingresos por las apuestas realizadas en la Sala, la base imponible será la resultante de deducir al producido de la explotación, los premios, el canon y el monto destinado a la entidad de bien público (según la legislación de la Provincia de Buenos Aires, concepto que puede ser aplicado analógicamente en otras provincias).

En cuanto a la alícuota aplicable en el tributo, depende de lo establecido en cada una de las jurisdicciones.

Asimismo, el acto instrumental por el cual se realice la concesión o permiso para realizar el gerenciamiento y/o la operación de salas de juego, está alcanzado por el **impuesto de sellos**.

Otro aspecto relevante de la actividad bajo análisis, es la forma en que los **municipios**, en su afán por recaudar y lejos de barajar razones contributivas a la administración de los servicios prestados, pretenden imponer una carga tributaria a las Salas de juego que, en muchos casos, exceden sus facultades constitucionales. Esto lo hacen, muy a menudo, a través de verdaderos impuestos que disimulan bajo el título de tasas municipales.

En último término me he referido a las **Contribuciones Patronales**, distinguiendo en primer lugar que la AFIP entiende que a los explotadores de juegos de azar les corresponde abonar la alícuota incrementada al 21%, lo cual es así a partir de la perspectiva de los inspectores de encontrarse ante una actividad que puede ser encuadrada como “comercio” o “servicio”.

Ahora bien, debo aclarar que al momento de definir a qué grupo de actividades corresponde la explotación de juegos de azar, me topé con la disyuntiva de asumir automáticamente la posición planteada por el fisco al momento de intimar el pago de contribuciones sociales a varias empresa del rubro, o bien, esbozar una posición encontrada que no ha sido planteada

hasta el momento, por lo que no puedo garantizar su prosperidad en futuros reclamos.

Lo expuesto por la Administración tiene un alto contenido de veracidad, pero es evidente el poco conocimiento de ésta actividad que posee el agente fiscal, quien cree observar fuentes de conflicto y porque no, de recaudación.

Si bien es fundamental determinar el código de actividad en el cual se debe encontrar inscripto quien desarrolla juegos de azar, también nos enfrentamos con la posibilidad de que la misma no debería estar incluida en su totalidad dentro de alguno de los sectores impuestos por la propia Disposición 147/06²⁴. Tengamos en cuenta que la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE-97) publicado por el INDEC en el año 1997 adopta las recomendaciones internacionales definidas en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme, tercera revisión, de Naciones Unidas en el año 1989 (CIIU-3), donde podemos encontrar la actividad bajo análisis completamente comprendida en la Sección O (Otras actividades de servicios comunitarios, sociales y personales), más precisamente en el Código 9249 (Otras actividades de esparcimiento), el cual incluía a los mismos en una clase genérica de las actividades deportivas y de esparcimiento en general.

Pero esto ha tomado un interesante giro a partir de la cuarta revisión del citado nomenclador (CIIU-4) donde el propio Departamento de Asuntos Económicos y Sociales del organismo internacional expresa que *“la CIIU es una clasificación por clases de actividad económica y no una clasificación de industrias o de bienes y servicios”*²⁵.

En esta última revisión se agregó una nueva Sección R (Actividades artísticas, de entretenimiento y recreativas), donde se deja de considerar a los juegos de azar dentro de un código general sino que se los incluye en el código 9200 (Actividades de juegos de azar y apuestas), el cual comprende, entre otros: *“explotación de casinos y la gestión (explotación) de máquinas de juegos de azar accionadas con monedas”*.

En lo mencionado se puede observar la intención del organismo de separar la explotación de juego y apuestas del resto de las actividades referidas.

²⁴ Ejemplo de esto es la actividad 72 del Grupo K que la propia disposición acata lo normado por la Ley N° 25.856, considerando a los sistemas de computación dentro del Sector Industria.

²⁵ Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas. Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas. Revisión 4. Publicado en su página oficial. Versión PDF. Nueva York, 2009, pág.9.

Ahora bien, siguiendo con el estudio de la actividad desarrollada, es inobjetable que la concesión realizada por el Estado a las empresas privadas para la explotación de juegos de azar, tiene su origen en la falencia de la propia administración pública de llevar adelante el negocio en cuestión. Esta falla se observa generalmente en el mejor servicio puesto a disposición de los mismos jugadores, ya que en la economía actual es imposible separar el servicio al cliente con el producto ofrecido.

De esta manera, el origen de las ganancias de las empresas dedicadas a la explotación del juego, no es el cobro por todos los servicios brindados a los clientes para que los elijan para realizar sus apuestas (limpieza, seguridad, puesta a disposición de las instalaciones para jugar, etc.), sino que es el resultado entre las apuestas y los pagos de premios objeto de los contratos aleatorios mantenidos con cada uno de ellos.

No debemos olvidar lo comentado más arriba, precisamente cuando estudiamos el tratamiento de la actividad ante el IVA, donde la propia Dirección de Asesoría Legal en su Dictamen N° 13/2001 ha sostenido que en estos casos no se trata de *“venta de cosa mueble, ni de una locación o prestación de servicios”*.

Expuesto esto, podríamos asumir que la posición mantenida por la Administración tiene carácter recaudatorio, porque lo que es *“materialmente imposible”* es considerar que los ingresos del casino tienen su origen en los servicios prestados para que los visitantes ingresen al mismo, sin incurrir en el detalle que si no fuera por el juego, este negocio jamás hubiera visto la luz.

Por otro lado, y a modo de cierre, en el caso de aceptar la pretensión fiscal planteada, el tope de ingresos a considerar para determinar si la compañía es una PYME, debería ser el monto actualizado por la Secretaría que regula en la materia, concepto que tampoco es aceptado por el fisco nacional, más allá de que la Cámara Federal así lo ha entendido.

XII.b. Palabras Finales

Es irreprochable la función de contralor que el Estado debe accionar sobre los juegos de azar. Tanto en su función de policía de la moral pública, como en la necesidad de control sobre la población para que esta no cometa excesos que terminen siendo perjudiciales para la comunidad, y con esto no hago más que aceptar su intervención en el ordenamiento de esta actividad, la regulación de sus formas de explotación y, desde ya, el destino de sus fondos.

Estas funciones del Estado –particularmente las de contralor y recaudación– hacen que sus organismos no gocen de una gran popularidad entre los ciudadanos, convirtiéndose en un aliciente al momento de no respetar las normas, bajo el paradigma moral –tan bien ilustrado por el filósofo escocés Adam Smith– de no sentirse identificados con los objetivos que el gobierno persigue.

Es imprescindible modificar esa mentalidad, por lo que creo esencial, para disminuir una natural intención de evadir nuestras obligaciones, la estipulación de reglas claras, concisas y permanentes en el tiempo.

He aquí que llegamos al nudo central de este trabajo que es la necesidad de pautas claras en la actividad de juegos de azar, para que ésta no quede librada a la necesidad económica por la que se atraviesa. El legislador debe ser celoso al momento al imponer reglamentos y tributos, no dejando nada al azar e impidiendo así que los elementos esenciales de la actividad sean manipulados por aquellos que, bajo la prismática de tener mayores conocimientos técnicos, los modifican a su antojo.

No estoy velando por la sanción desmedida de normativas regulatorias, sino en busca de una legislación justa que advierta la necesidad del Estado y las del privado, comulgando por el bien común, objeto esencial de la vida en sociedad.

Por último, y fuera de lo que al Estado compete, concluyo en que aquellos empresarios que deseen realizar inversiones en esta actividad, debería estudiar muy bien las jurisdicciones donde instalarse, llegando a acuerdos de estabilidad tributaria en todos los órdenes posibles al momento de establecer las pautas concernientes a las concesiones otorgadas, dado que los costos posteriores por incremento de alícuota o creación de nuevos tributos puede modificar ampliamente las estimaciones realizadas.

XIII. BIBLIOGRAFÍA

- BORDA, Guillermo A. (1989). **Manual de Contratos**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- BULIT GOÑI, Enrique (2007). **Tasas Municipales. Tomos I y II**. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina.
- CHÓLIZ MONTAÑES, Mariano (2006). **Adicción al juego de azar**. Universidad de Valencia: <http://www.uv.es/choliz>
- DÍAZ, Vicente O. (2009). **Impuesto de Sellos. La relevancia tributaria del negocio jurídico instrumentado**. Buenos Aires: Errepar.
- FOLCO, Carlos M. (2004). **Régimen Tributario de la Provincia de Buenos Aires**. Buenos Aires: Ed. Nueva Técnica.
- GÓMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos M. (2008). **Procedimiento Tributario: Ley N° 11.683 – Decreto 618/97. 5ª edición**. Buenos Aires: La Ley.
- LETJMAN, Daniel E., LITVIN, César R., TORASSA, Marcos y SOSA, Ricardo E. **La actividad de los casinos frente al impuesto al valor agregado**. Buenos Aires: La Ley. Periódico Económico Tributario N° 160.
- MARCHEVSKY, Rubén A. (2006). **Impuesto al Valor Agregado. Análisis integral**. Buenos Aires: Errepar.
- PASZKOWSKI, Diego (1992). **La Jugomanía: El auge de los apostadores y capitalistas en la Argentina**. Buenos Aires: Ed. Letra Buena
- RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHIAN, Adolfo (2007). **El impuesto a las ganancias. Cuarta edición, íntegramente revisada**. Buenos Aires. La Ley.
- SABSAY, Daniel A. y ONAINDIA, José M. (2009). **La Constitución de los Argentinos**. Buenos Aires: Errepar.
- SPISSO, Rodolfo R. (2007). **Potestad tributaria de los distintos niveles de gobierno**. Artículo incluido en el Tomo I de obra citada de BULIT GOÑI.
- VILLEGAS, Héctor B. (2001). **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Ediciones Depalma.