

Dictamen Nº 41/1997 - Dirección de Asesoría Técnica

04 de Agosto de 1997

DATOS DE PUBLICACIÓN

Boletín Nº 7, Febrero de 1998

Carpeta Nº 21, página 3

ASUNTO

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Salas de Bingo. Tratamiento fiscal. - X.X. S.A.

TEMA

IVA-IMPUESTO A LAS GANANCIAS-SOCIEDAD ANONIMA -PRESTACION DE SERVICIOS-SALAS DE BINGO-EXENCION AL IVA:IMPROCEDENCIA -SERVICIOS DE INTERMEDIACION DE AGENCIAS DE JUEGOS DE AZAR -ENTIDADES DE BIEN PUBLICO SIN FINES DE LUCRO -EXENCION AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS:IMPROCEDENCIA;EFECTOS

SUMARIO

La exención otorgada por el artículo 3º inciso d) de la Ley N° 16.656 mantiene su vigencia en lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado en virtud de lo establecido en la Instrucción General N° ... y en las Instrucciones Nros. 140/75, 293/80 y 418/85 emanadas del ex- Departamento Asuntos Técnicos y Jurídicos. En lo atinente al Impuesto a las Ganancias, el reconocimiento exentivo acordado a una entidad pierde vigencia en tanto resulta responsable de la explotación de juegos de azar.

TEXTO

I. La Dirección de Zona ... remite las presentes actuaciones referidas al encuadramiento fiscal en el impuesto del rubro, de la retribución por el servicio de intermediación en la venta de cartones de bingo prestado por la sociedad del rubro, en virtud de los distintos criterios vertidos al respecto por las áreas preopinantes.

La División Fiscalización Externa N° ... y la División ... de la Región ... consideran alcanzada por el gravamen la aludida operatoria, con diferencias en la magnitud de la base imponible a computar, 21% y 23%, respectivamente, mientras que el Departamento ... mediante Nota del 21/12/95, se expidió en el sentido de considerar exenta del tributo a la mencionada retribución, en virtud de lo establecido por el artículo 7º,inciso h), punto 15 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997.

De lo actuado por la División Fiscalización Externa N° ... cabe destacar:

"Se trata de una Sociedad Anónima cuya actividad es Tercero contratante en la explotación de Bingo, Lotería Familiar o Lotería Familiar gigante".

"Los ingresos por la actividad radican en la administración de la sala (venta de cartones)".

La inspección actuante considera que la rubrada realiza una prestación de servicios sin relación de dependencia con el INCUDI -entidad sin fines de lucro a la cual el estado provincial le ha cedido la explotación del juego- por la que percibe una retribución que le otorga la característica de onerosidad.

Por su parte, la División ... informa respecto del INCUDI que se trata de una entidad de bien público con expreso reconocimiento exentivo por parte de esta Dirección General. Descarta que sea de aplicación al tema planteado la norma exentiva del aludido artículo 7º, inciso h), punto 15 y encuadra el resultado de la explotación -por la venta de los cartones de juego- en el artículo 3º, inciso e), punto 21 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997.

II. En primer término cabe analizar si la actividad que efectúa la responsable -X.X. S.A.- está comprendida en las disposiciones del artículo 7º, inciso h), punto 15, el que establece que están exceptuados del impuesto al valor agregado "Los servicios de intermediación prestados por agencias de lotería, prode y otros juegos de azar explotados por los Fiscos Nacional, Provinciales y Municipales o por instituciones pertenecientes a los mismos, a raíz de su participación en la venta de billetes y similares que acuerden derecho a intervenir en dichos juegos".

Al respecto cabe citar la Ley N° 11.018 "Juego -Bingo- Régimen de explotación ", cuyo artículo 1º autoriza en el ámbito de la provincia de Buenos Aires el funcionamiento y explotación del juego de azar bingo. El organismo de aplicación de la precitada norma legal es la Dirección Provincial de Lotería, que tiene a su cargo la reglamentación y contralor, en todas sus etapas del juego que se autoriza, conforme lo establece su artículo 2º y el 1º del Decreto N° 5309/90, y todas las facultades y atribuciones requeridas para el cumplimiento de los objetivos previstos en la citada normativa.

Según lo estipula el artículo 2º del referido decreto es competencia de la Dirección Provincial de Lotería, entre otras, suscribir convenios con las entidades de bien público a los efectos de instrumentar la explotación del juego, contemplando las particularidades de cada caso concreto (inciso 1); aprobar los contratos que celebren las aludidas entidades con terceros para la provisión total o parcial de los servicios necesarios para la explotación del juego (inciso 2); emitir los cartones de apuestas y fijar el valor de venta al público (inciso 7); dictar el reglamento de juego (inciso 10); organizar un registro en el que se individualice cada sala autorizada, las entidades y/o terceros contratados que las exploten y toda circunstancia relativa a la explotación (inciso 17).

El artículo 3º de la Ley N° 11.018 preceptúa que el organismo de aplicación podrá efectuar la explotación del bingo por sí, pudiendo autorizar a explotar el mismo, a entidades de bien público, con personería jurídica otorgada por la provincia de Buenos Aires y con domicilio real en el partido donde funciona la sala.

El artículo 4º de la misma ley estipula: "La explotación del juego que se autoriza en el artículo 1º podrá ser contratada por las entidades de bien público, con terceras personas, sean éstas físicas y/o jurídicas, mediante Convenio que deberá ser aprobado por el organismo de aplicación y cumplir con los requisitos que establezca la respectiva reglamentación".

El artículo 3º del Reglamento de Bingo dispone que la autorización conferida a la Entidad de Bien Público está limitada a la misma, quien asume la total responsabilidad civil, comercial y/o penal y/o laboral y/o previsional y/o administrativa que pudiere emerger del permiso de explotación que se le concede. El compromiso asumido por la precitada entidad subsiste en el caso que la entidad autorizada contrate con terceros los servicios que necesite a los efectos de la explotación del juego.

Asimismo, corresponde destacar que en virtud del contrato realizado con el X.X. S.A., el INCUDI asume ante el precitado Organismo de Aplicación la responsabilidad total ya sea por los hechos que se susciten a consecuencia de la explotación o en la sala de juego, causados por los participantes como por el personal respectivo. La Dirección Provincial de Lotería está eximida de toda responsabilidad, indicándose en las cláusulas contractuales las restantes obligaciones a cumplimentar por la entidad de bien público autorizada.

De lo expuesto surge que el sujeto que efectivamente explota el juego es el INCUDI, de acuerdo con lo establecido en los artículos 3º de la Ley N° 11.018 y 2º, inciso 1) del Decreto N° 5.309/90 reglamentario de la misma, y esencialmente además porque es quien asume las responsabilidades delimitadas en el artículo 3º del Reglamento de Bingo, precedentemente citado.

X.X. S.A. cuya actividad concreta tiene por objeto la provisión de los servicios necesarios para la explotación de la sala de bingo en calidad de tercero contratante, sólo actúa en representación del INCUDI a través de un convenio suscripto con esa entidad y aprobado, en virtud de su competencia, por la Dirección Provincial de Lotería de conformidad con lo expresado en los artículos 3º y 4º de la Ley N° 11.018 y 2º, inciso 2) de su reglamentación, respectivamente

. Por todo ello y considerando que es la entidad de bien público quien posee el derecho a la explotación del bingo, y que el X.X. S.A. en la operatoria descripta administra la sala autorizada, cabe concluir que sus servicios, no quedan amparados por la franquicia prevista en el artículo 7º, inciso h), punto 15 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997, atento que resulta esencial para su procedencia que la explotación del juego de azar esté a cargo de los Fiscos mencionados en el precitado dispositivo legal, situación que aquí no se verifica.

Cabe insistir al respecto que en el presente caso la Dirección Provincial de Lotería no efectúa la explotación del bingo por sí sino que, en virtud de su competencia, autoriza al INCUDI a ejecutarla; sólo actúa en calidad de organismo de aplicación de la Ley N° 11.018 y ejerce funciones de fiscalización y contralor del juego autorizado en todas sus etapas y demás atribuciones específicas dispuestas en la referida norma legal y su decreto reglamentario.

Eliminada la hipótesis de eximir del Impuesto al Valor Agregado al servicio prestado por la rubrada conforme el artículo 7º, inciso h), punto 15 de la ley del gravamen, t.o. en 1997, corresponde precisar su tratamiento fiscal en el gravamen y considerar, asimismo, la situación impositiva de la aludida entidad de bien público.

El artículo 7º, inciso b) de la Ley N°11.018 dispone:

"A los efectos de la distribución de la recaudación de cada uno de los sorteos del juego que se autoriza en el artículo 1º, excluidos los ingresos provenientes de la venta de entradas, que serán enteramente para el organismo o entidad organizadora, fíjanse los siguientes porcentajes:

...b) Veintitrés (23%) al titular autorizado para la explotación del juego."

Atento que en el caso planteado el INCUDI -entidad sin fines de lucro- es, como se dijera, quien posee el derecho a explotar el juego de azar, se deduce que todos los ingresos derivados de la explotación pertenecen a ese instituto.

En esas condiciones y de acuerdo a las características descriptas del servicio prestado por la sociedad del rubro el mismo resulta alcanzado por el Impuesto al Valor Agregado, en virtud de lo establecido por el artículo 3º, inciso e) punto 21 de la ley del tributo, t.o. en 1997.

La contraprestación por ese servicio, y en consecuencia la base imponible frente a ese gravamen, estará constituida por los montos que la entidad sin fines de lucro reconoce a favor de la rubrada -en este caso el 21% del total recaudado en cada sorteo y el valor de la entrada-.

En lo atinente a la situación fiscal del INCUDI en el Impuesto al Valor Agregado, se considera conveniente citar varias disposiciones legales y doctrina administrativa aplicable.

El artículo 7º, inciso h), punto 6 de la ley del tributo, t.o. en 1997, exime los servicios prestados por las entidades comprendidas en el artículo 20, inciso f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1986 y sus modificaciones, cuando los mismos se relacionen en forma directa con sus fines específicos.

No obstante lo estipulado por las aludidas disposiciones legales, cabe mencionar lo establecido por la Instrucción General N° ...:

"De acuerdo con el criterio sustentado por la Secretaría de Ingresos Públicos en el expediente ..., las disposiciones de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, por tratarse de normas de carácter genérico, no afectan ni derogan beneficios concedidos a determinados sujetos por leyes especiales, las que de hallarse vigentes prevalecen sobre las previsiones de la ley del impuesto".

En tal aspecto conviene mencionar lo establecido por la **Ley N° 16.656, artículo 3º, inciso d), modificatoria de su similar N° 11.682, t.o. en 1972 y sus modificaciones**, específicamente, **introducida como inciso s) de la mencionada Ley de Réditos: "Quedan exentas del pago del Impuesto a los réditos y de todo otro impuesto nacional las entidades civiles sin fines de lucro con personería jurídica dedicadas a la educación, a la asistencia social y a la salud pública..."**.

Por lo tanto y considerando que el INCUDI es una entidad de bien público con personería jurídica dedicada a la asistencia social, -custodia y adaptación para los disminuidos psicofísicos- corresponde analizar si el inciso s) del artículo 19 de la Ley N° 11.682, t.o. en 1972, mantiene su vigencia en lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado.

En tal aspecto cabe citar la **Instrucción N° 140/75 (D.A.T. y J)** en la que se expresa:

"La Dirección Nacional de Impuestos entiende que el precepto legal que nos ocupa puede desdoblarse en: a) la exención especial para el impuesto a los réditos y b) la exención general para todo impuesto".

"La segunda de las exenciones, la general, mantiene en todo momento su base legal en la Ley N° 16.656, estando por lo tanto vigente, y alcanzando el impuesto al valor agregado".

El mismo criterio sostuvo la Subsecretaría de Política y Administración Tributaria de la Secretaría de Estado de Hacienda en el caso "Asociación Cristiana de Jóvenes de Buenos Aires -Solicitud Exención IVA- (Expte. N° ... S.E.H.)", al que esta Dirección General se refirió en ocasión de expedirse respecto del tratamiento fiscal aplicable en el Impuesto al Valor Agregado a la situación planteada por el Arzobispado de Córdoba - Expte. N° ... S.E.H.- en el que la mencionada Secretaría concluyó:

"Déjase constancia que,... **las exenciones a otros gravámenes contenidas en los incisos m) y s) del artículo 19 de la Ley de Impuesto a los Réditos, mantienen su vigencia respecto del Impuesto al Valor Agregado** que sus beneficiarios adeudaran directamente al Fisco".

Por su parte la **Instrucción N° 293/80 (DAT y J)** expresa en lo pertinente que **las exenciones consagradas en los incisos m) y s) del artículo 19 de la Ley N° 11.682 (t.o. en 1972 y sus modificaciones) mantienen su vigencia respecto de todos los impuestos nacionales**; en el caso del Impuesto a las Ganancias, por imperio de su propia ley específica, artículo 20, incisos m) y f) de la ley del tributo, según su texto ordenado en 1977 y sus modificaciones, **y en los demás gravámenes, en razón de que las exenciones citadas mantienen su base legal en las Leyes Nros. 12.965 y 16.656 que les dieron origen.**

Se destaca que los términos de la **Instrucción N° 293/80 (DAT y J)** fueron ratificados en su similar **N° 418/85**.

De lo expuesto se deduce que el INCUDI **resulta alcanzado por la exención genérica de impuestos contenida en la referida Ley N° 16.656**, de acuerdo con lo establecido en la Instrucción General N° ... y en las **Instrucciones Nros. 140/75, 293/80 y 418/85 emanadas del entonces Departamento Asuntos Técnicos y Jurídicos** y por lo tanto marginada de la tributación del Impuesto al Valor Agregado.

En lo atinente al Impuesto a las Ganancias **cabe considerar que el precitado artículo 20, inciso f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1986 y sus modificaciones, establece un régimen de exención similar al contenido en el referido artículo 19 de la Ley de Impuesto a los Réditos (t.o. en 1972 y sus modificaciones).**

En tal aspecto corresponde tener en cuenta lo preceptuado por la Resolución General N° 1612 que estipula que **los certificados de reconocimiento de exención que esta Dirección General hubiera otorgado a las entidades comprendidas en el mencionado artículo 19, se consideran válidas a iguales efectos respecto del impuesto a las ganancias, para las comprendidas en el artículo 20 de la ley de este último gravamen.**

En la Actuación N° ... (DAT) y ...(DATT) esta Asesoría en relación a lo normado en el premencionado artículo 20, inciso f) de la ley del tributo, manifiesta: **"Cabe interpretar que esta norma tributaria si bien, por un lado,**

decide eximir del impuesto a las utilidades que obtengan las fundaciones dedicadas a la salud pública, por el otro quiere evitar que esos beneficios exentos, que en definitiva representan los recursos a utilizar en la consecución del fin buscado, provengan de las ganancias de un negocio vinculado a los juegos de azar".

Al respecto en tal ocasión se manifestó: "Este principio se ve ponderado cuando la participación real en este tipo de explotaciones se hace con habitualidad, coexistiendo en modo significativo con las demás actividades que se desarrollan".

Asimismo en tal oportunidad se afirmó que el sólo hecho de que una entidad sea de beneficio público no es suficiente para merecer la exención, sino que a tales efectos debe cumplimentar los demás requisitos legales que de manera clara y precisa fija la ley del gravamen.

Conforme lo expuesto no obstante que el INCUDI es una entidad civil sin fines de lucro con personería jurídica dedicada a la asistencia social, el hecho de explotar el juego de azar en cuestión le genera la pérdida del tratamiento preferencial y por lo tanto cabe revocar el reconocimiento de exención en el Impuesto a las Ganancias otorgado por esta Dirección General a ese instituto en atención a la limitación expresa contenida en la norma exenta para el goce de la franquicia.

Referencias Normativas:

- [Ley Nº 11682 \(T.O. 1972\) Articulo Nº 19 \(Incisos m\) y s\)\)](#)
 - [Ley Nº 16656](#)
 - [Ley Nº 20628 \(T.O. 1977\) Articulo Nº 20 \(Incisos m\) y f\)\)](#)
 - [Ley Nº 20628 \(T.O. 1986\)](#)
 - [Ley Nº 20628 \(T.O. 1997\)](#)
 - [Ley Nº 23349 Articulo Nº 7 \(Inciso h\), punto 15\)](#)
 - [Ley Nº 23349 Articulo Nº 3 \(Inciso e\), punto 21\)](#)
 - [Resolución General Nº 1612/](#)
-

FIRMANTES

MARIA CECILIA VENTURA Jefa (Int.) División Dictámenes Técnicos "B" A/C. Departamento Asesoría Técnica Tributaria Conforme: 4/8/97 ADOLFO JOSE GARCIA Director. Dirección de Asesoría Técnica

Antecedentes:

VER: Instrucción Nº 140/75 (DATyJ)

AFIP - Biblioteca Electrónica

Contáctenos en: bibliotecaelectronica@afip.gov.ar