

Expediente Número: CAF - 63656/2017 **Autos:**
BINGOS DEL OESTE SA Y OTROS c/ EN-AFIP-DGI
s/PROCESO DE CONOCIMIENTO **Tribunal:**
JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL 7 / SECRETARIA N° 14

Señor Juez:

Se corre nueva vista a este Ministerio Público, a fin de que dictamine sobre la inconstitucionalidad planteada en el escrito de demanda.

En autos se presenta el apoderado de las sociedades “Bingos del Oeste SA”, “Bingos Platenses SA”, “Iberargen SA”, “Interbas SA”, “Interjuegos SA”, e “Intermar Bingos SA” (en adelante, “las sociedades” o “las empresas”), y en tal carácter promueve acción declarativa de certeza en los términos del art. 322 del CPCCN, a fin de que VS fije, determine y arroje certeza respecto de la situación jurídica configurada a partir del dictado de la Resolución General N° 4036-E por la ex-AFIP (actual Agencia de Recaudación y Control Aduanero-ARCA), mediante la cual se reglamenta la aplicación y pago del Impuesto Específico sobre la Realización de Apuestas, regulado en el Título III, Capítulo I de la Ley 27.346.

Asimismo, junto a la acción declarativa, y por los mismos fundamentos por los cuales tacha de inconstitucional el tributo impugnado, solicita que se ordene al organismo fiscal aquí demandado la devolución de las sumas abonadas y/o a abonarse en concepto del referido tributo, con más sus intereses, costos y costas, hasta el día de la efectiva acreditación de las sumas en cuestión.



Expone que el impuesto creado por la Ley 27.346, en su implementación, importa en los hechos la imposibilidad de su traslación hacia los consumidores, lo cual lo torna un impuesto directo que debe ser afrontado por las empresas. En cuanto a ello, entiende que no se han configurado las causales de excepción por las cuales el Congreso de la Nación puede establecer impuestos directos, de manera tal que -según aduce- el tributo deviene en su forma de aplicación inconstitucional.

En este sentido, entiende que se encuentran acreditados los requisitos de la vía intentada, toda vez que: a) resulta necesario superar el estado de incertidumbre constitucional sobre la existencia, alcance y modalidad de la relación jurídica tributaria; y b) se requiere una declaración de certeza sobre la constitucionalidad de la implementación del Impuesto a las Apuestas, en cuanto a la posibilidad o imposibilidad de trasladarlo al usuario o consumidor, y a si la única manera de cumplir con su pago es darle carácter y tratamiento de impuesto directo. Añade que, a tales fines, las sociedades actoras no disponen de otro medio legal para poner fin inmediatamente al estado de incertidumbre que motiva esta demanda, con igual eficacia e idoneidad específica.

A continuación, explica que debe solicitar la declaración de inconstitucionalidad del tributo en ciernes a fin de que proceda la devolución de las sumas ingresadas. En este punto, añade que la exigencia del reclamo de repetición previo ante la ex-AFIP resultaría un ritualismo excesivo e inútil, y un dispendio administrativo que solo ocasionaría más perjuicio a las actoras. A tales fines, sostiene -sobre la base de la jurisprudencia que cita- que en los casos en que la inconstitucionalidad de las normas aplicables

constituyen el único fundamento de la repetición, corresponde la excepción a la regla (esto es, el reclamo de repetición) para no incurrir en un ritualismo inútil. Ello así, dada la imposibilidad de ejercer el control negativo de constitucionalidad por parte de la Administración.

En cuanto a los fundamentos de la declaración de inconstitucionalidad pretendida, indica que la Ley 27346 y el Decreto 179/2017 determinan a la apuesta como la suma original arriesgada por el apostador, y -en consecuencia- a este último como el sujeto incidido por la carga tributaria. Ello sin perjuicio de que luego identifica a los sujetos que explotan las máquinas tragamonedas y de juegos de azar como sujetos del tributo obligados ante el Fisco a su ingreso. En tales condiciones, razona que si bien los encargados de recaudar e ingresar el impuesto resultan ser los explotadores o titulares de las máquinas electrónicas de juegos de azar, el tributo realmente grava la acción de apostar, de modo que el acto de apostar es el hecho imponible, y el apostador el sujeto gravado o destinatario del tributo sobre el cual pesa la carga tributaria.

Sin embargo, explica que, en virtud del régimen jurídico provincial que regula la actividad de juegos de azar, la implementación de los mecanismos necesarios para efectivizar la recaudación del tributo sobre el acto de apuesta no puede ser realizada por las empresas, sino que debe ser instrumentada y autorizada por la autoridad de aplicación en materia de juegos de azar en la Provincia de Buenos Aires. Por este motivo, concluye que las empresas están obligadas a ingresar el impuesto específico instruido por la Ley 27.346, pero se ven imposibilitadas (jurídica y técnicamente) de trasladarlo al público. Sumado a ello, indica que con



fecha 16/06/17 el Instituto Provincial de Loterías y Casinos de la Provincia de Buenos Aires (IPLyC) cursó cartas documentos a las sociedades, donde ha dejado claramente establecido que no permite ni autoriza ninguna acción tendiente a detraer el impuesto con destino al Fisco Nacional del monto de cada apuesta efectuada. Ello, según la actora, tiene por efecto que, a fin de no incurrir en falta de pago del impuesto bajo trato, las sociedades decidan afrontarlo con su propio patrimonio, como si se tratara de un impuesto directo que apunta a un hecho imponible realizado por ellas mismas.

Finalmente, refiere que, con fecha 30/08/17, el IPLyC procedió a reglamentar las modificaciones a los sistemas y procedimiento a adoptarse, con el fin de permitir la implementación de la recaudación del Impuesto a las Apuestas, bajo la Resolución IPCyL N° 1428/2017. Puntualiza que allí se aprueba el “Protocolo de requerimientos técnicos para la implementación del impuesto a la realización de apuestas para Salas de Bingo”, y se autoriza a las firmas afectadas a la presentación de un plan de implementación por etapas. Con motivo de ello, explica que las sociedades actoras han tenido que contratar los servicios de personal especializado para poder planificar e introducir los cambios necesarios tendientes a la implementación del Impuesto a las Apuestas, tal como lo requiere el IPCyL, cumplido lo cual deben ser recertificadas por un laboratorio de ensayos aprobado por dicho ente estatal, previa auditoría técnica interna.

Así, sostiene la inconstitucionalidad del tributo bajo examen, en la medida que, bajo las condicionantes señaladas, su aplicación pone a las empresas en la disyuntiva de afrontar su pago con su propio patrimonio, lo que lo tornaría indirecto y luego



inconstitucional, o su detracción de la parte de las utilidades destinada la provincia, lo que implicaría una interferencia indebida en la potestad tributaria provincial.

II-En oportunidad de contestar la demanda, la AFIP-DGI solicita el rechazo del planteo constitucional reseñado, por los motivos que allí expone. Con ello se ha dado debido cumplimiento al debido proceso (art. 31 inc. a) de la Ley 27.148).

III-Planteada sucintamente la cuestión, cabe recordar primero que para la procedencia de un planteo constitucional se exige la demostración del mismo en el caso concreto (del dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema, "Ortiz, Francisco y otra c/ Banco Central s/ cobro de australes", Fallos: 327: 1899). Ello es así, toda vez que la impugnación sobre la base de la cual se sostiene que la normativa atacada afecta garantías constitucionales no basta para que la justicia ejerza la atribución más delicada de las funciones que le han sido encomendadas (C.S.J.N., Fallos, 326:4727).

Lo dicho sumado a que resulta "...insuficiente la invocación de agravios meramente conjeturales". (C.S.J.N. Fallos: 321:220; 324:3345; 325:645; confr. asimismo "Furbia S.A. c/ Banco de la Ciudad de Buenos Aires" -del dictamen de la Procuración General, al que remitió el Tribunal Federal-, Fallos: 328: 4282, entre otros).

De esta manera, para que proceda una declaración de inconstitucionalidad, ésta debe plantearse en el marco de un "caso" que habilite la intervención de los tribunales judiciales, esto es, cuando "se persigue en concreto la determinación del derecho debatido entre partes adversas" (CSJN, Fallos, 156:318; 321:1352;





322:528; 326:4931, entre muchos otros). De modo tal que, asumiendo la justiciabilidad de la controversia, un eventual pronunciamiento favorable al demandante podría reparar el perjuicio concreto, actual e inminente que se invoca (criterio de la "utilidad" de la sentencia, que se desprende, entre otros, de *Fallos*, 321:1352 y *Fallos*, 323:1339).

No compete, pues, a los jueces hacer declaraciones abstractas o generales, porque es de la esencia del Poder Judicial decidir colisiones efectivas de derechos (dictámenes de la Procuración General recogidos en *Fallos*: 306:893 y 322:528). La declaración de inconstitucionalidad solicitada requiere, por tanto, la demostración de un interés especial, que se traduce en que los agravios alegados afecten a quien acciona de forma "suficientemente directa" o "substancial", esto es, que posean "concreción e inmediatez" bastante para configurar una controversia definida, concreta, real y sustancial que admita remedio a través de una decisión que no sea sólo una opinión acerca de la constitucionalidad de la norma en un estado de hecho hipotético (CSJN, *Fallos*, 326:1007). De esta manera, se requiere la existencia de un nexo lógico entre el status afirmado por el litigante, y el reclamo que se procura satisfacer.

En razón de lo dicho, cabe señalar que no se encuentra controvertido en autos el pago voluntario del tributo en cuestión por parte de las sociedades actoras, circunstancia que se encuentra acreditada además a través de las copias de las DDJJ presentadas por ante la ex-AFIP y de los comprobantes de pago, presentadas junto a la demanda como prueba documental (cfr. anexos XII y XIII).



Por ello, considero que se verifica en autos la existencia de un *caso concreto y actual* que habilita el tratamiento de la cuestión constitucional introducida en la demanda.

IV-Establecido lo anterior, corresponde analizar el planteo constitucional efectuado.

Preliminarmente, cabe recordar -como tiene dicho la CSJN- que no compete a los tribunales considerar la bondad de un sistema fiscal para obtener los recursos que necesita el erario público, ni decidir si uno es más conveniente que otro. En su lugar, sólo le corresponde declarar si éste repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional (Fallos: 223:233).

De este modo, salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades del Congreso Nacional para crear gravámenes son amplias y discrecionales, de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerza es irreversible por cualquier otro poder (Fallos: 314:1293, considerando 5º y sus citas). Por cierto, dichas atribuciones constituyen, por aplicación del principio de separación de poderes y de legalidad, un ámbito reservado al único departamento de gobierno que, de conformidad con la Constitución, se halla habilitado para ejercer tales facultades, esto es, el Poder Legislativo (Fallos: 155:290; 182:411; 294:152 y muchos otros).

De este modo, cuando la norma define un presupuesto de hecho que, al verificarse en la realidad del caso concreto, da origen a la obligación de ingresar al erario público una suma de dinero en las condiciones que establece el texto legal, tal obligación tiene por fuente un acto unilateral del Estado, justificado por el poder tributario que la Constitución Nacional le otorga al



Congreso, y su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia (Fallos: 318:676 y 337:388).

Sobre estas premisas, uno de los principales límites constitucionales a este poder de imposición está dado por el principio de legalidad o reserva legal en materia fiscal y financiera, que surge del art. 4º de la CN. Éste implica que ninguna carga de las características antes reseñadas puede ser exigible sin la preexistencia de una *disposición legal* encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales. Esto es, una ley que haya sido válidamente creada por el único Poder del Estado investido de tales atribuciones, que es el Departamento Legislativo (arg. Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366 y 263; 323:240, entre muchos otros).

Esto último significa que, en definitiva, se prohíbe al Poder Ejecutivo toda posibilidad de crear tales obligaciones, como las modificaciones de los elementos esenciales que la componen, es decir: el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos: 329: 1554).

Sentado ello, cabe señalar que Artículo 1º de la Ley 27346 establece “*...en todo el territorio de la Nación un impuesto que grave la realización de apuestas a través de máquinas electrónicas de juegos de azar y/o de apuestas automatizadas (de resolución inmediata o no) habilitadas y/o autorizadas ante la autoridad de aplicación, sobre el expendio, entendiéndose por tal el valor de cada apuesta cualquiera sea el medio en que se lleve a cabo (fichas, monedas, billetes, etc.)*”.



Seguidamente, el Artículo 2 de la misma Ley prescribe: *“A los efectos de la aplicación del impuesto de esta ley se consideran sujetos del gravamen a las personas humanas y personas jurídicas que exploten este tipo de máquinas, bajo cualquier forma, instrumentación o modalidad en el territorio argentino, estando obligados a la habilitación y/o autorización ante la autoridad de aplicación. En todos los casos el perfeccionamiento de los hechos imponibles previstos en el artículo 1º se configurará al momento de su ejecución, entendiéndose por tal acto de apuesta.”*

Asimismo, el artículo 3º establece: *“El impuesto resultante por aplicación de las disposiciones de la presente ley se liquidará y abonará de forma quincenal sobre la base de la declaración jurada efectuada en los términos que reglamente a tal fin la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas.”*

Por último, el Artículo 4 ordena que el impuesto *“....se determinará aplicando la alícuota del cero con setenta y cinco por ciento (0,95%) sobre la base imponible respectiva, equivalente al valor de cada apuesta”* (Texto vigente según Decreto N° 179/2017, en virtud de la delegación efectuada en el Poder Ejecutivo Nacional efectuada por el Artículo 6º para aumentar hasta en un cincuenta por ciento (50%) el gravamen, disminuirlo o dejarlo sin efecto transitoriamente).

De tal modo, el impuesto creado por la Ley 27.346 recae sobre la realización de apuestas a través de máquinas electrónicas (slots) de juegos de azar y de apuestas automatizadas (de resolución inmediata o no), habilitadas y/o autorizadas ante la autoridad de aplicación, sobre el expendio, entendiéndose por tal el





valor de cada apuesta cualquiera sea el medio en que se lleve a cabo (fichas, monedas, billetes, etc.); y los sujetos alcanzados por dicho gravamen son las personas humanas y jurídicas que exploten este tipo de máquinas, bajo cualquier forma, instrumentación o modalidad en el territorio argentino, estando obligados a la habilitación y/o autorización ante la autoridad de aplicación. Asimismo, se advierte que la Ley fija la alícuota de 0,95% sobre la base imponible respectiva, equivalente al valor de cada apuesta.

Así, se observa que la Ley 27.346 establece la obligación de ingresar al erario público una suma de dinero, en las condiciones que establece su texto legal, y que a tales fines regula cabalmente *los elementos esenciales* de la relación jurídica, ya que determina los *sujetos alcanzados*, el *presupuesto fáctico* para su imposición, y la *alícuota* aplicable para cada supuesto. Por lo que no se verifica en principio una trasgresión al principio constitucional de legalidad tributaria.

Por otro lado, tampoco se ha planteado ni argüido en la demanda una violación de los principios de *no confiscatoriedad de la propiedad* y *capacidad contributiva*, que prohíben una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital, y ordenan que una relación racional estimada entre el valor del bien gravado y el monto del gravamen, requiriéndose a tales fines una prueba concluyente a cargo del actor (Fallos: 314:1293; 322:3255; 328:4542; 332:1571; 341:581; 343:720; 344:1458; 345:1184).

Tampoco se ha alegado en autos una vulneración del principio de *igualdad* en materia contributiva, que veda en términos generales la posibilidad de unificar las consecuencias tributarias para



situaciones que en la realidad son distintas (Fallos: 149:417; 154:337; 156:352; 184:592; 195:270; 209:431; 210:322; 234:568), e imponer así, injustamente, la misma contribución a quienes están en desigual situación, o mismo gravar de distinta forma a quienes tienen iguales medios (Fallos: 342:411; 343:1688).

De tal manera, no se verifica en el planteo constitucional de autos una afectación de los mandatos constitucionales que condicionan el ejercicio de la tributación, y que establecen aquellos límites fuera de las cuales la facultad del Congreso Nacional para crear gravámenes integra un núcleo discrecional irreversible por los otros poderes del gobierno.

V-Sobre estas bases, corresponde añadir que el “impuesto específico a los juegos de azar” constituye un tributo selectivo o específico, cuyo hecho imponible es el expendio (en el caso, monedas, billetes, etc.), que se liquida sobre la base del valor de la apuesta (Fallos: 184:170; 208:380; entre otros), y cuyo “hecho imponible” es atribuido a quienes exploten máquinas electrónicas de juegos de azar y/o de apuestas automatizadas, quien resulta ser el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Ello sin perjuicio de la posibilidad legal de cargar y percibir el monto de lo desembolsado en el momento del expendio (cfr. *mutatis mutandi*, CNCAF, Sala IV, en causa Nº 8.093/2018: “Tabacalera Sarandi SA c/ EN-AFIP-DGI s/ proceso de conocimiento”, 31/10/2023)

Se trata, luego, de un “impuesto indirecto”, en tanto grava una manifestación mediata e indirecta de la capacidad contributiva, ya que el hecho imponible se verifica con el expendio del bien o servicio gravado, sin perjuicio de su posible traslación a terceros adquirentes, en los términos que permita la ley (cfr. *mutatis*





mutandi CNCAF, Sala IV, in re “Cabot Argentina c/ Gas del Estado s/ proceso de conocimiento”, sentencia del 22/09/99). En esa misma línea se ha expedido la CSJN, al reconocer el carácter trasladable de los impuestos indirectos (cfr. CSJN, Fallos: 321:3068).

Ahora bien, debe precisarse que no puede realizarse *a priori* una clasificación entre los tributos “directos” e “indirectos” sobre la base de la traslación de la carga tributaria. Por el contrario, debe atenderse a los efectos de cada tributo sobre cada contribuyente (y de cada período), para ver si su comportamiento ha implicado su traslación, quedando entre un extremo y el otro una inmensa cantidad de supuestos en los que la traslación es parcial, y en diferentes medidas y sentidos. Ese funcionamiento fáctico de la riqueza, que la CSJN calificó como “juego complicado de las leyes económicas” (cfr. Fallos 297:500), depende de las diversas circunstancias que se den para cada contribuyente en cada momento, y en cada mercado en que se opere (cfr. dictamen de la Procuradora Fiscal ante la CSJN de fecha 17/2/1, en Fallos: 335:2117).

De tal manera, la naturaleza “trasladable” de la gabela en cuestión no impide, por ejemplo, que por razones de mercado o conveniencia comercial el sujeto pasivo de derecho decida absorber la carga del impuesto, lo que se calificaría en ese caso como una “opción voluntaria de su parte” (cfr. CNCAF, Sala IV, “Cabot Argentina c/ Gas del Estado s/ proceso de conocimiento”, sentencia del 22/09/99; y Sala I en “Electronic System S.A. (TF 18.733-I) c/ D.G.I.”, sentencia del 28/03/06, y “Gas del Estado c/ Atanor S.A. y otros s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 7/09/09]).

En otros casos, también puede ocurrir que la falta de traslado del gravamen no responda a la voluntad del sujeto pasivo,



sino a la existencia de regulaciones en el mercado donde opera, que no permitan reflejar en el precio del bien o servicio la incidencia del tributo involucrado (Cfr. CSJN, Fallos: 322:1245 -disidencia del juez Adolfo Roberto Vázquez- en la causa "Transportes Automotores La Estrella S.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad", sentencia del 6/03/12; y en Fallos: 336:1415; 343:2039 -disidencia del juez Rosenkrantz- y 344:936).

Así, considerando lo arriba expuesto, cabe concluir que las circunstancias argumentadas por la parte actora, en torno a la dificultad o aún imposibilidad de traslación del impuesto en cuestión al precio de la apuesta, no determina *per se* ni *a priori* que el mismo tenga naturaleza de tributo directo, y que haya sido dictado al margen de las condiciones definidas por el art. 75.2 de la CN. Antes bien, sus elementos y características reseñados en los párrafos anteriores permiten encuadrarlo razonablemente dentro de la categoría de los tributos indirectos, que la CN define como competencia concurrente entre el Estado Nacional y las Provincias, de modo que no se verifica una invasión a las competencias de los Estados locales.

Tampoco se observa, como se dijo anteriormente, una trasgresión a los principios constitucionales que ordenan el ejercicio del poder tributario. De modo que, verificado el cumplimiento de las condiciones de validez del tributo, no incumbe al Poder Judicial ni a este Ministerio Público juzgar su mayor acierto o conveniencia a partir de sus efectos económicos, si estos no inciden directa y significativamente en alguno de los principios constitucionales que regulan la tributación.





Por ello, pienso que VS debe rechazar el planteo constitucional. Así lo dictamino.

En los términos que anteceden dejo contestada la vista.

