

Procuración General de la Nación

Suprema Corte :

- I -

A fs. 358/361, la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, que había revocado la determinación de oficio practicada a la actora en el impuesto al valor agregado por los períodos junio de 1995 a junio de 1996.

Para así decidir, indicó que la demandante es una asociación gremial de primer grado que desarrolla servicios sociales y que, entre sus recursos, obtiene ingresos por la explotación de un agencia que recibe apuestas hípcas (Nº 3) para las carreras que se realizan en los hipódromos de La Plata, San Isidro y Palermo.

Agregó que, por esas tareas, percibe un adicional del 10% sobre el precio de cada una de las apuestas en las que intermedia y consideró que este servicio se encuentra exento del tributo en virtud de lo establecido por el art. 7º, inc. h), ap. 15, de la ley del gravamen (t.o. en 1997).

Advirtió que la explotación de las carreras de caballos está a cargo del Estado, quien lo adjudica mediante un contrato de concesión a empresas privadas, por lo cual se cumple con lo requerido por la dispensa bajo análisis. Lo contrario, señaló, implicaría transformar en letra muerta a la franquicia, pues los contratos de concesión de los hipódromos de La Plata, San Isidro y Palermo se ejecutan desde el 07/09/77, 26/09/83 y desde el año 1996 respectivamente.

- II -

Disconforme, la Administración Federal de Ingresos Públicos interpuso el recurso extraordinario de fs. 365/378, concedido a fs. 392.

En lo que aquí interesa, recordó que las disposiciones que establecen beneficios o privilegios deben ser interpretadas con criterio estricto, para evitar que las situaciones excepcionales se conviertan en la regla general y que las dispensas tributarias no pueden crearse por implicancia o por inferencia, sino que deben aparecer fuera de toda razonable duda.

Sobre esta base, resaltó que la exención del art. 6º, inc. j), ap. 15, de la ley del tributo (t.o. 1986) requiere que la explotación del juego de azar sea efectuada por los Fiscos Nacional, Provinciales, Municipales o por las instituciones pertenecientes a ellos, exigencia que no se cumple en la especie pues los hipódromos de San Isidro, La Plata y Palermo se encuentran a cargo de la Asociación Civil Jockey Club de Buenos Aires, de Empresa Hípica Argentina S.A. y de Hipódromo Argentino de Palermo S.A., respectivamente.

Por ello, concluyó, no se trata de una prestación pública del juego hípico, porque éste ha sido privatizado en beneficio de ciertas personas jurídicas que llevan adelante su explotación, lo que a su vez han otorgado concesiones de agencia de apuestas que prestan un servicio autónomo y remunerado por encima del precio oficial del billete.

- III -

A mi modo de ver, el remedio extraordinario es formalmente admisible toda vez que se ha puesto en tela de juicio la interpretación de normas de carácter federal (art. 6º, inc. j., ap. 15, de la ley 23.349 con las modificaciones introducidas por su similar 23.871, t.o. 1986, vigente durante los períodos de esta causa y al que se referirán las siguientes citas) y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3º, ley 48).

- IV -

De la forma en que ha quedado planteada la controversia, se desprende que el tema a decidir se circunscribe a dilucidar si el régimen de concesión pública bajo el cual operaron los hipódromos de San Isidro, La Plata y Palermo durante los períodos de esta causa obsta a la procedencia de la franquicia bajo examen.

Este análisis deviene indispensable pues el art. 6º, inc. j., ap. 15, de la ley del impuesto al valor agregado exime del gravamen a: "Los servicios de intermediación prestados por agencias de lotería, prode y otros juegos de azar explotados por los Fiscos Nacional, Provinciales o Municipales o por instituciones pertenecientes a los mismos, a raíz de su participación en la venta de los billetes y similares que acuerdan derecho a intervenir en esos juegos" (subrayado, agregado).

Procuración General de la Nación

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

Desde esta perspectiva, observo que la franquicia se limita a exigir que el juego de azar sea explotado por el Fisco Nacional, Provincial o Municipal, sin distinguir si tal actividad es llevada adelante por éstos en forma directa o indirecta, como sucede en el caso de las concesiones a particulares.

Por el contrario, es la recurrente quien pretende introducir esta diferencia sin que estrictamente el texto legal la contemple ni se ajuste al conocido principio hermenéutico que enseña que cuando la ley no distingue, no debe hacerlo el intérprete ("*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemos*", Fallos: 331:2453 y su cita), motivo por el cual estimo que su agravio debe ser rechazado.

- V -

Asimismo, pienso que no puede quedar al margen de este análisis que, en materia de exenciones tributarias, es constante el criterio conforme al cual ellas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan (Fallos: 277:373; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:508; 292:129; 302:1599) y su interpretación debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan (Fallos: 285:322, entre otros), ya que la primera regla es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 302:973).

En base a estas premisas, no es ocioso destacar aquí el distingo realizado por V.E. entre la función del Estado y el modo de proveer a su costo, y la forma en que decide legítimamente ejecutarla, que puede ser recurriendo a relaciones contractuales con otras personas (Fallos: 314:595, cons. 13).

Observo que ello es lo que ha ocurrido en autos, en que se encuentra fuera de debate que el Estado Nacional otorgó en concesión el Hipódromo Argentino de Palermo a la firma Hipódromo Argentino de Palermo S.A. y la Provincia de Buenos Aires hizo lo propio

con los de San Isidro y La Plata, en favor del Jockey Club Argentino y de Empresa Hípica Argentina S.A. respectivamente (cfr. fs. 289 vta.).

En esta línea, también ha sido demostrado que la actora, cuya actividad consiste en la administración de una agencia hípica en calidad de tercero contratante, sólo se desempeña en representación de las firmas citadas a través de un convenio suscripto con esas entidades y aprobado, en virtud de sus competencias y en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones, por la Dirección Provincial de Lotería y por la Lotería Nacional Sociedad del Estado (cfr. fs. 290).

Bajo este prisma, si la concesión es un medio legítimo del cual se puede valer el Estado para llevar adelante una determinada política -como lo es en este caso la explotación de las carreras de caballos-, forzoso es colegir que, ante la ausencia de una disposición legal en contrario, la actora no ha de ser marginada de la dispensa en análisis con el único fundamento del empleo legítimo de esa herramienta estatal.

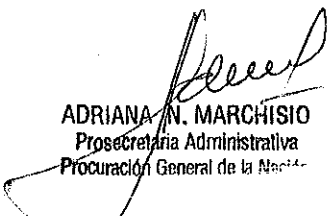
En este punto, no es ocioso recordar que la interpretación y aplicación de las leyes requiere no aislar cada artículo sólo por su fin inmediato y concreto, sino que debe procurarse que todos entiendan teniendo en cuenta los fines de los demás y considerárselos como dirigidos a colaborar, en su ordenada estructuración, para que las disposiciones imperativas no estén sujetas a merced de cualquier artificio dirigido a soslayarlas en perjuicio de quien se tuvo en mira proteger (Fallos: 294:223; 327:5649), por lo cual concluyo en que no puede desconocerse la franquicia establecida por el art. 6º, inc. j., ap. 15, de la ley 23.349 con el aislado sustento de que la explotación del juego de azar ha sido otorgado en concesión por el Estado Nacional o Provincial.

- VI -

En virtud de lo aquí dicho, opino que corresponde declarar procedente el recurso extraordinario interpuesto y confirmar la sentencia apelada por los fundamentos aquí expuestos.

Buenos Aires, 27 de diciembre de 2010

ES COPIA LAURA M. MONTI


ADRIANA N. MARCHISIO
Prosecretaría Administrativa
Procuración General de la Nación

08/09/10