



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

34610/2023 INC SA (TF 60069154-I) c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

Buenos Aires, 19 de marzo de 2024.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. El representante de la firma INC S.A. interpuso el recurso de apelación previsto en el artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683 contra la resolución de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP-DGI) n° 46/2018 (DV DEOB) que determinó la obligación tributaria en el impuesto a los premios de sorteos y concursos deportivos (períodos fiscales 10/2013, 11/2013, 3/2014 y 4/2014), liquidó los intereses resarcitorios y aplicó una sanción de multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió:

i. "Confirmar la resolución apelada en cuanto determina de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto a los premios y sorteos y concursos deportivos por los meses 10/2013, 11/2013, 3/2014 y 4/2014 y liquida intereses resarcitorios. Con costas".

ii. "Confirmar la resolución apelada en cuanto aplica multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 –t.v.–, la que debe ser reducida a su mínimo legal. Costas en proporción a los respectivos vencimientos".

Para decidir así, consideró:

i. La controversia radicaba en definir si en las promociones que organizó la firma actora se realizaron preguntas de cultura general para la adjudicación de los premios a fin de que el concurso tiene encuadramiento en la previsión del artículo 3 del decreto n° 668/1974.

ii. La compulsa del informe final de inspección exhibió las siguientes circunstancias:



1. "[L]a Lotería Nacional Sociedad del Estado" informó que le otorgó a la firma actora una autorización anual para efectuar las promociones: "Carrefour te lleva a Temaiken", "Cumple Carrefour" y "Día de la Madre-Mes de la Mujer".

2. La firma actora afirmó "que no ingresó el impuesto establecido por la ley 20.630 por encontrarse incluida en la exención dispuesta en el artículo 3 del Decreto 668/74" .

3. "[E]n oportunidad de entregarse los premios no actuó un escribano ni terceros ajenos a la empresa organizadora de los concursos en calidad de testigos" por lo que la AFIP-DGI consideró que no se acreditó fehacientemente la realización de las preguntas de cultura general.

iii. Era útil reseñar las normas involucradas:

1. El artículo 1 de la ley 20.630 dispone: "Quedan sujetos al gravamen de emergencia de la presente ley los premios ganados en juegos de sorteo (loterías, rifas y similares), así como en concursos de apuestas de pronósticos deportivos distintos de las apuestas de carreras hípicas, organizados en el país por entidades oficiales o por entidades privadas con la autorización pertinente".

2. El artículo 2 del decreto reglamentario 668/1974 define "que se considerarán sorteos a los fines de la ley 'a aquellos juegos donde de un conjunto de elementos dados (billetes, números, bonos, etc), al azar o por suerte, a uno o algunos de ellos se les atribuyen premios previamente establecidos'.

A su turno, el artículo 3 estableció que 'Los premios de juegos que combinan el azar con elementos o circunstancias ajenas a éste, tales como la cultura, la habilidad, destreza, pericia o fuerza de los participantes, sólo se considerarán alcanzados por la ley si la adjudicación de los mismos depende de un sorteo final".





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

34610/2023 INC SA (TF 60069154-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

iv. La discusión giraba en torno a "la forma en que debió acreditar la recurrente la presencia de las preguntas de cultura general " para la adjudicación de los premios a las y los participantes.

v. La planillas que acompañó en sede administrativa eran insuficientes para acreditar ese extremo, pues, fueron las y los ganadores de los concursos quienes manifestaron con "carácter de declaración jurada que respondieron las preguntas formuladas. En algunos casos, la declaración figura agregada en manuscrito".

vi. Ante esa instancia prestaron declaración testimonial dos empleados de la firma actora y "si bien la circunstancia de encontrarse el testigo comprendido en alguna de las generales de la ley no elimina por sí sola su credibilidad" debía "valorarse su declaración con mayor severidad y rigor crítico, máxime cuando sus dichos no se vean corroborados por otros medios de prueba".

Ese era el caso de la testigo Adriana de Renzis, ya que "era la Jefa del área vinculada con los eventos bajo examen y 'responsable de algunas promociones'. De tal forma, esa responsabilidad 'administrativa' la coloca en una situación de parcialidad, resultando sus dichos por sí solos insuficientes para tener por acreditada la versión de la demandada".

vii. "[L]as declaraciones rendidas en autos son insuficientes para tener por acreditada la efectiva realización de las preguntas de cultura general alegadas por la recurrente".

viii. "[R]esulta imperioso tener presente que el hecho que se pretende probar es un hecho relevante en tanto es el condicionante que la norma exige para eximir del gravamen al sorteo".

ix. La multa debía ser reducida "a su mínimo legal, pues [...] no se encuentra lo suficientemente justificada su graduación en un 70%".



III. En su memorial la firma actora expuso diversos agravios que fueron contestados:

i. No existen solemnidades "a los efectos de acreditar la existencia de las pruebas de destreza, habilidad o pericia".

ii. "El Fisco Nacional y el Tribunal Fiscal crean un requisito adicional [a fin de] no estar alcanzado por el tributo: la presencia de un escribano o 'testigos ajenos a la firma'".

iii. "El principio de [libertad] de formas [...] permite acreditar esta circunstancia mediante todas las formas disponibles. Y no solamente con 'testigos ajenos a la empresa' o la participación de un escribano".

iv. La sentencia es contradictoria en tanto "manifiesta que no se acreditó la existencia de las preguntas de cultura general cuando también afirma que [son] los propios ganadores los que manifestaron en carácter de declaración jurada que respondieron las preguntas formuladas".

v. "[L]a exigencia de razonabilidad que consagra el [...] art. 28 de la Constitución Nacional es exigible a la sentencia como norma individual y obligatoria, en el caso concreto".

vi. "No existiendo tributo a pagar, por supuesto que la multa deberá correr la misma suerte".

IV. Asimismo, la AFIP apeló y expresó varias críticas que fueron replicadas.

Sus quejas giran en torno a la decisión del Tribunal Fiscal de reducir al mínimo legal la sanción y de imponer las costas "en proporción a los respectivos vencimientos".





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

34610/2023 INC SA (TF 60069154-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Plantea que el juez administrativo se remitió al examen realizado en el dictamen de la División Jurídica que contempló "la calidad de gran contribuyente nacional" para graduar la sanción por encima del mínimo legal.

Agrega que la AFIP-DGI no fue vencida "en ninguno de los aspectos determinados en la resolución apelada por la contribuyente por lo que se solicita que las costas le sean impuestas íntegramente a la actora".

V. Por una cuestión lógica corresponde en primer término examinar los agravios formulados por la firma actora.

VI. Esta cámara, por sus diversas salas, ha dicho invariablemente que no corresponde apartarse de la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal de las circunstancias fácticas de la causa, dado los límites del recurso que prevé el artículo 86, inciso 'b', de la ley 11.683, a menos que se pruebe que aquel tribunal haya incurrido en un error en la apreciación de los hechos (esta sala, causa “*ABC Maderas SA (TF 16870-I) c/ DGP*” y “*Junquera, Marta Aurora*”, pronunciamientos del 6 de diciembre de 2011 y del 4 de agosto de 2015, respectivamente; en igual sentido, Sala III, causa “*Ambulancias Privadas Argentinas SA*”, pronunciamiento del 23 de febrero de 2011, Sala IV, causa “*Banco de Italia y Río de La Plata SA*”, pronunciamiento del 24 de septiembre de 1996, y Sala V, causas “*Devez, Manuel Rodolfo*” y “*Del Buono, Jorge*”, pronunciamientos del 13 de febrero de 2002 y del 15 de marzo de 2007, respectivamente).

VII. No pueden ser admitidos los agravios que intentan rebatir el pronunciamiento apelado en cuanto consideró que la firma



recurrente no acreditó de manera fehaciente haber realizado preguntas de cultura general a quienes participaron en las promociones.

Ello es así, pues, aquélla soslaya los medios probatorios que fueron ponderados por el Tribunal Fiscal y propone interpretaciones diferentes que no logran invalidar sus conclusiones.

Ciertamente, el pronunciamiento ponderó que dicha circunstancia era relevante especialmente en tanto comportaba condicionante que la norma exigía para que no se produzca el hecho imponible.

En ese contexto, juzgó que la prueba documental y la prueba testimonial fueron insuficientes para acreditar aquel extremo de un modo fehaciente, ya que:

1. Eran los propios ganadores quienes manifestaron haber contestado preguntas de cultura general a fin de resultar adjudicatarios de los premios.

2. Los testigos que prestaron su declaración en el Tribunal Fiscal estaban comprendidos en las generales de la ley ya que eran dependientes de la firma actora y su declaración debía valorarse con mayor severidad y rigor crítico.

Agregó que en el caso de la testigo Adriana de Renzis, su "responsabilidad 'administrativa' la coloca en una situación de parcialidad".

En definitiva consideró que no existía una constancia extendida por un tercero independiente que certificara que la firma actora realizó las preguntas de cultura general a las y los participantes de estos concursos.

Así las cosas, el examen de las consideraciones efectuadas por el Tribunal Fiscal en la apreciación de los hechos y de las pruebas no





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

34610/2023 INC SA (TF 60069154-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

permite advertir que haya mediado un error para apartarse de la aplicación del principio legal reseñado, por lo que cabe tener por válidas sus conclusiones.

Por tanto, el recurso de apelación de la parte actora no puede ser admitido.

VIII. La sanción de multa debe ser confirmada, pues quedó probado el elemento objetivo de la infracción y la firma recurrente no demostró la existencia de una causal que la eximiera de responsabilidad.

IX. Con relación al agravio dirigido a la reducción de la multa al mínimo legal, esta sala tiene dicho que si bien es cierto que la graduación de la pena es una facultad discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, también es cierto que ese ejercicio no escapa al control judicial de razonabilidad, puesto que ello no implica de modo alguno una libertad de apreciación de la proporción de la alternativa punitiva elegida (causas "*Bracciale, Mauricio Normando*" y "*TATA S.A.C.I.*", pronunciamientos del 9 de septiembre de 2014 y del 16 de febrero de 2016, respectivamente).

En ese sentido, corresponde indicar que en la resolución impugnada surge que aquél contempló la calidad de gran contribuyente de la firma actora para graduar la sanción por encima del mínimo legal.

El Tribunal Fiscal consideró que la graduación de la multa en el 70% del impuesto omitido no estaba suficientemente fundada.

Se advierte que el juez administrativo no explicó de qué modo la conducta de la firma actora habría tenido encuadramiento en los agravantes previstos en las pautas propuestas en la instrucción general 6/2007, aplicables al juzgamiento de las infracciones a las normas que rigen la materia impositiva y la pertinente graduación de las sanciones (ver punto 3.2.1.).



Es conveniente recordar que las instrucciones generales instituyen normas de procedimiento o trámite de cumplimiento obligatorio por parte de las dependencias estatales para ser aplicadas al desarrollo de las tareas o funciones asignadas por su competencia.

Por tanto, aun cuando las instrucciones generales son disposiciones internas para la AFIP, pueden ser válidamente utilizadas como criterios de interpretación para resolver la cuestión planteada (esta sala, causa "*Hidalgo, Fernando*" pronunciamiento del 2 de junio de 2015, y sus citas).

En consecuencia, habida cuenta de que la parte actora no logra desvirtuar el criterio expuesto en la sentencia apelada corresponde desestimar sus agravios.

X. Acerca del agravio que apunta a la distribución de las costas respecto de la reducción de la multa, es útil recordar que la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) sustituyó el último párrafo del artículo 184 de la ley 11.683, por el texto siguiente: "Cuando en función de las facultades del artículo 164 el Tribunal Fiscal de la Nación recalifique o reduzca la sanción a aplicar, las costas se impondrán por el orden causado. No obstante, el Tribunal podrá imponer las costas al Fisco Nacional, cuando la tipificación o la cuantía de la sanción recurrida se demuestre temeraria o carente de justificación".

A partir de ese texto normativo, las costas relativas a la sanción aplicada en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 deben ser distribuidas en el orden causado ya que, como puede apreciarse con claridad, dicha sanción fue reducida —al monto mínimo— y no se alegó que “la tipificación o la cuantía” hayan sido “temerarias” o “carentes de justificación” (esta sala, causa "*Otero, Norberto Fabian (TF 29328-I) c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo*", pronunciamiento de fecha 7 de diciembre de 2022).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

34610/2023 INC SA (TF 60069154-I) c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

XI. En lo que atañe a la imposición de costas dispuesta por el Tribunal Fiscal por la confirmación de la determinación del impuesto y de los intereses resarcitorios, no se advierte razones suficientes para apartarse del principio objetivo de la derrota, contenido en los artículos 184, quinto párrafo, de la ley 11.683, y 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

No obstante, por los fundamentos exteriorizados en el considerando X, las costas relativas a la multa involucrada deben ser distribuidas en ambas instancias, en el orden causado (artículo 68, segunda parte, del código procesal).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE: 1.** Desestimar los agravios y confirmar la sentencia apelada, con los alcances del considerando X. **2.** Distribuir las costas de esta instancia con arreglo al considerando XI.

Regístrese, notifíquese y remítase al Tribunal Fiscal.

