



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: SENTENCIA EX-2023-20101537- -APN-SGAI#TFN caratulado: “AGROGANADERA EL ENCUESTRO S.A.”;

AUTOS Y VISTOS:

El expediente N° EX-2023-20101537-APN-SGAI#TFN, caratulado: “**AGROGANADERA EL ENCUESTRO S.A.**”;

Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante RE-2023-20100673-APN-SGAI#TFN la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 4/2023 (DV RRBB) de fecha 12 de enero de 2023, dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Bahía Blanca de la A.F.I.P.-D.G.I. en virtud de la cual se dispuso determinar de oficio las obligaciones fiscales relativas al Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales del 2017 y 2018, con más intereses resarcitorios, y aplica una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del Impuesto a las Ganancias presuntamente omitido, por los períodos fiscales 2017 y 2018 de conformidad con lo previsto por el artículo N° 45 de la ley N° 11.683.

Aclara en primer lugar, que a través de la asociación que la nuclea, y junto a otras empresas del rubro, oportunamente ha planteado ante la autoridad competente que se declare la inconstitucionalidad de la Ley 27.346 en cuanto aumenta la alícuota del impuesto a las ganancias a un 41,50% con relación a la explotación de los juegos de azar en casinos y a la realización de apuestas a través de máquinas electrónicas de juegos de azar y/o de apuestas automatizadas –Causa caratulada “CAMARA UNION ARGENTINA DE EMPRESARIOS DE ENTRETENIMIENTO C/ EN-AFIP Y OTRO S/PROCESO DE CONOCIMIENTO – EXPTE. N° 21949/2017.”-. A su vez ha planteado la inconstitucionalidad del Artículo 5° de la Ley 27.346 mediante el cual se aprueba el “Impuesto Específico sobre la Realización de Apuestas”.

Informa que el planteo fue denegado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en función de la falta de legitimación activa por parte la entidad asociativa) y, en consecuencia, la firma se vio obligada a interponer nuevamente el planteo constitucional en esta oportunidad.

Asimismo, opone la inconstitucionalidad de la delegación legislativa del decreto 179/2017 donde en su art. 1

modifica la alícuota instaurada por la ley, para el Impuesto Específico, elevándola a un 0,95% sobre la base imponible.

Alega que la conjunción de ambas imposiciones, deben analizarse de manera integral (una a través del aumento de la alícuota, la otra con la creación del tributo). En tanto tensan la cuerda de la imposición a un exceso que la obliga a plantear la inconstitucionalidad de la norma en su conjunto y por separado. Continúa indicando que por sí, el aumento de la alícuota es confiscatorio; más lo es con la inclusión del impuesto específico.

Sostiene que de acuerdo a lo que surge de la Ley 27.346 -ratificado ello en el Decreto 179/2017- el impuesto en cuestión, tiene el carácter de directo, es decir, y como consecuencia de ello, debe ser soportado por el operador.

En apoyo de su postura, indica que si bien el Artículo 1° (del Artículo 5° del Título III) de la ley, fija como "hecho imponible" la realización de apuestas, el Artículo 2° fija como sujetos del impuesto a las personas que exploten ese tipo de máquinas. En todos los casos el perfeccionamiento del hecho imponible se configura en el acto de la apuesta. Afirma que, en ninguna de las disposiciones de las normas en juego, aparece la figura del apostador a los efectos de considerar que estamos ante la presencia de un impuesto indirecto.

Señala una contradicción entre el objeto y el sujeto del gravamen, teniendo como resultado un impuesto directo sobre la explotación de máquinas tragamonedas y no sobre las apuestas.

Expone que el hecho que el impuesto resultante se liquida y abona de forma quincenal sobre la base de la declaración jurada, que indiscutiblemente deberá confeccionar y suscribir el explotador de las máquinas, no caben dudas de que el responsable del pago es el explotador, no estando prevista la posibilidad de que el impuesto sea trasladado.

Sin perjuicio de ello, agrega que el PEN al establecer la inmediata vigencia del impuesto (Decreto 179/2017) y el Fisco Nacional, que a través de la resolución general de AFIP 4036/2017 ordenó la liquidación con efectos retroactivos al mes de marzo de 2017, es decir luego de consumado el hecho imponible, no contemplaron la necesidad de adecuar los sistemas informáticos de las máquinas a fin de discriminar el impuesto. Esa imposibilidad técnica impidió la traslación del impuesto tornándolo directo.

A su vez, afirma que ninguna de las máquinas dispone de un mecanismo que permita realizar la retención requerida por una serie de especificaciones sistémicas que impiden el desarrollo de ese requerimiento, imposibilitando trasladarlo.

Esgrime que en el denominado Impuesto Sobre las Apuestas "on line", el legislador ha dicho expresamente que se trata de una "impuesto indirecto", deviniendo inconstitucional por violar la distribución de poderes tributarios según la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "S.A. Mataldi Simón c/ Provincia de Buenos Aires".

Agrega que, de considerarse indirecto, va en contra de la ley de Coparticipación Federal de Impuestos N° 23.548 en cuanto estaríamos en presencia de un tributo de características análogas al Impuesto sobre los Ingresos Brutos reservado por la ley mencionada al ámbito del poder tributario provincial, deviniendo el mismo en inconstitucional.

Plantea la confiscatoriedad y alega la destrucción de la capacidad gravada, a la luz de la multiplicidad de gravámenes que debe soportar Agroganadera en el desarrollo de la actividad específica. Cita la causa *Frederking, Gustavo A. y otros c. Nación Argentina* del 28/08/1942 en apoyo de su postura.

En adición, postula que se encuentra sometida al Impuesto Sobre los Ingresos Brutos provincial del 15 % y su incidencia sobre las utilidades de la empresa. Cita doctrina y jurisprudencia en apoyo de esta postura.

Opone la violación al derecho de igualdad, justicia tributaria y el de reserva de ley. Éste último lo relaciona al principio de igualdad “ante la ley” por el que nadie puede ser sometido a tributo alguno que no surja de una ley del Congreso. A su vez propugna el principio de “igualdad dentro de la ley” -a condiciones de igualdad todos los ciudadanos deben ser sometidos a igual carga tributaria.-.

Manifiesta la falsa justificación del impuesto atento a su aparente finalidad extrafiscal.

Invoca la afectación del derecho a trabajar y a ejercer industria lícita.

En cuanto a la multa aplicada, indica que en el caso de autos no existe atisbo alguno que justifique un accionar doloso de la empresa, entiende que no hubo “ocultamiento” o “defraudación”.

Alega que no se advierte la “manifiesta desconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso”.

Finalmente, arguye que no fue contemplado el aspecto subjetivo del tipo sosteniendo que el organismo fiscal pretende sancionar a la firma, teniendo en cuenta solamente la presentación de la declaración jurada, que siquiera formó parte de una fiscalización previa (dado que fue presentada por fuera de la fiscalización de la que se tuvo conocimiento a posteriori del inicio de la misma).

Por último, ofrece prueba, reserva la cuestión federal y solicita se revoque el acto apelado con costas.

II.- El Fisco Nacional a través de IF-2023-56781873-APN-DTD#JGM contesta el recurso y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente.

De manera preliminar, señala que el ámbito de competencia y jurisdicción del Tribunal Fiscal, no contempla la evaluación de constitucionalidad de una norma; por lo que, el planteo de la recurrente deviene inconducente.

No obstante lo señalado, en atención al planteo de inconstitucionalidad, destaca que en cuanto al aumento de alícuota en el impuesto a las ganancias y de la sanción del "Impuesto Específico sobre la Realización de Apuestas", las mismas han sido dictadas por el Poder Legislativo en el marco de sus atribuciones y con arreglo a lo dispuesto por la CN y promulgadas por el Poder Legislativo en ejercicio de las facultades otorgadas en el artículo 75, inciso 2 de nuestra Constitución Nacional. Sostiene que la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la última ratio del orden jurídico.

Sentado ello, sustenta que tal y como surge del propio texto del decreto impugnado, no cabe duda que el mismo ha sido dictado en el ejercicio de las atribuciones conferidas por el artículo 99, inciso 2 de la Constitución Nacional. Afirma que el decreto 179/2017 es un Decreto Reglamentario, el cual es el que dicta el Poder Ejecutivo en ejercicio de facultades constitucionales propias.

Señala que en el Art. 6 de la Ley N° 27.346, lo que prevé es la posibilidad de reglamentar la propia ley -dentro de las facultades conferidas por la Constitución Nacional en el Art. 99 inc. 2, fijando parámetros específicos, así como también un límite respecto de la alícuota máxima aplicable.

Invoca las facultades de reglamentación para impartir normas generales obligatorias de la AFIP otorgadas por el Decreto N° 618/97, en su art. 7°. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

Con relación al planteo de la naturaleza de directo o indirecto de los gravámenes atacados, indica que la Ley 27.346, y su reglamentación -Decreto 179/2017- determinan a la apuesta como la suma original arriesgada por el apostador. En consecuencia, y de manera indirecta, identifica al apostador como el sujeto incido por la carga tributaria, sin perjuicio de que luego identifique a los sujetos que exploten las máquinas tragamonedas y de juegos de azar como sujetos del tributo obligados ante el Fisco a su ingreso.

Efectúa una comparación con el impuesto al valor agregado, argumentando que es un recurso comúnmente utilizado en el caso de impuestos indirectos. Sobre este punto, argumenta que este mecanismo se establece para asegurar la recaudación del gravamen, simplifica las relaciones con el Fisco, y señala que del Art. 5 del Título III de la Ley 27346, surge claramente que el tributo grava “la realización de apuestas a través de máquinas electrónicas de juegos de azar”.

Alega 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 -el monto que efectivamente arriesga el apostador-, por lo que resultará esa actividad económica (el acto de apostar) el hecho imponible alcanzado por el tributo, y, por consiguiente, es el apostador el destinatario del tributo sobre quién debe repercutir la carga tributaria.

En respuesta al agravio argumentado por la actora, en referencia a la imposibilidad de trasladar el impuesto del “explotador” al “apostador” conforme a la normativa aplicable en la materia y a cuestiones de “índole técnica”, menciona que la doctrina especializada ha abordado la clasificación de impuestos en “directos e indirectos” a través de diferentes enfoques, siendo tan sólo uno de ellos el que los distingue en función a sus posibilidades de traslación. Cita doctrina en apoyo de su postura.

En relación con el agravio en torno al Impuesto Específico sobre la Realización de Apuestas, donde se superpondría con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que se legisla y tributa a nivel provincial; y el agravio donde la actora afirma que se encuentra sometida a una gran presión tributaria, violando la normativa respecto de la coparticipación de impuestos, puntualiza que solamente al estudiar la estructura y composición de ambos tributos, lo expuesto en la demanda cae por su propio peso.

Considera que no existiría una desigualdad dentro de la ley, respecto de lo dispuesto en el art. 5 de la ley 27.346. Señala que no observa la violación alegada por la actora, y que se encuentra ante un agravio meramente hipotético sin sustento normativo o fáctico alguno.

En adición a ello, recuerda que la jurisprudencia de nuestro Alto Tribunal ha admitido que la mencionada garantía no obsta a que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considera diferentes, con tal que la discriminación no sea arbitraria ni importe una ilegítima persecución o un indebido privilegio de personas o grupos de personas (cita Fallos: 310:849; 943 y 1080; 311:1042, 1451, 2781; 312:812, 840). Señala que tal técnica legislativa se ha utilizado para la sanción de otros gravámenes.

En relación al agravio de confiscatoriedad, sostiene que no se ha acreditado la absorción de una parte sustancial ni de la renta ni del capital de la contribuyente. Indica que el principio de no confiscatoriedad es una creación pretoriana de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y de forma inveterada se afirma, para que exista confiscación, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o del patrimonio y que, a los fines de acreditar dicho extremo, se requiere una prueba concluyente. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

Resalta que la actora realiza un análisis distorsivo de lo establecido por el Máximo Tribunal en el precedente

“Candy” ya que la parte interesada debe acreditar la lesión patrimonial que en el caso torne al impuesto confiscatorio y la aplicación de dicho precedente no resulta automática.

Indica que respecto al límite del 33% como máximo de afectación de renta o capital; la Corte afirmó que *“el límite admisible de la carga fiscal no es absoluto sino variable en el tiempo y en las circunstancias”*. Cita distintos límites apoyándose en jurisprudencia al respecto, concluyendo que el límite del 33% es el tope más bajo que puede hallarse en todos los registros jurisprudenciales en los que el Tribunal Címero ha examinado el alcance del Principio de No Confiscatoriedad.

En torno a la confiscatoriedad global, resalta que solo existe doble imposición cuando un sujeto pasivo tributario es gravado dos o más veces por el mismo hecho imponible, en el mismo período de tiempo y por parte de dos o más sujetos activos tributarios, lo cual no acontece en el presente conforme señala el representante fiscal. A su vez destaca que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido la inexistencia de derechos irrevocablemente adquiridos, es decir, que nadie dispone de un derecho adquirido al mantenimiento de las leyes. Cita jurisprudencia.

Seguidamente indica que resulta evidente que el agravio del accionante en relación a la violación del principio de igualdad, carece de sustento jurídico y se traduce en una manifiesta disconformidad con el plexo normativo cuestionado. Cita jurisprudencia. En un mismo orden de ideas, en relación a la incapacidad de trabajar o de ejercer actividad ilícita, afirma que implicaría introducirse en el estudio de cuestiones que no sólo no resultan materia de debate – por no haber sido objeto de determinación – sino que además refieren a introducirnos en el análisis de aspectos que – desde lo procesal – corresponden a otra competencia. Solicita la confirmación del ajuste, con costas.

Con respecto a la aplicación de intereses resarcitorios y siendo que no hay agravios en este punto los considera aceptados, cita jurisprudencia y solicita su confirmación.

Asevera que respecto de la aplicación de multa en las previsiones del artículo 45 de la Ley 11.683, no se requiere dolo. Manifiesta que el recurrente presentó declaraciones juradas en defecto y ello tiene por configurado el elemento objetivo. En cuanto al aspecto subjetivo, manifiesta que las omisiones materiales del artículo 45 son “culposas” y desde el punto de vista subjetivo se configuró la infracción a título de culpa, por cuanto las circunstancias objetivas que rodearon el incumplimiento, se encuentra holgadamente probado y acreditado en autos, por cuanto la recurrente no adoptó los recaudos conducentes a la satisfacción oportuna de la obligación a su cargo.

Finalmente destaca que no se configura “error excusable” cita doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura.

Hace reserva la cuestión federal y solicita se confirme el acto apelado, con costas.

III.- El Tribunal resuelve mediante PV-2023-64749931-APN-VOCV#TFN (06/06/2023) requerir a las partes que manifiesten, si consideran que la audiencia prevista por el artículo 173 de la Ley 11683 deviene inoficiosa en atención a las presentaciones ya efectuadas, quedando en consecuencia este Tribunal en condiciones de resolver sobre la pertinencia y admisibilidad de las pruebas ofrecidas.

La representación fiscal por IF-2023-66471422-APN-DTD#JGM y la actora mediante IF-2023-66472438-APN-DTD#JGM contestan el requerimiento y señalan que la audiencia no resulta necesaria.

Que mediante PV-2023-88178965-APN-VOCV#TFN este tribunal declara inoficiosa la audiencia prevista por el

artículo 173, hace lugar a la oposición articulada por el Fisco Nacional en relación a los puntos b), d) y e) de la prueba pericial contable ofrecida por la actora y hace lugar a la prueba pericial contable, en cuanto a los puntos a) y c) de la pericia propuesta por la actora. En el IF-2024-42201193-APN-DTD#JGM se encuentra agregado el informe pericial. Por medio de PV-2024-56728606-APN-VOCV#TFN se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala “B”, la que mediante IF-2024-59114438-APN-VOCV#TFN los puso para alegar y, finalmente, producidos los alegatos, mediante IF-2024-72783586-APN-VOCV#TFN pasan los autos a sentencia.

IV.- Que en primer lugar para entrar a analizar el fondo de la cuestión, corresponde revisar los hechos constatados por la inspección actuante y expuestos en los antecedentes administrativos.

Agroganadera El Encuentro S.A. (“Agroganadera” en adelante) tiene como actividad principal la de “Servicios relacionados con juegos de azar y apuestas n.c.p”, con cierre de ejercicio el 28 de febrero de cada año.

Que en primer lugar, se advierte que conforme surge del informe final de inspección (obranste a fs. 236 /253 del cpo. Ganancias.), el personal fiscalizador en el marco de las tareas llevadas a cabo bajo la O.I. 1984413, inició tareas de verificación a los fines de determinar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en el impuesto a las ganancias de la actora conforme las modificaciones introducidas por la Ley 27.346 y lo establecido en las RG N° 4077/2017-AFIP (BO 13/06/2017) y RG N° 4348/2018 -AFIP (BO 05/12/2018).

Así es que la firma aportó detalle de los ingresos netos discriminados por cada actividad en que se encuentra inscripta (juegos de azar y confitería); detalle de los gastos imputados -sin discriminar por actividad- y el resultado contable e impositivo determinado (vide fs. 84/93 cpo. Ganancias).

A su vez, durante el transcurso de la inspección Agroganadera puso en conocimiento de la fiscalización actuante a través de multinota la existencia de una medida cautelar en el marco de la causa “CAMARA UNION ARGENTINA DE EMPRESARIOS DE ENTRETENIMIENTO C/ EN-AFIP Y OTRO S/PROCESO DE CONOCIMIENTO – EXPTE. N° 21949/2017.” Donde se resolvió suspender los efectos de la ley 27.346 en cuanto aumenta la alícuota al 41,5% del impuesto a las ganancias y en cuanto crea el impuesto específico sobre la realización de apuestas, como así los efectos del PEN N° 179/2017.

Que a fin de establecer la renta neta alcanzada por la alícuota diferencial, la fiscalización tomo el total anual de ingresos netos declarados (incluye confitería y venta de cigarrillos) y determinó el porcentaje que representan los obtenidos de los juegos de azar (ruleta/tragamonedas y bingo).

Que aplicados los porcentajes arribados sobre los resultados impositivos consignados en las declaraciones juradas presentadas - \$5.726.001,27.- y \$8.709.621,99.- -, se obtuvo la base imponible para los períodos fiscales 2017 y 2018, sobre la cual aplicar la diferencia de alícuota pendiente de liquidación. Así se arribó a una diferencia de impuesto a pagar para los ejercicios fiscales 2017 y 2018 de \$362.066,51.- y \$546.141,20.- respectivamente (conforme surge del informe final de inspección a fs. 240/251 cpo. Ganancias, y papel de trabajo a fs. 224) la cual fue notificada, sin conformidad por parte del contribuyente.

V.- Que analizados los antecedentes administrativos, este Tribunal entiende que corresponde pronunciarse en torno al recurso interpuesto por la recurrente en autos.

Para una mayor claridad expositiva, conviene efectuar una reseña de la normativa aplicable al caso de marras. La ley 27.346 establece en su artículo 1° la modificación de la Ley del Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, de la siguiente forma:

“3- Incorpórase a continuación del último párrafo del artículo 69, los siguientes: Sin embargo, las rentas derivadas de la explotación de juegos de azar en casinos (ruleta, punto y banca, blackjack, póker y/o cualquier otro juego autorizado) y de la realización de apuestas a través de máquinas electrónicas de juegos de azar y/o de apuestas automatizadas (de resolución inmediata o no) y/o a través de plataformas digitales tributarán al cuarenta y uno coma cincuenta por ciento (41,50%). La alícuota mencionada será aplicable tanto para las personas humanas como para las jurídicas. La Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, establecerá las condiciones operativas para la aplicación de esta alícuota y para la apropiación de gastos efectuados con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas a que hace mención el párrafo anterior, en concordancia a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 80 de la presente ley.”

Ello así, la pretensión de la actora se encara en la declaración de inconstitucionalidad del párrafo agregado a continuación del inciso b) del artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, introducido a través del dictado de la Ley N° 27.346; la inconstitucionalidad del Artículo 5° de la Ley 27.346 mediante el cual se aprueba el "Impuesto Específico sobre la Realización de Apuestas" y la inconstitucionalidad de la delegación legislativa del decreto 179/2017 donde en su art. 1 modifica la alícuota instaurada por la ley, para el Impuesto Específico, elevándola a un 0,95% sobre la base imponible. Asimismo, la actora alega que el hecho imponible creado por el Artículo 5° del Título III de la ley N° 27.346 configura un impuesto directo, yendo esto en contra de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

Que, cabe dejar sentado que, en el caso de marras este Tribunal esta llamado a resolver respecto a la resolución impugnada por la actora relativa al Impuesto a las Ganancias, no correspondiendo expedirse respecto de los planteos que ésta introduce con relación al Artículo 5° de la Ley 27.346 mediante el cual se aprueba el "Impuesto Específico sobre la Realización de Apuestas" o la inconstitucionalidad de la delegación legislativa del decreto 179/2017 relativa a la alícuota del mismo, habida cuenta que no se encuentra dicho tributo determinado en la resolución recurrida en autos (ello también se evidencia del informe final de inspección de autos fs. 244 *in fine* IF-2023-58467571-APN-DTD%JGM).

Vale decir, lo que la parte actora intenta a través del recurso presentado, en lo que hace a los agravios atendibles a tenor del objeto de la apelación deducida en autos, es lisa y llanamente un cuestionamiento de tipo constitucional a la alícuota diferencial del 41,5% establecida en la ley del gravamen y, eventualmente, la confiscatoriedad respecto de la sumatoria de gravámenes sobre los ingresos netos de la empresa; aspecto éste sobre el que en principio este Tribunal no podría expresarse en sus decisorios a no ser que existiese un pronunciamiento previo en ese mismo sentido emanado de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Sentado ello y entrando al análisis de los agravios constitucionales esbozados por la parte actora, los que deben ser analizados en esta instancia en el marco de lo dispuesto por el artículo 185 de la Ley 11683, debe recordarse que tal como ha señalado reiteradas veces nuestro Máximo Tribunal la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia y configura un acto de suma gravedad que debe ser considerado como última ratio del orden jurídico; por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (Fallos: 345:951).

La Corte Suprema sostuvo que *“el control de constitucionalidad, aunque debe preservar el derecho de propiedad en el sentido lato que le ha adjudicado esta Corte, encuentra fundamento en que tal derecho –cuya función social se ha de tener presente- se halla con la medida de la obligación de contribuir a las necesidades comunes que pueden imponerse a sus titulares por el hecho de serlo”* (Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo”, del

3/07/2009).

La Corte ha dicho también que “...escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301). Salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 7:331; 51:349; 137:212; 243:98). En consecuencia, aquéllos tienen la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que, conviene reiterarlo, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos: 314:1293)” (“HERMITAGE S.A. C/ PEN – MeyOS”, 15/06/2010).

En ese sentido, cabe precisar que no existe un fallo del Máximo Tribunal respecto del análisis constitucional de la modificación introducida por la Ley 27.346 a la ley del impuesto a las ganancias, que aquí nos ocupa, más ello no impide que este Tribunal pueda analizar algunos de los planteos que introduce la actora relativos a la violación de los principios de igualdad, capacidad contributiva, proporcionalidad, de razonabilidad y confiscatoriedad, a la luz de la doctrina jurisprudencial sentada por la Corte Suprema en esos aspectos.

Bajo tales pautas, y como ha dicho esta Sala B en otros antecedentes, en cuanto al planteo de la parte respecto de la afectación al principio de igualdad, es dable recordar que de conformidad con la jurisprudencia de la Corte Suprema en la materia, cabe considerar la condición de las personas que soportan los impuestos en orden al carácter y magnitud de la riqueza (arg. Fallos: 207:270). En ese sentido, se expresó que la igualdad en materia tributaria alude a establecer gravámenes idénticos a los contribuyentes en condiciones análogas (arg. Fallos: 138:313), lo cual comporta la consecuencia de que todas las personas sujetas a una legislación específica sean tratadas del mismo modo, siempre que se encuentren en idénticas circunstancias y condiciones (arg. Fallos: 149:417).

Así pues, en el precedente “Unanué” (Fallos: 138:313) se dejó sentado que: “...la igualdad preconizada por el artículo 16 de la Constitución, importa, en lo relativo a impuestos, establecer, que en condiciones análogas deberán imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes. Fallos: tomo 132, página 198 y los allí citados. Que en ese mismo orden de ideas ha dicho la Suprema Corte de los Estados Unidos que la garantía constitucional mencionada no se propone erigir una regla férrea en materia impositiva, sino impedir que se establezcan distinciones, con el fin de hostilizar o favorecer arbitrariamente a determinadas personas o clases como serían si se hicieran depender de diferencias de color, raza, nacionalidad, religión, opinión, política u otras consideraciones que no tengan relación posible con los deberes de los ciudadanos como contribuyentes (Bell's Gap Railward Cº.V. Pennsylvania 134 U. S. 232). Que, en consecuencia, cuando un impuesto es establecido sobre ciertas clases de bienes o de personas debe existir alguna base razonable para las clasificaciones adoptadas, lo que significa que debe haber alguna razón sustancial para que las propiedades o las personas sean catalogadas en grupos distintos (Cooley On Taxation 3ª ed. página 75 y siguientes; Willonghby, On The Constitución, página 593)”. En el precedente “Drysdale” (Fallos: 149:417), la CSJN afirmó: “Que la igualdad ante la ley impuesta en el precepto citado, comporta la consecuencia de que todas las personas sujetas a una legislación determinada dentro del territorio de la Nación, sean tratadas del mismo modo, siempre que se encuentren en idénticas circunstancias y condiciones. Y en materia impositiva esta Corte ha establecido reiteradamente que la observancia de aquél principio se cumple cuando en condiciones análogas se imponen gravámenes iguales a los contribuyentes”.

En tal sentido, corresponde señalar que la CCAF, Sala IV en “Casinos de Misiones S.A. (TF 49.698-I) C/

Dirección General Impositiva S/Recurso Directo De Organismo Externo” el 12 de agosto 2021, al resolver un caso similar, dejó sentado que “9°) *Que, a partir de la lectura y del análisis de los antecedentes parlamentarios de la ley 27.346, resulta claro que el incremento de alícuota que aquí se cuestiona respondió a: (i) la voluntad legislativa de paliar el costo fiscal generado por las modificaciones propiciadas en el Impuesto a las Ganancias para las rentas contempladas en la cuarta categoría del gravamen, y (ii) la valoración de los legisladores con respecto a la actividad del juego y a su situación económica particular; razones que no demuestran per se hostilidad o castigo alguno ni revelan arbitrariedad o irrazonabilidad en la distinción propuesta.*”

“En este escenario y de acuerdo a la doctrina jurisprudencial supra reseñada, es dable concluir que el incremento alicuotario dispuesto por la norma para las actividades de explotación de juegos de azar no configuraría per se una violación a los principios de igualdad, razonabilidad y capacidad contributiva, en los términos alegados por la recurrente.” (así consta en el original).

Asimismo “...en lo que respecta al agravio referido a la falta de potestades del Congreso Nacional para legislar en la materia vinculada a los juegos de azar, cabe advertir que el precedente citado por la recurrente “*Cadegua S.A. c/Municipalidad de Junín s/ demanda contencioso administrativa*” (Fallos: 327:4103), versa sobre el ejercicio del poder de policía en el orden provincial y municipal y se inscribe en la doctrina de la Corte Suprema relativa a la potestad de las provincias para reprimir los juegos de azar, por involucrar cuestiones de seguridad, salubridad y moralidad pública atinentes al estado local (conf. Fallos: 7:150; 242:496; 275:314; 301:1053; 303:1050, entre otros). Sin embargo, la controversia de autos gira en torno a la legitimidad del establecimiento de una alícuota diferencial del 41,50%, en el marco de una norma dictada por el Congreso Nacional en ejercicio de las potestades tributarias previstas en el art. 75, inciso 2° de la Constitución Nacional. Sin perjuicio de ello, vale aclarar que la finalidad extra fiscal mencionada en los debates parlamentarios reseñados como uno de los motivos por los cuales se incrementó la alícuota (conf. considerando 7° supra), resulta insuficiente para considerar que el Congreso Nacional se ha arrogado una potestad reservada por la Constitución a las provincias, tal como alega la recurrente.”

Por otra parte, en lo relativo al agravio de la actora fundado en que el Estado Nacional, al incrementar la alícuota del impuesto a las ganancias que se aplica sobre las rentas derivadas de la explotación de juegos de azar en casinos y de la realización de apuestas a través de máquinas electrónicas de juegos de azar o apuestas automatizadas, ha invadido el poder de policía provincial sobre las actividades lúdicas corresponde hacer alusión al Recurso de Queja interpuesto por la firma, Casinos de Misiones, donde ha dictaminado con fecha 21/04/2023, la Procuradora General de la Nación dejando sentado que “*Cierto es que la caracterización del tributo como instrumento que no es pura o exclusivamente recaudatorio ha sido compartida por la jurisprudencia de esa Corte, cuando ha sostenido, desde antiguo, que el poder tributario “tiende, ante todo, a proveer de recursos al Tesoro Público, pero constituye además un valioso instrumento de regulación económica. Tal es la que esta Corte ha llamado ‘función de fomento y asistencia social’ del impuesto, que a veces linda con el poder de policía y sirve a la política económica del Estado, en la medida en que responde a las exigencias del bien común, cuya satisfacción ha sido prevista por la Ley Fundamental como uno de los objetos del poder impositivo (art. 67, inc. 2°). En este aspecto, las manifestaciones actuales de ese poder convergen hacia la finalidad primera, y ciertamente extra fiscal, de impulsar el desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas*” (Fallos:243:98; doctrina reiterada en los precedentes de Fallos:289:443; 314:1293 y 316:42, entre otros).”

“Pero no menos cierto es que la Constitución Nacional debe ser interpretada de modo tal que el ejercicio de la autoridad nacional y provincial se desenvuelva armoniosamente, evitando interferencias o roces susceptibles de acrecentar los poderes del gobierno central en detrimento de las facultades provinciales y viceversa. Del logro de ese equilibrio debe resultar la amalgama perfecta entre las tendencias unitaria y federal, que los originarios

constituyentes propiciaron mediante la coexistencia de dos órdenes de gobierno cuyos órganos actuaran en órbitas distintas, debiendo encontrarse sólo para ayudarse, pero nunca para destruirse (Fallos: 186:170; 307:360, entre otros)."

"Por ello, el fin extra fiscal perseguido por el incremento de la alícuota del impuesto a las ganancias dispuesto en la ley 27.346 luce, en mi parecer, como una decisión política del Congreso Nacional, quien actuó en ejercicio de sus facultades constitucionales de distribuir las cargas públicas y de su deber de "promover el bienestar general" establecido en el Preámbulo de la Carta Magna, sin que dicha conducta pueda ser calificada como una palmaria interferencia del poder nacional sobre el local ni como una inadmisible limitación de la autonomía de este último, que implique tornar menoscabar o tornar en ilusorio el ejercicio de sus atribuciones (arg. Fallos: 18:162; 23:560; 173:128; 186:170; 224:267; 226:408; 246:237; 247:325; 249:292; 250:669; 319:998; 320:1302; 327:1083)."

Sentado ello, resta referirse a la violación del principio de no confiscatoriedad que invoca la recurrente, con fundamento en el precedente "Candy" de la Corte, cuestión que entendemos merece atenderse específicamente en atención a la existencia de reiterados pronunciamientos por parte de este Tribunal -si bien en materia de ajuste por inflación- haciendo aplicación de dicho precedente.

Cabe resaltar que el Máximo Tribunal en la causa "Candy S.A. c/ AFIP y otros/ acción de amparo" sentencia del 3 de julio de 2009, invocada por la parte, ha recordado que esa Corte ha señalado de manera invariable que, para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros).

En ese sentido, el Máximo Tribunal también ha afirmado que en razón de las cambiantes circunstancias del país - e incluso bajo las mismas circunstancias- la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, entre otros factores, puede justificar que la determinación del límite varíe en más o en menos. Dicho límite no es absoluto sino relativo, variable en el tiempo y aun susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo (Fallos: 210:855, 1208).

En todos estos casos, el Máximo Tribunal ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros).

Corresponde entonces analizar los puntos de pericia ofrecidos por la parte actora que tienden a demostrar la confiscatoriedad del impuesto determinado. En efecto, entrando al análisis del informe pericial producido en autos, los puntos de pericia propuestos por la parte actora están dirigidos a que los expertos informaran la incidencia de los impuestos a las ganancias más el impuesto específico sobre las apuestas, determina en las ganancias de la firma (punto c del Informe Pericial IF-2024-39169942-APN-DTD#JGM).

Ello así, corresponde señalar que no se advierte que el informe pericial Contable producido en las presentes actuaciones haya arrimado la información que se ha estimado prudente a la luz de la doctrina emanada en los fallos citados anteriormente.

En primer lugar, en relación a los efectos de la sumatoria de los distintos gravámenes que afectarían el derecho de propiedad - consagrado en nuestra Constitución Nacional en el artículo 17- y el principio de no confiscatoriedad planteado por la recurrente,

cabe recordar que se ha sostenido que la doble imposición no importa por sí misma violación constitucional

(Fallos: 210:500, 257:127, 263:534, 327:1729, entre otros).

Además de ello, tal como señala el perito del Fisco Nacional, el Impuesto específico sobre la realización de apuestas, considerando el cierre del ejercicio fiscal de la recurrente, no tuvo vigencia en el ejercicio 2017 y en cuanto al 2018, sólo en los meses de enero y febrero, respecto de los cuáles la actora aporta las declaraciones juradas presentadas ante Afip en forma quincenal, sin determinar impuesto. Asimismo corresponde señalar que la incidencia de la alícuota específica del 41.50 % aplicada en el Impuesto a las Ganancias -Juegos de Azar- sobre el resultado impositivo de Ganancias 2017 y 2018 resulta ser la fijada por la normativa aplicable al caso.

En definitiva, la escasa idoneidad probatoria del informe contable conlleva a que la pretensión deducida carezca de la prueba “clara y precisa” o “concluyente” que ha exigido la Corte, razón por la cual no puede acogerse el planteo de la recurrente en autos.

Ello así, cabe confirmar la resolución apelada con costas.

VI.- Que, en ese orden de ideas, corresponde avocarse al análisis de la multa endilgada. Que en el caso de autos se le aplicó al contribuyente multa con sustento en el artículo 45 de la ley procedimental.

En relación con el elemento subjetivo, el tipo infraccional contemplado en el artículo 45 de la ley procedimental requiere para su configuración el elemento culposo, traducido en una conducta negligente desplegada por el contribuyente respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En ese sentido, es sabido que dicho ilícito requiere para su configuración, además de los presupuestos de culpa o negligencia, la concurrencia de dos situaciones: a) omisión de pago y b) falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas.

Al respecto, corresponde tener en cuenta lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia recaída en los autos “Elen Valmi de Claret y Garello” del 31 de marzo de 1999, en donde al analizar la figura del art. 45 de la ley 11683, en lo que aquí interesa dijo: “...Surge claramente del texto transcrito que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador”. Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena (que en esencia responde al principio de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, esto es, aquél a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente), concluyó: “...si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente”.

Con respecto a la excusabilidad del error, la jurisprudencia se ha inclinado por comprender tanto al error de hecho como al de derecho. Para que el error de derecho, en cuanto equiparable al de hecho pudiere resultar admisible, debe aducirse y demostrarse oscuridad en las distintas disposiciones de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surgieran dudas acerca de la situación frente al tributo (CSJN -Morixe Hnos. SACI - 20/8/96). En efecto, la causal exonerativa del error excusable requiere para su viabilidad que sea esencial, decisiva e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquel a quien se le atribuye la infracción tributaria. El error es excusable si la conducta del infractor proviene de la certeza y de la convicción de la obligatoria aplicación de las normas fiscales de difícil y alambicada interpretación”.

En tales condiciones, en el caso particular, corresponde concluir que se encuentra acreditada en autos la

materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, y ante la falta de elementos que permitan tener por configurada la existencia de un error excusable previsto en la norma, corresponde confirmar la multa aplicada.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar el acto apelado, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.