



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I
17569/2021 BINGOS PLATENSES SA - TF 30240-I c/ DIRECCION
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

Buenos Aires, 25 de agosto de 2022.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La firma Bingos Platenses S.A. interpuso recurso de apelación en los términos del artículo 76, inciso ‘b’, de la ley 11.683 contra las resoluciones n°s 57 y 58 de 2008 por las cuales la División Revisión y Recursos II de la División Regional Palermo de la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva (AFIP-DGI) determinó de oficio el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2001 y 2002, liquidó intereses resarcitorios, y aplicó una sanción de multa en los términos de los artículos 46 y 47, inciso ‘c’, de esa ley (ver. fs. 211/256 y fs. 463/492).

II. Es necesario destacar que la firma actora informó la regularización de la obligación correspondiente al período fiscal 2001 en los términos de la ley 26.476.

Consecuentemente, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: (a) tener a la firma actora por desistida parcialmente de la acción y del derecho, con costas, y (b) declarar la condonación de la sanción de multa aplicada respecto de ese período fiscal y distribuir las costas en el orden causado (ver los pronunciamientos de fs. 323/323vta. y de fs. 539/vta.).

III. En el pronunciamiento dictado en el plano sustancial de la cuestión debatida, la Sala D del Tribunal Fiscal resolvió: (a) por unanimidad, confirmar la determinación de oficio del impuesto a las ganancias del período fiscal 2002 y sus intereses, con costas; y (b) por mayoría, reencuadrar la sanción de multa aplicada en los términos del



artículo 45 de la ley 11.683 y fijar su graduación en un 70% de la obligación fiscal omitida, y distribuir las costas en el orden causado (ver fs. 607/609).

Para decidir de ese modo, sostuvo que:

i. Corresponde precisar si resultaprocedente aplicar las previsiones del artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias (“disposición de fondos a favor de terceros”) a los préstamos que la firma otorgó en el período fiscal 2002 a diferentes sociedades con las cuales formaba un conjunto económico.

ii. No existe discusión sobre: (a) la existencia de los préstamos y sus montos; (b) el hecho de que la firma percibió intereses por esas operaciones, que fueron contabilizados, facturados y considerados como rentas a los efectos del impuesto a las ganancias; y (c) la vinculación económica existente entre Bingos Platenses S.A. y las empresas que integraban el grupo CODERE (según el peritaje contable de fs. 330/335).

iii. La cuestión a resolver es análoga a la que fue resuelta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “*Fiat Concord S.A.*” (Fallos 335:131), del que se desprende que:

—“el hecho de que la disposición de fondos se efectúe entre sociedades vinculadas económicamente entre sí, o en relación de sujeción económica por revestir una de ellas una condición dominante respecto de otra dependiente, no impide considerar que dicha disposición se haya efectuado a favor de terceros, en los términos de aquélla norma, puesto que se trata de distintos sujetos de derecho que son considerados individualmente como sujetos pasivos de la obligación tributaria” (considerando 8°).

—“establecida la individualidad jurídica de cada sujeto, cabe concluir que cuando el art. 73 de la ley alude a las operaciones realizadas en ‘interés de la empresa’ —recaudo estrechamente ligado al establecido en la reglamentación acerca de que la presunción operara si los fondos entregados en calidad de préstamo no responden operaciones propias del ‘giro de la empresa’—, no se refiere al interés del conjunto económico sino al del sujeto al que se encuentra dirigida la norma, esto es, la sociedad de capital que efectúa la disposición de fondos o bienes” (considerando 9°).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I
17569/2021 BINGOS PLATENSES SA - TF 30240-I c/ DIRECCION
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

—“Sin perjuicio de ello, [...] en el supuesto de las sociedades que integran un conjunto económico, podrían existir modalidades comerciales peculiares, que deberán ser contempladas, en cada caso, mediante una exhaustiva ponderación de la causa que originó la entrega de los fondos o bienes, y de la correlativa contraprestación por parte de quien los receptó” (considerando 9°).

iv. La circunstancia de que las “disposiciones de fondos” tuvieran lugar entre empresas pertenecientes al mismo grupo empresario y bajo el régimen de “caja única”, no obsta a la aplicación del artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias porque, en definitiva y según el criterio del precedente aludido, se trataba de sujetos jurídicos diferentes.

v. En el pronunciamiento que esa sala dictó en la causa “*Interjuegos S.A.*” (firma que también integraba el grupo empresario CODERE) se consideró que “más allá [de] que (...) la empresa se maneja con un sistema de ‘caja única’, que las decisiones son tomadas por el grupo económico en su conjunto y que los préstamos resultan ser un beneficio para las empresas que lo integran, lo cierto es que la actora no acompañó elementos que reflejen concretamente cuál ha sido el beneficio obtenido o que dicha operatoria se relacione con el giro comercial de la empresa y por lo tanto no pueden ser considerados en interés de ella”.

Esa omisión probatoria también se produjo en la presente causa.

vi. Resuelta la aplicación al caso de las previsiones del artículo 73 de la ley del impuesto a las ganancias, debe determinarse si las tasas de interés que la firma aplicó a los préstamos “*intercompany*” eran acordes a las previstas en las normas que regulan el gravamen.

vii. La firma actora no negó la onerosidad de los préstamos, ni el devengamiento de intereses y que la tasa era inferior a la prevista en el artículo 103 del decreto reglamentario de la ley del gravamen, “por lo que ante dicha situación resulta de aplicación el quinto párrafo de dicha norma que disponía que ‘la imputación de intereses y actualización previstos por el



[artículo 73 de la ley del gravamen], también procederá cuando la disposición de fondos o bienes devengue una renta inferior en más del VEINTE POR CIENTO (20%) a la que debe imputarse de acuerdo con dicha norma, en cuyo caso se considerará que el interés y actualización presuntos imputables resultan iguales a la diferencia que se registre entre ambas””.

viii. La liquidación practicada por la AFIP-DGI sobre la diferencia entre ambas tasas (fs. 279/318 de los antecedentes administrativos) respetó las normas aplicables en la materia.

ix. No existen agravios que permitan eximir a Bingos Platenses S.A. del pago de los intereses resarcitorios liquidados en la determinación de oficio.

x. Dadas las particularidades del caso y teniendo en cuenta que en el precedente de Fallos: 335:131 se convalidó la aplicación de la sanción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, corresponde seguir un idéntico temperamento y reencuadrar la multa aplicada en los términos de esa norma.

IV. Ambas partes recurrieron esa decisión.

i. La AFIP-DGI (ver el recurso de apelación, la expresión de agravios y su contestación, obrantes a fs. 610, 615/618 y 642/646, respectivamente) cuestionó el reencuadramiento de la sanción con sustento en que:

a. La presunción que establece el artículo 47, inciso ‘c’, de la ley 11.683 se encuentra claramente justificada en los antecedentes reunidos por la inspección y, por ende, la firma actora tenía la carga de probar la ausencia de dolo en su conducta.

b. El Tribunal Fiscal no expresó las razones por las cuales consideró que esa presunción era inaplicable.

c. La valoración de la conducta de la firma infractora debía realizarse a la luz de los elementos probatorios obrantes en la causa y ese examen no podía suplirse con la mera remisión al precedente de Fallos: 335:131.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I
17569/2021 BINGOS PLATENSES SA - TF 30240-I c/ DIRECCION
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

ii. La firma Bingos Platenses S.A. (ver el recurso, el memorial de agravios y su contestación obrantes a fs. 611, 624/631 y 650/657, respectivamente) planteó las siguientes críticas:

a. El artículo 103, quinto párrafo, del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias vulnera el principio de legalidad en materia tributaria, en tanto amplía indebidamente el ámbito de aplicación que dispone el artículo 73 de la ley. Aun cuando el Tribunal Fiscal no se encuentra facultado para declarar la inconstitucionalidad de una norma, siquiera mencionó, ni menos aún, dio tratamiento a ese planteo.

b. No se realizó una debida valoración de la situación fáctica. Tanto el artículo 73 de la ley del impuesto a las ganancias como el precedente “*Fiat Concord S.A.*” son inaplicables al presente caso. La empresa no otorgó los préstamos en forma gratuita y esas operaciones formaron parte del giro normal de sus negocios.

c. La sentencia desconoció el principio de realidad económica porque los préstamos no se efectuaron a favor de terceros sino entre empresas estrechamente vinculadas.

El peritaje contable exhibió que la firma Codere Argentina S.A. es la sociedad controlante de la firma Bingos Platenses S.A. y que ambas sociedades pertenecen al denominado Grupo Codere. Asimismo, las empresas de ese grupo económico contaban con un directorio común, compartían las oficinas centrales, la tesorería y operaban con un esquema de “caja única”.

d. El estatuto de la sociedad exhibió que tenía la facultad de tomar y otorgar préstamos, por lo que “no puede desconocerse que los mismos han sido efectuados en interés de la compañía, en tanto forman parte del giro del negocio”.

e. Debe considerarse que las operaciones que importan un beneficio gravado para la empresa son realizadas en su propio interés, de conformidad



con el precedente “*Akapol S.A.*” de la Sala V (sentencia del 9 de marzo de 2005).

f. No se demostró que la tasa de interés que percibió fuera inadecuada. Tampoco se determinó la tasa de interés del mercado que debería haber aplicado.

g. Debe eximirse la aplicación de los intereses resarcitorios devengados desde la interposición del recurso ante el Tribunal Fiscal, pues transcurrieron “más de doce años” para que aquel dictara la sentencia, cuya demora no es imputable a su parte.

h. La sanción de multa aplicada debe ser dejada sin efecto, en tanto se excedió el plazo razonable para el dictado de una resolución. Subsidiariamente, procede su eximición por la existencia de un “error excusable”, originado en la dificultad interpretativa de las normas aplicables.

i. Las costas deben ser distribuidas en el orden causado, pues se petitionó sobre la base una convicción razonable.

V. El planteo de inconstitucionalidad del artículo 103, quinto párrafo, del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias que la firma recurrente introdujo en su recurso ante el Tribunal Fiscal y que reitera en esta instancia (ver. fs. 240/241 y 625vta., respectivamente) no puede ser admitido.

Aquella sostuvo que esa norma traduce un exceso reglamentario porque amplía el ámbito de aplicación del artículo 73 de la ley del gravamen.

Sin embargo, su planteo fue introducido sin una línea argumentativa que permita vislumbrar cómo se materializa ese exceso reglamentario en el caso concreto (esta sala, causa n° 67.839/2019 “*Cersosimo, Darío Javier c/ EN-APN s/ proceso de conocimiento*”, pronunciamiento del 18 de mayo de 2021, y sus citas).

En efecto, la firma recurrente sostuvo ante el Tribunal Fiscal que “[d]e acuerdo con el principio de legalidad que rige en nuestro ordenamiento





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I
17569/2021 BINGOS PLATENSES SA - TF 30240-I c/ DIRECCION
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

jurídico tributario, el 5º párrafo del reglamento citado no puede ampliar el ámbito de aplicación establecido en el primer párrafo del art. 73. Por ello, la imputación de intereses que el reglamento establece siempre está sujeto a que se trate de una *‘disposición de fondos o bienes a favor de terceros (...) y que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa’*. A todo evento si así no se entendiera, dejo planteada la inconstitucionalidad de la norma reglamentaria para que sea resuelta por el tribunal que corresponda por exceder el reglamento el alcance de la ley que intenta implementar”.

En los párrafos subsiguientes citó doctrina, jurisprudencia y los antecedentes parlamentarios del artículo 73 de la ley del gravamen, pero sin precisar de qué manera el quinto párrafo del artículo 103 del decreto reglamentario extralimita las disposiciones de aquella norma.

Al expresar sus agravios en esta instancia, tampoco superó la deficiencia apuntada (ver fs. 625vta., segundo, tercero y cuarto párrafo y la reseña efectuada en el punto ‘a’ del considerando IV).

No puede pasarse por alto que la declaración de inconstitucionalidad de una norma es un acto de suma gravedad institucional, *ultima ratio* del orden jurídico, que debe ejercerse únicamente cuando la repugnancia con la cláusula constitucional es manifiesta y la incompatibilidad inconciliable (Fallos: 338:1504; 327:5863; entre otros y esta sala causa n° 67908/2019 “Vila, Eliana Melisa Analía (TF 48811-i) c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo”, pronunciamiento del 18 de octubre 2021).

Por tanto, las simples manifestaciones apuntadas no son idóneas para que el tribunal examine ese planteo.

VI. Las cuestiones debatidas son análogas a las que fueron examinadas y resueltas por esta sala en la causa n° 3050/2021 “San Jaime S.A. (TF 28250-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de



Organismo Externo”, pronunciamiento del 17 de diciembre de 2021, a cuyos fundamentos corresponde remitirse por razones de brevedad.

A partir del criterio fijado en ese precedente, cabe puntualizar que:

i. Aun cuando la firma recurrente integre con las sociedades Codere Argentina S.A., Bingos del Oeste S.A., Intermar Bingos S.A., Interjuegos S.A. y San Jaime S.A. un conjunto económico con una accionista mayoritaria común, la firma Codere S.A. (radicada en España), esas firmas constituyen terceros respecto de la firma Bingos Platenses S.A., pues su organización societaria no la habilita a prescindir de la autonomía jurídica que posee cada uno de los entes implicados (esta sala, causas “*Agropecuaria KKHA TU S.A.*” y “*Covicentro SA (TF 24643-I) c/ DGI*”, pronunciamientos del 5 de agosto de 2014 y del 26 de noviembre de 2015, respectivamente, y causa “*San Jaime S.A.*”, citada).

ii. El Tribunal Fiscal puntualmente consideró que la firma recurrente no demostró el beneficio propio que le generó la realización de las operaciones de préstamo a las empresas que integraban el grupo económico liderado por la firma Codere S.A. Esa conclusión, que no fue rebatida debidamente en esta instancia, lleva a afirmar —concordemente con el criterio tomado por la sala en los precedentes citados en el punto anterior— que el rédito que obtuvo por las operaciones aquí examinadas no se asimiló a los beneficios que pudo obtener por la colocación de los fondos en una entidad financiera de plaza y, por tanto, que esas operaciones deben ser consideradas de conformidad con la presunción prevista en el artículo 73 de la ley del impuesto a las ganancias.

Por consiguiente, corresponde rechazar los agravios de la firma recurrente.

VII. El pedido de la firma actora dirigido a que se la exima de los intereses resarcitorios que se devengaron desde que interpuso el recurso de apelación contra la determinación de oficio no puede ser admitido.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I
17569/2021 BINGOS PLATENSES SA - TF 30240-I c/ DIRECCION
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

El artículo 37 de la ley 11.683 establece que “[e]n los casos de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación los intereses de este artículo continuarán devengándose”.

Si bien funda su petición en la duración excesiva del proceso —que considera imputable únicamente al Tribunal Fiscal— no debe perderse de vista que la compulsa de la causa evidencia que luego del 8 de febrero de 2013 —fecha en la que se agregó una constancia de que en el expediente n° 35.580-I se dictó la sentencia que denegaba su acumulación a la presente causa (ver fs. 573)— la parte actora no realizó ninguna presentación para impulsar el proceso.

En efecto, posteriormente la parte actora únicamente presentó dos escritos, que eran idénticos, autorizando a determinados profesionales a compulsar la causa (ver fs. 574 y 575).

Resulta decisivo reparar en que la doctrina es pacífica en sostener que los intereses resarcitorios no presentan una naturaleza penal y que su finalidad radica en una indemnización debida al Fisco Nacional como un resarcimiento por la mora incurrida en la cancelación de las obligaciones tributarias. En otras palabras, no comportan sino una reparación por el uso de un capital ajeno (el impuesto debido), con la consecuente obligación de indemnizar al acreedor (Fisco), cuyo derecho al crédito ha sido lesionado por el mentado incumplimiento en término (ver, en este sentido, Giuliani Fonrouge y Navarrine, “Procedimiento Tributario”, Bs. As. Ed. Depalma, marzo 2001, pág. 286; y Gómez y Folco, “Procedimiento Tributario”, Bs. As., ed, La Ley, 2011, pág. 282 y siguientes).

Por ello, la pretendida exención de los intereses resarcitorios previstos en el artículo 37 de la ley 11.683 (t.o. 1998) no puede prosperar, pues los agravios ofrecidos por la parte actora carecen de idoneidad, de acuerdo con el criterio establecido por el Alto Tribunal en los precedentes “*Ika Renault*” (Fallos: 304:205) y “*Citibank NA*” (Fallos: 323:1315).



VIII. La solución es distinta para la multa discutida, con arreglo al precedente “*San Jaime S.A.*”, de esta sala citado, a cuyos fundamentos también se remite.

En función de las conclusiones allí expuestas (ver, en particular, el considerando VIII del precedente aludido), teniendo en cuenta que la sanción de multa impuesta a la firma actora el 2° de septiembre de 2008 tuvo origen en la presentación de la declaración jurada correspondiente al ejercicio fiscal 2002, se puede corroborar que a la fecha de la presente decisión transcurrieron aproximadamente veinte años desde los hechos considerados como pasibles de sanción.

Por tanto, la acción de la AFIP-DGI para exigir el pago de la multa se halla prescripta por encontrarse configurada en el caso una afectación a la garantía de la firma recurrente de ser juzgada en un plazo razonable.

IX. Las conclusiones exhibidas en el considerando anterior llevan a declarar insustancial el tratamiento de los agravios de la parte demandada relativos al reencuadramiento de la multa.

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

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

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE: 1.**
Admitir parcialmente los agravios de la firma recurrente y declarar





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I
17569/2021 BINGOS PLATENSES SA - TF 30240-I c/ DIRECCION
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO
EXTERNO

insustancial el tratamiento de los agravios de la AFIP-DGI. **2.** Confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto confirmó la determinación de oficio y la pertinencia de los intereses resarcitorios. **3.** Declarar prescripta la acción del AFIP-DGI para exigir el pago de la multa impuesta mediante la resolución n° 57/2008 (DRRII–DRP). **4.** Fijar las costas del proceso en los términos del considerando X.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, remítase al Tribunal Fiscal.

Fecha de firma: 25/08/2022

Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA

Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA



#35934518#325768582#20220824120733137