República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-105418513-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 3 de Octubre de 2022

Referencia: INC S.A. - SENTENCIA 2DA. NOMINACION

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en el día de la fecha se reunen los miembros de la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia GUZMÁN (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo Alejandro PORPORATTO (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) a fin de resolver el EX 2019-60069154-APN-SGAI#TFN caratulado: ***"INC S.A. S/APELACIÓN"***

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que mediante IF-2019-60066543-APN-SGAI#TFN se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-DGI de fecha 10 de junio de 2019, mediante la que se determina de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto a los Premios de Sorteos y Concursos Deportivos, por los períodos fiscales 10/2013, 11/2013, 3/2014 y 4/2014.

Explica que el ente fiscal detectó diferencias en el impuesto establecido por la ley 20630 correspondiente a las promociones lanzadas con las denominación "Carrefour te lleva a Temaiken"; "Cumple Carrefour –Promo Tablet" y "Día de la madre –Mes de la Mujer" por considerar que las mismas no encuadran en el artículo 3 del decreto 668/74.

Señala que el Fisco tiene por probado que se encontraba autorizado por la Lotería Nacional S.E. para organizar promociones, lo que surge de las disposiciones 334/13 LNSE.

Tampoco se discute que se otorgaron premios en especie que combinan azar con preguntas de cultura.

La única discusión, señala, radica en la forma en que deben probarse la realización de las preguntas, toda vez que el ente fiscal exige la presencia de un escribano para avalar los conocimientos de cultura general.

En puntual contestación a tal cuestión, dice, de la documentación acompañada se desprende que cada una de las promociones tenía como condición para el otorgamiento de los premios la previa respuesta afirmativa de una pregunta de cultura general. El azar era sólo la vía para elegir a quienes finalmente contestarán la pregunta.

Por otra parte, se acreditó que los testigos presentes para efectuar las respectivas preguntas de cultura general fueron sus empleados. Es decir, reitera, la discusión se centra en que calidad deben tener los testigos. Para el fisco, agrega, debe ser un escribano como tercero independiente, pues es el funcionario investido de fe pública por el Estado y que tiene a su cargo conferir autenticidad y certeza jurídica a los actos y hechos pasados ante él.

Destaca que la exigencia de la presencia de un escribano no es un requisito que exija la norma y que la circunstancia que los testigos sean empleados no significa que las preguntas no se hubieran formulado.

Entiende que la norma busca beneficiar la exención a quienes demuestren habilidades deportivas o culturales y que la forma de probar esa habilidad no es solemne. Y, agrega, la forma de su prueba no puede acarrear la pérdida de la exención.

Cita numerosa jurisprudencia que abona su postura sobre que las exigencias formales no pueden hacer caer regímenes especiales.

Considera aplicable al caso el principio de la libertad de forma, que permite a las partes a decidir la forma que crean conveniente para manifestar su voluntad. Máxime, cuando si la exigencia es a efectos de probar un hecho, por cuanto ello puede ser probado por otros medios.

Expone luego los agravios vinculados con la sanción aplicada. Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que mediante IF-2019-82769646-APN-DTD#JGM contesta el recurso la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que invoca, solicita se confirme el acto venido en recurso. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas y hace reserva del caso federal.

III.- Que por PV-2019-103840294-APN-VOCII#TFN se abre la causa a prueba. Habiéndose producido la ordenada, con fecha 11 de agosto de 2022 se clausura el período de instrucción y se elevan los autos a conocimiento de la Sala A (Vid. PV-2022-83810771-APN-VOCII#TFN).

Mediante PV-2022-84293193-APN-VOCIII#TFN pasan los autos a alegar, habiendo hecho uso de ese derecho el Fisco Nacional y la recurrente (vid. IF-2022-8814468-APN-DTD#JGM e IF-2022-90933512-APN-DTD#JGM, respectivamente).

Finalmente, con fecha 19 de septiembre de 2022 pasan a sentencia.

IV.- Que corresponde entonces analizar la procedencia del ajuste efectuado.

Del informe de fiscalización que obra a fs. 642/660 del Cuerpo Principal IV de las actuaciones administrativas acompañadas, surge que la fiscalización se originó en virtud de la información brindada por la Lotería Nacional Sociedad del Estado en virtud de la RG 1588/98, que la obliga a informar a la Administración Fiscal los concursos autorizados como también la existencia de pago del impuesto correspondiente por parte del organizador, en carácter de agente de retención.

Se explica que la Lotería Nacional Sociedad del Estado otorgó autorización anual a la recurrente para efectuar promociones en los términos del Decreto 588/98, con vigencia desde el 26/9/2013 hasta el 25/9/2014 (Conf. Disposición 334/13). Asimismo, se acompañaron copias de las Disposiciones vinculadas a las diferentes promociones presentadas por la recurrente ante la LNSE. Por medio de aquellas se autorizaron las promociones

“Carrefour te lleva a Temaiken”; “Cumple Carrefour” y “Día de la Madre-Mes de la Mujer”.

Con motivo de los requerimientos efectuados, la recurrente informó 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. Sobre la cuestión, aclaró que para que al ganador se le adjudique el premio respectivo debía –como condición necesaria- responder correctamente 3 preguntas de cultura general.

Acompañó copia de las escrituras públicas correspondientes a las diferentes promociones y constancias de las entregas de premios a los ganadores.

Con sustento en esos elementos y teniendo en consideración que en oportunidad de entregarse los premios no actuó un escribano ni terceros ajenos a la empresa organizadora de los concursos en calidad de testigos, el ente fiscal consideró que al no probarse por ningún medio que en el acto de la entrega de premios se realizaron preguntas de cultura general, los premios se encuentran alcanzados por el gravamen en atención a no cumplirse el requisito establecido por la norma para su exención.

Es así que, iniciado el procedimiento de determinación, conferida la vista correspondiente, se concluyó con el acto ahora en crisis, que determinó la obligación de la recurrente frente al impuesto a los premios y sorteos.

IV.- Que sentado lo que antecede, cabe señalar que la cuestión nuclear a resolver consiste en definir si en los concursos aludidos se encuentra presente sólo la suerte o el azar para definir los ganadores, centrándose la discusión en la forma en que debió acreditar la recurrente la presencia de las preguntas de cultura general.

Cabe recordar que el artículo 1 de la ley 20.630 dispone, en lo que aquí interesa, que *“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”*.

En tanto, el decreto reglamentario 668/1974 define que *“los premios alcanzados por la ley son todos los ganados en juegos o pronósticos a que se refiere su artículo 1º, con prescindencia que el derecho a la participación en los mismos resulte de un acto a título oneroso o gratuito. A los fines previstos por la ley no se considerarán alcanzados por la misma los premios o ganancias de juegos de azar habilitados por casinos y salas de juegos oficiales o autorizados por autoridad competente (ruleta, punto y banca, treinta y cuarenta, etc.). En tanto, el artículo 2 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”.

Por otra parte, encontrándose frente a una situación de hecho, consistente en la organización de diversas modalidades de juegos de azar en los distintos medios de comunicación masiva, se consideró indispensable regular la actividad y orientar el producido de la misma a fin de atender los requerimientos de la comunidad. En ese contexto se dictó el Decreto 588/98 que en lo pertinente dispuso que *“todo concurso, sorteo o competencia que implique una participación directa o indirectamente onerosa o promocional y que conlleve una elección aleatoria para determinar el ganador, que se efectúe mediante la utilización de un medio de comunicación de carácter masivo, ya sea gráfico, radial o televisivo, deberá contar con la previa autorización de Lotería Nacional*

Sociedad del Estado" (vid. artículo 1).

La norma incluye a los concursos, sorteos y competencias que requieran: la utilización de una línea telefónica, que permita la participación por el solo hecho de establecerse la comunicación; el envío de correspondencia para participar o la utilización de medios manuales, mecánicos y/o electrónicos para seleccionar al ganador. U, otorguen premios fundados en respuestas a preguntas de carácter general o fundado en pronósticos que efectúen los participantes y cuyo resultado esté sujeto a acontecimientos futuros e inciertos.

Finalmente, entiendo oportuno destacar que el reglamento exige que la autorización debe otorgarse a personas físicas o jurídicas que reúnan las condiciones de idoneidad, solvencia moral y patrimonial y bajo cumplimiento de todos los requisitos y condiciones que se determinan en la norma reglamentaria y los que establezca la autoridad de aplicación, que será la Lotería Nacional Sociedad del Estado (vid. artículos 2, 3 y 6).

V.- Que en ese contexto normativo, como se dijo, no existe divergencia entre las partes sobre las autorizaciones otorgadas a la recurrente por la autoridad de aplicación para la realización de los sorteos en cuestión.

En efecto. Obran en las actuaciones aministrativas los informes emitidos por la Lotería Nacional Sociedad del Estado mediante los cuales se acompañó copia de las respectivas disposiciones que autorizaron las promociones, a saber:

a. Mediante la Disposición Nº 529 mediante la que se aprobó la promoción organizada por la recurrente denominada **"Cumple Carrefour- Promo Tablet".** De las bases de la promoción se desprende su vigencia (entre el 26/9/2013 hasta el 31/10/2013, inclusive). Para participar de la promoción se debía ingresar a la página web de la firma Carrefour, seleccionar el link "Carrefour.com.ar/promotablet" e ingresar o confirmar, según corresponda, los datos requeridos en la página de la Promoción. Luego de aceptar las condiciones y aportar un teléfono de contacto, se otorgaría una chance para participar de la promoción. Para sumar chances se podía cargar tickets de compras realizadas durante la vigencia de la promoción. También podían los participantes ingresar a la página de Facebook de la recurrente, hacerse fan, y a través de un juego denominado "rueda de la fortuna" se obtenían chances, que podían ser hasta diez según la posición.

Los sorteos se realizarían entre el 2 de octubre y el 1 de noviembre de 2013 inclusive, a las 11 horas, en las oficinas de Brandlive S.A. ante personal autorizado por esta y Escribano Público, debiéndose determinar 31 ganadores, uno por cada premio y por cada día del mes de octubre. Los correspondientes a los días inhábiles y fines de semana se sortearían el primer día hábil posterior. Junto con el ganador se seleccionarían dos suplentes para el caso que por cualquier cuestión no imputable al Organizador, el Ganador titular no cumpliera con los requisitos exigidos en las bases. La comunicación a los ganadores sería a través de correo electrónico y/o teléfono, debiendo coordinarse la fecha, hora y lugar para la entrega del premio. El premio se entregaría en la sede o en la tienda propiedad de la recurrente más próxima al domicilio del ganador.

Queda a cargo de los ganadores el pago de todo impuesto, tasa y/o contribución que deba tributarse.

b. A través de la Disposición Nº 565 de fecha 19 de diciembre de 2013, se aprobó la operatoria promocional denominada **"Día de la Madre-Mes de la Mujer".** De las bases se desprende su vigencia (entre el 1 de octubre de 2013 hasta la 23.59 horas del 31 de octubre de 2013, inclusive) fecha límite para cargar códigos siendo válidos solo en las tiendas de bandera comercial "Carrefour" y "Carrefour Market" adheridas a la promoción, que se encuentran detalladas en el punto 16.

Las personas que deseen participar deben efectuar al menos, una compra en cualquiera de las tiendas adheridas de alguno de los productos de las marcas participantes en la promoción (detalladas en el punto 17). Por cada compra se recibirá un cheque que contendrá un código de 13 dígitos que deberá cargarse, junto con los datos personales requeridos, en la página web de la empresa.

Al finalizar la promoción se imprimirán tantos cupones como participantes haya.

El día indicado se realizaría el sorteo en la sede de la calle Cuyo 3367, Martínez, Pcia. De Buenos Aires, en presencia de un escribano público. De la urna se extraerían 9 cupones para determinar los ganadores. Los titulares de los primeros cuatro cupones extraídos serían los ganadores de las órdenes de compra. Los titulares de los cinco cupones restantes serán los ganadores de los LED. Se extraerían 9 cupones suplentes.

Se notificaría a los ganadores, telefónicamente o por escrito, debiendo coordinar la fecha, hora y lugar en que se debería presentar a reclamar su premio.

Previo a la entrega del premio, el ganador debería responder correctamente una pregunta sobre cultura general. La falta de presentación o la respuesta incorrecta hará perder el premio.

Queda a cargo de los ganadores el pago de todo impuesto, tasa y/o contribución.

c. Mediante la Disposición Nº 61 del 10 de febrero de 2014 se autoriza la promoción organizada por la recurrente denominada **“Carrefour te lleva a Temaiken”.** De las bases y condiciones se desprende que la promoción tendría vigencia entre los días 11 de enero de 2014 hasta el día 23 de febrero de 2014, inclusive, hasta las 16 horas, fecha límite para depositar cupones y será válida únicamente en las tiendas de bandera comercial “Carrefour”, “Carrefour Market” y “Carrefour Express”, propiedad de la empresa recurrente.

Para participar, se debía efectuar una compra en cualquiera de las tiendas adheridas. Con cada ticket de compra el participante recibiría un cupón, que debería ser completado con sus datos personales y depositado en una urna instalada en las tiendas.

El día 24 de febrero de 2014 se realizaría en la sede de INC S.A., sito en la calle Cuyo 3367, Martinez, Pcia de Buenos Aires, en presencia de un escribano público, un primer sorteo tendiente a determinar cinco tiendas adheridas ganadores. Se asignaran los pases anuales a las tiendas adheridas. El 27 de febrero de 2014 se realizaría el segundo sorteo, también ante escribano público, destinado a seleccionar a los ganadores de los premios.

Los ganadores se notificarían telefónicamente o por escrito. Para ser considerado ganador el titular del cupón debería responder correctamente, como condición para la asignación del premio, una pregunta de cultura general que se le formularia en el momento de presentarse. La falta de presentación en término y/o la contestación incorrecta de la pregunta haría perder el premio.

Luego, las bases establecen como se utilizaría el pase.

Se aclara también que los impuestos, tasas y/o contribuciones quedarían a cargo del ganador.

De las normas y condiciones transcriptas surge que el azar se encontraría presente en la selección de los y las participantes que tendrían acceso a las preguntas para así determinar si eran acreedores del premio.

Como quedó dicho, no se encuentra en discusión la realización de los sorteos toda vez que la recurrente acompañó las actas labradas por escribanos públicos que dieron fe de ese evento. La cuestión en discusión

consiste en definir si se realizaron o no las preguntas de cultura general que se formularon a los participantes, elemento éste que condiciona la procedencia de la exención.

En general, de las probanzas arrimadas en sede administrativa surge que son los propios ganadores los que manifestaron en carácter de declaración jurada que respondieron las preguntas formuladas. En algunos casos, la declaración figura agregada en manuscrito (vid. fs. 31, 34, 37 correspondientes al Concurso Promoción Día de la Madre, Mes de la Mujer; fs. 60, 65 y 69 correspondientes al Concurso "Cumple Carrefour- Promo Tablet" y fs. 84/85, 87/88 y 90/91 correspondientes al Concurso "Carrefour te lleva a Tamaiken", del Cuerpo Principal I de las actuaciones administrativas acompañadas).

Por su parte, ante esta instancia jurisdiccional, la recurrente a efectos de acreditar la presencia de las preguntas de cultura general ofreció y se produjo, la declaración testimonial de dos dependientes. Por un lado, la Jefa de marketing, que declara que era la responsable de este tipo de eventos. Ambos testigos explican que previo a la entrega de los premios se realizaban las preguntas de cultura general.

VI.- Que sentado lo que antecede, corresponde a este Tribunal analizar la prueba testimonial producida con el objeto de considerar probada la presencia del elemento condicionante para la procedencia de la exención.

Sobre el particular, tengo para mí que las declaraciones rendidas en autos son insuficientes para tener por acreditada la efectiva realización de las preguntas de cultura general alegadas por la recurrente.

En efecto, ante todo, debe tenerse presente que la regla de la sana crítica exige una valoración profunda y meticulosa del material probatorio colectado, que debe concatenarse entre sí a fin de extraer, a partir de ello, conclusiones válidas. En lo que atañe a la prueba testimonial, su fuerza probatoria dependerá no sólo de la razón de los dichos, es decir, que se suministren las circunstancias de modo, tiempo y lugar que les permitieron tomar conocimiento de lo que narran –que debería ser corroborado por otros medios de prueba- sino también de la "atendibilidad" de su testimonio. Aquélla se vincula con la idoneidad de su declaración para engendrar en el ánimo del juzgador el convencimiento sobre la verdad de los hechos relatados.

Y en esa dirección, si bien la circunstancia de encontrarse el testigo comprendido en alguna de las generales de la ley no elimina por sí sola su credibilidad, si debe valorarse su declaración con mayor severidad y rigor crítico, máxime cuando sus dichos no se vean corroborados por otros medios de prueba.

Ello así, debe tenerse presente que los testigos eran empleados de la recurrente y en el especial caso de la testigo Adriana de Renzis, ella dice 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.

A ello, cabe agregar que la documentación acompañada –que como se dijo se remite a planillas suscriptas por los ganadores- no resulta prueba suficiente para acreditar la realización del cuestionario.

A esta altura, resulta 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. Pesa por lo tanto sobre quien reclama la exención la carga probatoria, lo que no implica imponerle una actividad, sino el riesgo de que su pretensión sea desestimada, si el hecho no resulta acreditado.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar la resolución en cuanto determina de oficio la obligación

de la recurrente frente al impuesto a los Premios de Sorteos y Concursos deportivos, por los meses 10/2013, 11/2013, 3/2014 y 4/2014. Con costas.

VII.-Que con respecto a la sanción aplicada en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) cabe señalar que si bien se ha constatado la omisión reprochada por el Fisco y no se observa la existencia de un error excusable, corresponde que la misma sea reducida a su mínimo legal, pues a mi criterio, no se encuentra lo suficientemente justificada su graduación en un 70%. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

En mérito a lo expuesto, **SE RESUELVE:**

1.- 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.

2.- 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.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 59, tercer párrafo del RPTFN por encontrarse vacante la Vocalía de la Tercera Nominación.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos de la causa y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.03 18:08:23 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.03 19:19:01 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.03 19:19:02 -03:00