República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-109123207-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 13 de Octubre de 2022

Referencia: SENTENCIA - AXIS MUNDI SA - 37.812-I (SALA C, VOCALÍA 8)

En el día de la fecha se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación), Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el expediente N° **37.812-I** caratulado: **“AXIS MUNDI S.A. s/ recurso de apelación”**.

El Dr. Luis dijo:

I.- Que a fs. 97/120vta. se interpuso recurso de apelación contra la Resolución 114/2013 del 10/06/2013, mediante la cual se determinó de oficio el impuesto a los premios de juegos de sorteo (en adelante IP) por los períodos fiscales 01, 02, 03, 10, 11 y 12/2008, con más los intereses resarcitorios. A su vez se aplicó una multa graduada en el setenta por ciento (70%) del impuesto omitido (cfme. art. 45, ley 11.683).

II.- Que la recurrente destacó que su actividad principal es la creación y comercialización de aplicaciones y contenidos para teléfonos celulares, formando parte de una de las marcas más reconocidas en todo el mundo en su rubro. Asimismo, especificó que cobra un porcentaje del envío de mensajes de texto por parte de las prestadoras de telefonía celular.

Planteó que la AFIP le negó la posibilidad de producir la prueba ofrecida en sede administrativa y aseveró que en los concursos que organizó, “La Casa de tus sueños Movistar” y “Mega Millón Blinko”, no existió azar alguno, lo que evidencia que el fisco no tuvo en cuenta cuál era la mecánica en los mismos para la asignación de los puntajes, el posicionamiento en los rankings y, por lo tanto, para la asignación de los premios.

Indicó que los ganadores fueron aquéllos que quedaron mejor posicionados en cada uno de los rankings de acuerdo con los puntajes obtenidos por las preguntas y consignas que respondieron correctamente, habiendo aprovechado las instancias del juego que otorgaban multiplicadores o puntos extras. En estos aspectos, también recaía la destreza y atención del participante, además de la rapidez y agilidad para responder antes que el resto, el jugar con una determinada estrategia, a fin de alcanzar mayores puntajes para posicionarse lo mejor posible dentro del ranking de participantes.

Destacó que el art. 3 del Dto. 668/1974 hace referencia a cuando se combina el azar con una habilidad para la determinación del premio, pero siempre y en todos los casos es la existencia del azar el requisito mínimo e indispensable para la asignación del IP previsto en la ley 20.630, siendo la existencia de habilidades como la cultura, destreza, pericia u otros factores que pueden exonerar la aplicación del gravamen, si los mismos son determinantes para la selección del ganador. Puntualizó que además de que en los concursos no existían sorteos de ninguna naturaleza, los ganadores de los premios fueron aquellos que tuvieron la habilidad de contestar rápidamente, mediante el envío de mensajes de texto -en adelante SMS-, la mayor cantidad de preguntas correctas en lapsos breves, aprovechando también las instancias especiales de puntos extra o multiplicadores. Por otra parte, si bien se realizaron preguntas de cultura o interés general previstas en el punto 18) de las Bases y Condiciones de ambos concursos, aún en el supuesto en que no se hubieren realizado, ello tampoco hace que se cumpla con el supuesto indispensable para la aplicación del gravamen, que es el azar.

Luego de explicar la metodología de cada uno de los concursos cuestionados, aseveró que el hecho de que las preguntas, en palabras de la AFIP, fueran superficiales o banales, no reviste importancia alguna a los efectos fiscales, ya que, el factor tenido en cuenta para ganar los premios era la cantidad de puntos obtenidos por cada participante.

Hizo hincapié en que en todos aquellos concursos en los que intervenía el azar, solicitó autorización a Lotería Nacional y retuvo e ingresó el IP, lo que no sucedió respecto de los concursos cuestionados, por entender que dicho tópico se encontraba ausente. Sin embargo, destacó que antes de lanzarlos, consultó a dicho ente que informó que en los mismos no existía azar alguno. Afirmó que la entidad competente para determinar si un determinado juego requiere autorización o no es Lotería Nacional y no la AFIP, por lo que al determinar por sí misma que los concursos debían contar con la autorización de aquélla, la AFIP actuó en clara extralimitación de sus facultades e incumplió su obligación de buscar y alcanzar la verdad objetiva.

Argumentó que ninguno de los concursos cuenta con autorización de Lotería Nacional porque ninguno “conlleva una elección aleatoria para determinar el ganador”, tal como lo dispone el art. 1 del Dto. 588/1998.

Expresó que los supuestos tenidos en cuenta para la aplicación de los Dictámenes DAL 58/1997 y 32/2004 no se configuran en el presente caso, pues aquí no hubo sorteo ni azar, el sorteo para adjudicar el premio no se encuentra al principio del concurso ni se realizan preguntas superficiales o banales.

Citó las condiciones para que un concurso sea gravado con el impuesto, aclarando que no se configuran en autos ninguna de las dos, a saber: que el juego cuente con autorización pertinente de Lotería Nacional, y que los premios sean atribuidos al azar o suerte.

Argumentó que si bien el fisco sostuvo que no se había acreditado que se hubieran formulado las preguntas, lo cierto es que las mismas no cumplían ningún rol determinante para concluir si correspondía aplicar o no el IP.

Recordó que el art. 3 del Dto. Reg. de la ley 20.630 excluye del ámbito del IP de juegos que combinan el azar con elementos o circunstancias ajenas a éste, como la cultura, habilidad, destreza, pericia o fuerza de los participantes.

Se agravió de los intereses resarcitorios al considerarlos inexistentes por falta de causa.

Respecto del aspecto sancionatorio, señaló que el fisco se limitó a hacer aseveraciones sin análisis alguno, graduando la multa en el 70%, sin tener en cuenta los antecedentes de hecho y derecho ni mencionar la actitud del contribuyente frente a los requerimientos cumplidos en sede administrativa. Manifestó que no corresponde el progreso de la pretensión punitiva atento la inexistencia de la deuda reclamada por entender que su proceder fue razonable y que excluye toda posibilidad de endilgarle negligencia o impericia en la adopción de la política tributaria que se cuestiona. En subsidio, solicitó la aplicación del error excusable y del principio *"in dubio pro reo"*.

Finalmente, citó jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba y peticionó que se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- Que a fs. 135/148vta. el fisco nacional contestó el traslado del recurso, acompañó los antecedentes administrativos y solicitó que oportunamente se confirme la resolución apelada, con costas.

IV.- Que a fs. 174/174vta. se abrió la causa a prueba, a fs. 287 se elevaron los autos a consideración de la Sala "C". A fs. 292 se pusieron autos para alegar, habiendo hecho uso de su derecho la actora a fs. 301/313vta. y el fisco a fs. 317/321vta. Finalmente, a fs. 322 se llamaron autos a dictar sentencia.

V.- Que así las cosas, la cuestión traída a decidir es si correspondía que la actora retuviera el IP a los ganadores de los concursos "Mega Millón Blinko" y "La Casa de tus Sueños Movistar", por encontrarse presente la suerte o el azar, concretándose así la hipótesis de gravabilidad prevista por la ley 20.630 y su decreto reglamentario.

VI.- Que corresponde en primer lugar expedirse acerca de la **nulidad planteada por la actora.**

Como expresó nuestro más Alto Tribunal, para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

Luego de analizado el acto apelado puede advertirse que fue dictado con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho que lo antecedió, es decir, que no sólo se cumplió con los requisitos externos de validez, sino que valoró las circunstancias fácticas y jurídicas que lo presuponen, más allá del acierto o error en que pudo haber incurrido el ente fiscal al valorarlas.

Por su parte, es doctrina pacífica de este Tribunal que la prueba no admitida en sede administrativa, puede ser nuevamente ofrecida ante esta instancia, lo que ocurrió en la presente causa donde la recurrente tuvo ocasión de proponer las medidas que estimó conducentes para esclarecer los hechos controvertidos, sin que se advierta en qué medida la actora vio afectada la garantía del debido proceso adjetivo, puesto que para ello es preciso que el vicio coloque a la parte en estado de indefensión, lo que no ocurrió en el caso.

Conforme lo tiene dicho reiteradamente la CSJN *"cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación al art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior"* (Fallos 202:549, 247:52, 267:393, entre otros), porque se satisface la

exigencia de la defensa en juicio *"...ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia"* (Fallos 205:249, entre otros).

Ello así, sólo cabe puntualizar que los agravios de la apelante representan una mera discrepancia con el fondo de la materia objeto de litigio, puesto que implica avanzar sobre la procedencia de aspectos centrales que tienen relación con dicha materia y que resultan de imposible proposición por la vía excepcional de la nulidad.

Con relación a las costas, lo cierto es que el planteo no fue articulado por la recurrente como excepción en los términos del art. 171 de la Ley 11.683 sino como una defensa más contra el acto apelado y con la finalidad de obtener la revocación del mismo, por lo que al no haberse generado una actividad procesal autónoma, resulta improcedente imposición de costas a su respecto.

VII.- Que cabe anticipar que los jueces no estamos obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes sino sólo aquellos que resultan necesarios para emitir un pronunciamiento válido (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros).

VIII.- Que con relación a la **cuestión de fondo**, del informe final de inspección (v. Cpo. Ppal. 3, fs. 445/453, aa) surge que la impugnación se originó en una ampliación de la fiscalización 413.553, referida al IG. De allí se desprende que el ajuste se practicó en razón de que: *"…la firma no aportó documentación alguna que permita determinar el tipo de preguntas a los efectos de poder considerar si realmente implican un hecho cultural en cuanto al tenor de las mismas pudiendo verificar que la obtención del premio se debió a sus cualidades personales."*

Cabe destacar que las reglas de los concursos "La Casa de tus Sueños Movistar" y "Mega Millón Blinko" surgen de las Bases y Condiciones de los mismos (v. 82/89 y 90/95).

En ambos concursos sólo podían participar quienes fueran clientes de Movistar y la mecánica era básicamente la misma: una vez que el participante enviaba el primer SMS al 888 con las palabras clave o comandos indicadas en las Bases y Condiciones, recibía la primera consigna y a medida que iba respondiendo las preguntas, recibía las siguientes. Para sumar puntos, el participante debía contestar las preguntas o cumplir las consignas en forma correcta. El participante que contestaba mal una pregunta o no cumplía una consigna, no quedaba descalificado del juego sino que pasaba a la siguiente pregunta o consigna, al igual que aquellos participantes que hubieran contestado la pregunta o cumplido la consigna en forma correcta, pero sin sumar puntos. A mayor cantidad de respuestas y consignas correctas así como de puntos extra o multiplicadores, mayor cantidad de puntos sumaba cada participante y mejor se posicionaba en el ranking. Los participantes únicamente podían pasar a la siguiente pregunta o consigna una vez que contestaran la pregunta o consigna que habían recibido, por lo que para avanzar a la siguiente pregunta o consigna y tener la posibilidad de sumar más puntos, los participantes debían estar atentos a su teléfono celular al envío de las preguntas y consignas por parte de Axis Mundi S.A. en los momentos en que se otorgaban multiplicadores de puntos o puntos extra.

Así, en el punto 3) de las Bases y Condiciones de ambos concursos se dispone que será ganador de la promoción -tanto en sus variantes "diarias", "semanales" como "global"- todo aquel participante que haya enviado y abonado un SMS de acuerdo a las consignas o requerimientos que el propio mecanismo del entretenimiento le vaya señalando, y que posteriormente, de acuerdo al "ranking" o Cuadro de Clasificación sea considerado como "ganador" atento a haber sido el más rápido o veloz y que utilizó sus

conocimientos y habilidades para obtener el premio ofrecido en cualquiera de sus variantes. Participarán del juego aquellos que hayan enviado el SMS con alguna de las palabras que se detallan a continuación: … al número corto 888… Ante cualquier respuesta ya sea correcta o no el participante accederá a la siguiente consigna. El Organizador validará posteriormente cada respuesta y atento a ello configurará el referido ranking "diario", "semanal" y "global". En los casos en los cuales la consigna se refiera a una palabra con ciertas características, se tomarán y aprobarán como válidas aquellas que cumplimenten las características de palabras del Diccionario de la Real Academia Española, así como las pertenecientes al "lenguaje" común y aceptado en sus diferentes versiones del llamado moderno "lenguaje vía electrónica del SMS". El emprendimiento consistirá en la respuesta por parte del usuario a las diferentes consignas que la aplicación mecanizada le irá formulando. Cada ronda consiste en un conjunto de preguntas que deben ser contestadas correctamente por el usuario para sumar puntos, y así sucesivamente para cada una de las rondas en que participe. Luego de cada día o período de semana o al final del entretenimiento, se conformará un "ranking" o cuadro clasificatorio, del cual se obtendrá el ganador para cada una de las variantes dadas. En caso de empate se prorratea el premio entre todos los ganadores. Se entiende por variante "diaria" a la que se desarrolla entre las 00:00hs. y las 23:59hs. de cualquiera de los 64 días de vigencia. Se entiende por variante "semanal" la que ocurre dentro de un período de 7 días, comenzando a contar desde la fecha de inicio. Se entiende por variante "global" a la que comprende a los referidos 64 días de vigencia del evento. Los días domingo se determinará un ranking de ganadores tanto por la variante "semanal" como por la "diaria", pudiendo un mismo ganador ser acreedor del premio semanal como del diario como del global (el destacado es propio).

Asimismo, surge que la verificación de los potenciales ganadores (de acuerdo a las cláusulas anteriores), se efectuará por ante escribano público en las oficinas del organizador. Serán potenciales ganadores de la promoción todos aquellos usuarios que hayan cumplido con las reglas de la promoción. En el acto a que se refiere la cláusula 12 de las "Bases" se verificará un orden de un (1) potencial ganador y cinco (5) suplentes entre aquellos participantes que hayan resultado potenciales ganadores de acuerdo con el reglamento de promoción y para cada una de las variantes temporales precitadas. Una vez determinados los potenciales ganadores "titulares" y "suplentes", el organizador procederá a comunicarse con la respectiva empresa que le presta el servicio de telefonía celular móvil y constatará que no se encuentren en mora en el pago de los referidos servicios (clausula 14). Verificados los extremos referidos, el organizador procederá a establecer, ante la presencia de un escribano público, una comunicación telefónica con el potencial ganador titular llamando al número telefónico correspondiente al teléfono celular desde el que se envió el mensaje que originó la participación en la promoción y se procederá a comunicarles que ha resultado potencial ganador de la promoción como el día, hora y lugar en que deberán concurrir a contestar la pregunta de interés general a que se refiere el punto respectivo de las "Bases" (clausula 15). En caso de que la comunicación no pueda ser establecida, por cualquier razón que ello fuera, incluyendo, sin limitación, que la línea se encuentre ocupada o que no se responda al llamado, el organizador procederá a realizar un nuevo intento de comunicación. Si al segundo intento la comunicación no pudiera ser establecida, el participante quedará eliminado, sin derecho a reclamo alguno. En caso de que no pueda establecerse la comunicación telefónica con el participante, se procederá a llamar telefónicamente al participante que resultó potencial ganador suplente. En este caso, se reitera el procedimiento de las cláusulas 14 y 15, que a su vez, se reiterará hasta tanto se obtenga un potencial ganador en condiciones de recibir el premio, quedando asentado en las correspondientes actas notariales. Para acceder a los premios previstos en la promoción, los potenciales ganadores deberán cumplir con los siguientes requisitos: …c) Responder correctamente una pregunta de cultura o interés general que le formulará el organizador ante escribano público. La probabilidad de obtener un premio en la promoción dependerá de la cantidad de SMS enviados

por los participantes, su conocimiento y de la cantidad de personas que participen de la promoción -v. cláusulas 12) a 16) y 18) y 24)-.

IX.- Que en cuanto al marco normativo, cabe destacar que el art. 1° de la ley 20.630 establece 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. No están alcanzados por el gravamen de la presente ley los premios de juego de quiniela y aquellos que, por ausencia de tercero beneficiario, queden en poder de la entidad organizadora"*. Asimismo, el art. 2 dispone que *"Es responsable del impuesto y estará obligada al ingreso del mismo, en los plazos y condiciones que establezca la Dirección General Impositiva, la persona o entidad organizadora del respectivo juego o concurso. En los casos de premios en efectivo, deberá descontarlo del respectivo premio en el momento en que hiciere efectivo su pago, acreditación o entrega al beneficiario. En los casos de premios en especie, la persona o entidad organizadora exigirá del beneficiario el monto del impuesto, a cuyos efectos podrá supeditar el pago del premio a la percepción del monto debido por aquel concepto"*.

Por su parte, el Dto. 668/1974 (BO 06/03/1974) reglamentario de dicha ley establece en su art. 1 que *"Los premios alcanzados por la ley son todos los ganados en juegos o pronósticos a que se refiere su artículo 1°, 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 etcétera)"*, delimitando el art. 2 de dicho texto legal que *"A los fines de la ley se considerarán de sorteo 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"*. Asimismo, el art. 3 dispone que *"Los premios de juegos que combinan el azar con elementos o circunstancias ajenas a éste, tales como la cultura, 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."*

De acuerdo con lo expuesto en los considerandos del Decreto 588/1998 (BO 26/05/1998) que estableció los requisitos, condiciones y obligaciones que deben observar quienes intervengan en la organización, administración o explotación de juegos de azar en los distintos medios de comunicación masiva, en lo que aquí interesa dispuso: *"Que ante la situación de hecho que se plantea en la actualidad, consistente en la organización de diversas modalidades de juegos de azar en los distintos medios de comunicación masiva, resulta indispensable establecer las normas reglamentarias tendientes a regular dicha actividad y orientar parte del producido de la misma a atender requerimientos de la comunidad. Que corresponde al Estado, ejerciendo una facultad indelegable e irrenunciable, hacer uso del poder de policía en la materia, evitando que la explotación de los juegos de azar se constituya en una fuente indiscriminada de lucro para los particulares y que, a la vez, asegure la transparencia en la modalidad y práctica de los mismos…"*. En esta línea, reconoce a la Lotería Nacional Sociedad del Estado como el organismo competente a nivel nacional para ejercer el contralor de los juegos de azar, erigiéndola como la Autoridad de Aplicación del Dto. 588/1998 y facultándola para el dictado de las normas complementarias que sean pertinentes.

Ello así, en el art. 1 de dicho decreto se establece 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 LOTERIA NACIONAL SOCIEDAD DEL ESTADO" y a través del art. 2 dispone que *"Resultan alcanzados por el presente aquellos concursos, sorteos o competencias que: a) Requieran la utilización de una línea telefónica, que permita la participación por el solo hecho de establecerse la comunicación; b) Requieran del envío de correspondencia para participar; c) Requieran la utilización de medios manuales, mecánicos y/o electrónicos para seleccionar al ganador; d) Otorguen premios fundados en respuestas a preguntas de carácter general; y e) Otorguen premios fundados en pronósticos que efectúen los participantes y cuyo resultado esté sujeto a acontecimientos futuros e inciertos"*.

En virtud de lo allí reseñado, Lotería Nacional dictó la Res. 157/1998 (BO 25/08/1998) y su modif. Res. 257/1998 (BO 03/12/1998), donde estableció en su art. 1 que *"LOTERIA NACIONAL SOCIEDAD DEL ESTADO autorizará la realización de concursos, sorteos o competencias que se efectúen mediante la utilización de medios de comunicación de carácter masivo, en los que la resolución de ganadores se determine total o parcialmente a través del azar, y cuya finalidad sea el desarrollo de una actividad promocional de productos, servicios, espectáculos, etc. A tal efecto se analizarán los actos que se propongan, determinando su real naturaleza, más allá de las formas aparentes con que se los presente"*, disponiendo en su art. 2 que *"Las operatorias promocionales pueden ser de dos tipos: a) Aquellas que no impliquen la obtención directa de recursos de los particulares, sin perjuicio del eventual aumento que se obtuviere en las ventas de los productos o servicios que se pretendan promocionar; b) Aquellas que impliquen la obtención directa o indirecta de recursos de los participantes, mensurables pecuniariamente y exclusivamente derivados de la propia operatoria"*. Asimismo, mediante el art. 4 de dicha resolución se aclaró que *"Se entenderá comprendido en la norma del Artículo 2 del Decreto N° 588/98, todo procedimiento allí mencionado, o el que resulte de la combinación de dos o más de ellos o de alguno de ellos con otro no indicado"*.

X.- Que para resolver la cuestión planteada debe analizarse la prueba producida en autos, resultando esencial el resultado de la prueba informativa dirigida a Lotería Nacional obrante a fs. 201/213 por haber sido instituida como el organismo competente, en jurisdicción nacional, para ejercer el contralor de los juegos de azar tal como ha quedado expuesto ut supra. Ello así, resulta contundente la respuesta de dicho ente al afirmar que: *"Teniendo en cuenta las bases y condiciones de las operatorias "La Casa de tus Sueños Movistar" y "Mega Millón Blinko": 1...no existe el azar para la determinación de los ganadores."*, agregando como punto 2 *"Axis Mundi S.A. no debió solicitar autorización a esta Sociedad del Estado dado que las operatorias no se encontraban alcanzadas por el Decreto N° 588/98 y resoluciones reglamentarias."*

Asimismo, a fs. 188/189 se tomó declaración testimonial al Sr. Ariel Chocolat quien brindó servicios de asesoramiento letrado y especialmente en la creación y redacción de las bases y condiciones y términos de uso de los servicios que ofrece la compañía y afirmó que en los concursos *Mega Millón Blinko* y *La Casa de Tus Sueños Movistar* no existió el azar o suerte en la designación del ganador, pues la designación del mismo estaba basada en la habilidad o capacidad del participante o usuario. Por su parte, a fs. 186/187 se tomó declaración testimonial al Sr. Jorge Arturo Stange quien sostuvo que fue consultado por la empresa para que opine mediante un informe respecto de la intervención o no de algún mecanismo que estuviera relacionado con el azar o la suerte y lo hicieron porque los dos concursos se hicieron con métodos tecnológicos (computadoras y celulares). Afirmó que luego de efectuar las pruebas que consideró pertinentes, concluyó que los ganadores se determinaban a través de un ranking de puntaje en un determinado período que podía ser diario, semanal y total (desde que comenzó hasta que terminó el

concurso), entonces el tema quedaba reducido a determinar cómo se otorgaba el puntaje. Indicó que cada concurso tenía una serie de preguntas fijas, preestablecidas, para que todos los participantes estuvieran en igualdad de condiciones (igual puntaje), lográndose otorgar puntaje en atención a la habilidad del que se había inscripto en el concurso y la rapidez en la respuesta, éstas eran las dos habilidades a tener en cuenta. Había un puntaje básico para cada pregunta con independencia de la ronda pero ese puntaje no era siempre el mismo con independencia de las condiciones en las que se contestaba. El puntaje estaba preestablecido pero dependía de la ronda y valía menos puntos que el de la siguiente ronda. Además el puntaje dependía de horas especiales (happy hours) que aún cuando estaban preestablecidos, se anunciaban mediante mensajes. Al recibir ese mensaje todos los que estaban dentro de las condiciones preestablecidas, estaban en condiciones de contestarlo. Afirmó que existían distintos mecanismos para incentivar la participación como por ejemplo otorgar un bono preestablecido para una determinada ronda (bonus). Destacó que no estaba previsto que si había muchos ganadores existiera un sorteo entre éstos, sino que se efectuaba un porcentaje del puntaje relativo a la habilidad y al tiempo de respuesta. Finalmente, a fs. 253/253vta. declaró la Escribana María Genoveva Heguy quien afirmó que fue contratada para constatar cómo surgían los ganadores en los concursos. Afirmó que llegaba a la empresa, se dirigía a la computadora con empleados de la misma en donde tenían cargados los posibles ganadores para saber a quiénes debía llamarse. Describió el mecanismo de la siguiente forma: “una de las chicas llamaba, y contestaba el llamado, en el que se informaba que se trataba de un posible ganador. Se comentaba que existía un escribano presente y yo les formulaba dos preguntas de interés general y si las contestaba bien, se le informaba que era ganador/a”. Dicho testimonio no fue controvertido por el fisco en la audiencia celebrada el 25/11/2014.

En esta línea, cabe adelantar que de lo expuesto y del análisis de las cláusulas de las “Bases y Condiciones” correspondientes a los concursos “La Casa de tus Sueños Movistar” y “Mega Millón Blinko” relatadas en el Considerando VII, se desprende que la elección de los ganadores no dependió de una circunstancia aleatoria o azarosa, sino que se basó en la obtención de la mayor cantidad de puntos de acuerdo a las consignas otorgadas en las que intervinieron la destreza, habilidad y cultura del participante, existiendo también una solución, en caso de igualdad de puntos o empate, que tampoco dependía de la suerte, habiendo quedado demostrado con el testimonio de la escribana Heguy la acreditación de la formulación de las preguntas de interés general cuya existencia no cuestionó el fisco (v. fs. 141).

Esta afirmación es corroborada por el resultado de la prueba pericial informática obrante a fs. 255/269 en la que ambos peritos son contestes al explicar el mecanismo de los concursos y cómo se asignaba puntaje en los mismos, advirtiendo que *“...Los puntos a sumar dependían no sólo de enviar un SMS contestando correctamente la pregunta, sino también del aprovechamiento de promociones que eran acciones que permitían sumar más puntos por cada respuesta enviada en determinados momentos de los Concursos. Con quienes sumaran mayor cantidad de puntos se confeccionó un ranking diario, semanal y final, determinándose como ganador de cada período a quien estuviera mejor posicionado en él (es decir, tuviera mayor cantidad de puntos en forma diaria, semanal o final). Esto fue verificado al acceder a las siguientes bases de datos denominadas “DBSERVER_AR” y “JMAILER_AR”. En la primera de ellas, se encuentran: las tablas “MT” que almacenan el tráfico de SMS salientes, es decir, enviados desde la Empresa hacia los usuarios, y las tablas “MO” que almacenan el tráfico de SMS entrantes, es decir, recibidos por la Empresa desde los usuarios. De cada una de estas tablas hay un MT y MO diario y uno semanal, cuya denominación contiene la fecha correspondiente (Por ej. para el tráfico mensual de enero hay una table MT se cotejó que, según los ejemplos analizados, los usuarios participantes y una tabla MO200801). Cabe destacar que habida cuenta la diferencia horaria entre el lugar donde se encuentra alojado el servidor y el lugar donde se desarrollaran los concursos, el horario que registra cada uno de*

los SMS corresponde al de Italia, más dicha diferencia fue debidamente considerada. Como Anexo II se adjunta un detalle que contiene la estructura de estas tablas MT y MO. En la segunda base de datos, "JMAILER_AR", se encuentran tablas globales por cada concurso que contienen la información relativa a los puntos que cada participante fue obteniendo en el concurso en cada día, semana y final.. Todos estos mensajes, entrantes y salientes, son los que se encuentran en las tablas MT y MO. Diariamente, con la información que surgía de las tablas MT y MO, a través de un PROGRAMA o SCRIPT SQL, se actualizaba el resumen de cada participante en las tablas de la base JMAILER_AR de acuerdo con la cantidad de puntos obtenidos por cada usuario en cada concurso. Los puntos se encuentran embebidos, es decir, insertos dentro de un campo dentro del campo OPTION de cada una de las tablas. De acuerdo con lo que surgía de cada uno de estos resúmenes, tanto en su variante diaria, semanal y final, mediante una consulta SQL ejecutada sobre estas tablas, se conformaba un ranking que listaba los 20 usuarios participantes con mayor puntaje acumulado en el período consultado, ordenado según el puntaje obtenido, en forma descendente. .. Posteriormente se cotejó que, según los ejemplos analizados, los usuarios participantes que obtuvieron mayor cantidad de puntos, en cada una de las variantes, de cada uno de los concursos eran los que resultaron ganadores…en algunos de los casos, quienes resultaron ganadores de los premios no fueron necesariamente quienes obtuvieron mayor cantidad de puntos, sino los segundos, terceros o cuartos con mejor puntaje, ya que se nos explicó que, a veces, ocurría que quienes tenía mayor puntaje no cumplían con otros requisitos como, por ejemplo, ya haber ganado en alguna oportunidad en dicha variante o no atender a los llamados telefónicos que se les efectuaban… la observación de los datos de entrada y los de salida permiten el armado de un ranking de puntos acumulados por los teléfonos que interactúan en este proceso. Finalmente, ambos peritos, en el punto 5) -en rigor 6)-. descartaron la existencia de ningún tipo de sorteo en estos concursos.

A fs. 276/277 el fisco nacional impugnó las respuestas a los puntos 5 y 7 -en el informe 4 y 6- por entender que las mismas fueron meramente conducidas por implicar el estudio y análisis de las Bases y Condiciones de los concursos cuestionados. Al respecto, cabe precisar que la primera no fue considerada a los fines de resolver el presente y respecto de la segunda, no se advierte cómo la verificación de la correspondencia entre la prueba documental aportada en sede administrativa por la actora con la información que tuvieron en cuenta los peritos y que obra en las bases de datos consideradas, implique en sí misma el análisis de las Bases y Condiciones de los concursos cuestionados. Por el contrario, resulta claro que ello sólo brinda certeza respecto de que la información que sirvió de base para realizar la pericia no fue manipulada por la actora. Más, lo relevante es lo manifestado por ambos peritos en el punto 5 -en rigor punto 6- y que no fue controvertido por el fisco al impugnar el informe, esto es, que no existió ningún tipo de sorteo en los concursos, ratificando la inexistencia del elemento "azar" para la determinación del ganador de los premios, coincidiendo en su análisis con la respuesta a la prueba informativa brindada por Lotería Nacional que se analizara más arriba. Es más, no puede pasarse por alto que los requisitos que el fisco evaluó para entender que los concursos se encontraron gravados, esto es, dificultad de las consignas o preguntas incluidas, la falta de acreditación de las preguntas de interés para adjudicar el premio -entre otros-, exceden los recaudos delineados por el legislador al sancionar la ley 20.630 y sus normas reglamentarias, vulnerando el principio de reserva de ley. En este sentido, resulta irrelevante la simpleza o complejidad de las preguntas realizadas, porque lo determinante a considerar para la aplicación o no del IP es la existencia del "azar", ausente en los concursos analizados.

Por todo lo expuesto, voto por **revocar el acto apelado**, con costas.

La Dra. Marmillon y el Dr. Vicchi dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Revocar la resolución apelada, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.12 14:12:33 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.12 15:47:36 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.13 16:00:48 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.13 16:00:50 -03:00