República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-48017072-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 13 de Mayo de 2022

Referencia: Voc XI. Expte. N° 47.750-I caratulado “Inversora Foret S.A. s/ apelación”. Sentencia

---

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O’Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación), para dictar sentencia en el **Expte. N° 47.750-I** caratulado “ **Inversora Foret S.A.** s/ apelación**”,**

La Dra. O’Donnell dijo:

I. Inversora Foret S.A. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 252/2016 y 253/2016, emitidas el 22 de diciembre de 2016 por la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Por la primera, se determinó de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2010, 2011 y 2012, que arrojaron un resultado impositivo total de $820.980,27, quebrantos computables por un total de $608.045,90, una ganancia neta sujeta a impuesto en el período fiscal 2012 de $212.934,37 y un saldo a ingresar de $74.527,03.

A su vez, se computaron retenciones en los periodos fiscales 2010, 2011 y 2012 por $96.859,14 y saldos a favor de períodos anteriores por $124.592,79, $165.599,39 y $93.139,47, respectivamente, por lo que en el período fiscal 2012 se determinó un saldo a su favor de $41.372,06.

En la segunda, se determinó de ofició el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 12/2009 a 12/2012, intimándola a ingresar $625.942,12, más intereses resarcitorios, y se le aplica una multa defraudación de $1.877.826,36, en los términos del art. 46 y 47, inc. c) de la ley por los períodos fiscales 12/2009 a 12/2010, 05/2011, 06/2011, 08/2011, 09/2011; 11/2011 a 07/2011, 09/2012, 10/2012 y 12/2012.

En su recurso ante esta instancia, plantea en primer término y como excepción de previo y especial pronunciamiento, la nulidad de las Resoluciones por falta de causa y de motivación, porque, a su entender, no cumplen con los requisitos esenciales que debe contener todo acto administrativo, conforme el art. 7° de la ley 19.549. Argumenta, también, la vulneración al debido proceso adjetivo por no habérsele permitido en la instancia administrativa producir pruebas, ni haberse considerado tampoco la aportada.

En cuanto al fondo de la cuestión , relata que se le imputa haber omitido declarar débitos fiscales en las declaraciones juradas de IVA correspondiente a los períodos fiscales 12/09 a 12/12 por el importe total de $625.942,12 y que, como consecuencia de ello, se afirma que su conducta encuadra dentro de las previsiones establecidas por el art. 46 y 47 inc. c) de la ley.

En referencia al impuesto a las ganancias, el organismo fiscal consideró que Inversora Foret S.A. dedujo como gasto el crédito fiscal no computable de IVA en los períodos 2010, 2011 y 2012 de acuerdo a las previsiones del art. 80 de la ley.

Explica que dicha deducción se origina en que la actividad desarrollada, consistente en la comercialización del juego Monobingo, se encuentra exenta del IVA, de acuerdo a lo prescripto por el art. 7°, inc. h), punto 15) de la ley y consecuentemente los créditos fiscales erogados en ocasión de la adquisición de bienes y servicios resultan no computables y como tal deben ser considerados como gastos en el balance fiscal.

Explica que el juez administrativo negó la vigencia de la exención y que, por lo tanto, dedujo el crédito fiscal correspondiente lo que originó que tuviera que revertirse la imputación del gasto.

Manifiesta que el juez administrativo funda el ajuste en dos elementos: por un lado, en la Cláusula Tercera del Convenio celebrado entre la Caja Social de Santiago del Estero (en adelante la Caja) e Inversora Foret S.A. que dispone que *"...Inversora Foret se compromete a asumir los costos de promoción y publicidad del Juego Monobingo a través de distintos medios de nivel nacional en las jurisdicciones de la Capital Federal, Provincia de Buenos Aires cuyos mercados declara conocer y demás jurisdicciones en las que se incorpore el juego de Mono Bingo, a excepción de las provincias mencionadas en la cláusula primera del presente convenio"*, y, por el otro lado, en que las facturas emitidas a dicho ente fueron en concepto de *"Servicios de promoción, distribución, recolección y lectura de sorteos del Juego Monobingo*".

Menciona que el Fisco Nacional considera que los ingresos obtenidos por Inversora Foret S.A. provienen de la explotación comercial que va más allá de una mera cesión de derechos de propiedad intelectual del juego denominado *Monobingo,* ya que la misma incluye otros servicios tales como la promoción, distribución y publicidad del mencionado juego, alcanzados por el IVA en virtud de lo dispuesto por el art. 3°, inc. e), ap. 21 de la ley del gravamen.

Afirma, en cambio, que es la Caja la que explota el *Monobingo* y que Inversora Foret S.A. es la que lo comercializa, percibiendo por ello una retribución que surge de detraer a la totalidad del importe correspondiente a los cupones comercializados las comisiones y premios abonados, resaltando que ha acompañado copias simples de dichos convenios y que se le ha negado la prueba informativa ofrecida a la Caja para que acompañara las copias fieles de los mismos, por lo que entiende que dicha prueba negada en sede administrativa debe ser producida en esta instancia a los fines de arribar a la verdad material.

Transcribe la Cláusula Tercera del contrato que establece que "*Inversora Foret se compromete a asumir los costos de promoción y publicidad del juego Monobingo a través de distintos medios de nivel nacional en las jurisdicciones de Capital Federal, Provincia de Buenos Aires cuyos mercados declara conocer y las demás jurisdicciones en las que se incorpore el juego de Monobingo, a excepción de las provincias mencionadas en la Cláusula Primera del presente Convenio*", señalando que de allí surge que asumió los costos de promoción y publicidad, pero que no se estipula que la Caja le reintegre tales gastos, ni que remunerará dicho servicio.

Al mismo tiempo afirma que dicha cláusula debe interpretarse armoniosamente a los fines de llegar a la intención económica que tuvieron las partes al momento de contratar y, a tal efecto, indica que:

- la Cláusula Primera del contrato establece que la Caja declara conocer y acepta la cesión de derecho efectuada por la firma AMI S.R.L. a favor de Inversora Foret S.A., por lo que le transfiere el 100% de los derechos de propiedad intelectual, el uso del nombre y demás derechos derivados o inherentes al juego denominado *Monobingo*.

-la Cláusula Quinta determina que la Caja asume el compromiso de dar continuidad a los convenios suscriptos para la comercialización del juego *Monobingo* con la Lotería Nacional S.E. y con el Instituto de Lotería y Casinos de la Provincia de Buenos Aires.

- la Cláusula Octava establece que "…*cuando la Caja Social haya percibido efectivamente las liquidaciones del juego por parte de los organismos oficiales autorizantes de cada jurisdicción, practicará las liquidaciones de las utilidades que le corresponden percibir a Inversora Foret S.A."*.

Sin embargo, crítica que luego de las explicaciones brindadas sobre la realidad económica del negocio celebrado, el Fisco Nacional sostiene que *"…, la realidad económica de su modalidad de negocio es la que emerge claramente de la actividad que debe desarrollar para el cumplimiento de los términos del Convenio bajo examen, lo que da cuenta de que su operatoria no es precisamente la de una Agencia de Lotería, prode y otros juegos de azar dedicada a la prestación de servicios de intermediación a raíz de su participación en la venta de billetes y similares relativos a juegos explotados por el fisco nacional, provinciales y municipales,…"*.

Sostiene que con la producción de la prueba pericial contable ofrecida se comprobará la composición de los importes liquidados por la Caja como contraprestación del contrato celebrado.

En cuanto al funcionamiento del negocio, explica que los ingresos totales generados por la venta y distribución de los cupones son recaudados por cada lotería provincial y girados mensualmente a la Caja a través de liquidaciones, previo descuento de la comisión (de un 24% prom.) y los premios abonados por cada una. El neto resultante es conciliado por la Caja, la que a su vez, netea su propia comisión (6 %) y el pago del precio. El saldo, es decir, la utilidad restante es liquidada en forma mensual tanto a Inversora Foret S.A. como a AMI S.R.L. según las jurisdicciones correspondientes.

Por esto Inversora Foret S.A. emite una factura "A" sin discriminar IVA dado que la actividad es juego de azar, exenta de IVA a efectos de percibir la utilidad mensual correspondiente; su costo es la impresión de cupones, extractos, costos de distribución y publicidad.

También hace referencia a que el concepto facturado, *"Servicios de promoción, distribución, recolección y lectura de sorteo del juego Monobingo"*, no era acorde al objeto del contrato y que generó confusión.

Solicita, además, la nulidad de la multa por no encontrarse lo suficientemente motivada y por carecer de causa y alega que la Resolución no señala por qué se le aplica una multa que requiere dolo, requisito ineludible para realizar la imputación y sancionar. En subsidio, invoca error de derecho, como causal eximente de responsabilidad.

Ofrece prueba informativa y pericial contable y solicita se revoquen las Resoluciones, con costas.

II.- A fs. 71/111 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso, solicitando que se las confirme, con costas.

Recuerda que la exención prevista en el art. 7°, inc. h), ap. 15) de la ley depende de dos condiciones: a) que se trate de servicios de intermediación brindados por agencias de lotería, prode, etc., y b) que tales servicios sean

explotados por los Fiscos nacional, provinciales y municipales o por instituciones pertinentes a los mismos.

A partir de ello, señala que Inversora Foret S.A. no probó la calidad de agencia dedicada a la intermediación para la venta de billetes, más aún, agrega que la actividad económica que declaró ante la Administración Tributaria es "Servicios Empresariales" que no está exenta.

Transcribe a continuación la Cláusula Tercera del Convenio con la Caja en la que Inversora Foret S.A. se comprometió a asumir los costos de promoción y publicidad del juego *Monobingo.*, Se refiere también a la Cláusula Quinta, en la que se enumeran las obligaciones que tenía, tales como, proveer toda la información inherente al Juego, utilizar la documentación que la Caja le exija para el desenvolvimiento operativo del juego, observar los procedimientos administrativos, instructivos y formularios que le sean indicados, ejecutar todas las tareas necesarias y conducentes para una correcta administración del juego y presentar *dentro de los 30 días de la firma de este convenio del circuito administrativo de procesamiento del juego incluyendo el proceso de lectura de premios y devolución de cupones a comercializar.*

La Novena, que disponía que *"Inversora Foret S.A. deberá presentar en forma periódica un completo informe relacionado con las empresas que de manera directa o indirecta posibiliten la comercialización y/o administración del juego Mono Bingo, tales como imprentas, procesamiento y lectura de datos, transportes, archivadores y destructores de cupones, etc. A esos efectos, conjuntamente con el informe citado, se acompañarán los antecedentes de cada uno de las firmas ingerentes (contratos, convenios, recibos, etc.) dejándose expresamente establecido que Inversora Foret S.A. será responsable solidaria e ilimitada de la actividad de estas, todo ello a efectos de garantizar la calidad y seguridad del producto, quedando La Caja Social de Santiago del Estero expresamente librada de toda responsabilidad al respecto y facultada para ejecutar la garantía que se determine conforme a la cláusula cuarta del presente"*.

Sostiene, en definitiva, el juez administrativo, que la operatoria de la recurrente *no es precisamente la de una Agencia de Lotería, prode y otros juegos de azar dedicada a la prestación de servicios de intermediación a raíz de su participación en la venta de billetes y similares relativos a juegos explotados por los fiscos nacional, provinciales y municipales,* ya que no demuestra de qué manera comercializa en forma directa los bonos, sino que en todo caso hace un control de los mismos, controla su impresión, distribución, promoción y luego hace como una especie de auditoría para verificar los ingresos, tareas que no se encuentran exentas, por lo que no le corresponde la exención en el IVA.

Invoca, en cambio, que llevó a cabo una explotación comercial que va más allá de una mera cesión de derechos de propiedad intelectual del juego, habida cuenta de que la misma incluye otros servicios, tales como la promoción distribución y publicidad del mencionado juego, no alcanzados por la exención, que considera se aplica únicamente a la actividad de venta de boletos del Monobingo y agrega que tendría que haber facturado discriminando los montos por gastos, publicidad y comisión por venta, ésta última exenta.

III.- A fs. 108, se abre la causa a prueba, haciéndose lugar a la prueba pericial contable; a fs. 124 se intimó a la recurrente a que acompañe la aceptación del cargo del perito propuesto, bajo apercibimiento de lo dispuesto en el art. 45 del Reglamento, apercibimiento que se hizo efectivo a fs. 126 toda vez que no cumplió con la misma.

IV.- A fs. 133 se hace saber a las partes la integración de la Sala y se elevan los autos a su conocimiento y a fs. 140 quedan en estado para dictar sentencia.

V.- Corresponde expedirse en primer término respecto a la defensa de nulidad opuesta como de previo y especial pronunciamiento en relación al fondo de la cuestión por supuestos vicios en la causa y motivación al dictarse las

Resoluciones apeladas, la misma debe ser rechazada en tanto se basa en los mismos argumentos con los que critica la pretensión fiscal, es decir que en realidad lo que pretende es atacar los fundamentos de la determinación de oficio recurrida, lo que será analizado en los siguientes puntos de esta sentencia.

En el caso, de los Considerandos de la Resolución y de los ant. adm. que preceden su dictado se desprende que en ningún momento se vio agraviada la garantía del debido proceso adjetivo, ya que para ello, es necesario que el vicio haya colocado a la parte en estado de indefensión, situación que no se verificó en el sub lite, prueba de ello es que la recurrente tuvo la oportunidad de presentar sus defensas en cada una de las instancias previstas en el procedimiento reglado por la ley 11.683, como también ante este Tribunal.

Tampoco se advierten vicios en el procedimiento seguido para la aplicación de la multa en la Resolución N° 253/2016, ya que los cargos imputados a la recurrente son concretos, claros y expresan los hechos en que se sustenta la sanción.

En ese sentido, vale reiterar que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta sino que es indispensable acreditar la existencia de menoscabo en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han cumplido, menos aún acreditado por lo que corresponde rechazar los planteos de nulidad, sin costas (*Fallos* 336:70, “Bolland”).

VI.- En cuanto al fondo, la cuestión a resolver consiste en determinar si, como lo afirma el Fisco Nacional, Inversora Foret S.A. realizaba en los períodos que aquí importan actividades de promoción y publicidad del juego Monobingo, gravados por aplicación del art. 3°, inc. e), punto 21), de la ley de IVA, o si como lo sostiene la recurrente, su actividad estaba amparada por la exención prevista para los *juegos de azar* en el art. 7°, inc. h), punto 15), de la misma ley.

Dicha norma condicionaba el beneficio a dos condiciones. Por un lado, que: a) se trate de un servicio de intermediación prestados por agencias de lotería, prode y otros juegos de azar y, b) que los mencionados juegos se encuentren explotados por los Fiscos Nacional, Provinciales y Municipales o por instituciones pertenecientes a los mismos, a raíz de su participación en la venta de billetes y similares que acuerdan derecho a intervenir en dichos juegos.

En el caso, la objeción formulada por el juez administrativo es que Inversora Foret S.A. no prestaba un servicio de intermediación sino de promoción y publicidad del juego (Monobingo), tal lo que ella misma consignara como concepto facturado en los comprobantes que extendió por sus servicios a la Caja.

Si, como ella sostiene, la realidad negocial era otra, le correspondía a ella probarlo, pero no lo hizo, ni en la instancia administrativa previa ni ante este Tribunal. Si bien manifestó que era ella la que se encargaba de la comercialización del juego percibiendo a cambio una retribución que surgía de detraer a la totalidad del importe correspondiente a los cupones comercializados, las comisiones y los premios abonados, no probó en concepto de qué era esa retribución. Y si bien ofreció una prueba pericial contable para demostrar cuál era la *composición de los importes liquidados por la Caja como contraprestación del contrato celebrado,* no la produjo por su propia negligencia ya que a pesar de haber sido intimada para que adjuntara la aceptación del cargo del perito por ella propuesto a los fines de llevar a cabo tal tarea, la intimación nunca fue cumplida y, por ende, se dio por decaido su derecho.

Sumado a dicha circunstancia, cabe tener en cuenta que de las presentes actuaciones surge también que:

1. fue Inversora Foret S.A. la que en la Cláusula Tercera del Convenio celebrado con la Caja se comprometió

a *asumir los costos de promoción y publicidad del Juego Monobingo,* prestación que por su naturaleza no es la exenta en el art. 7° de la ley.

2. en las facturas emitidas por Inversora Foret S.A. se consigna como concepto *"servicios de promoción, distribución, recolección y lectura de sorteos del juego Monobingo",* es decir que ninguna referencia se hace allí a la intermediación eximida por la ley.
3. Inversora Foret S.A. no estaba inscripta como agencia para la venta de billetes, sino que su inscripción, según obra en la constancia de fs. 70/71 del cuerpo principal de las act. adm., es "servicios empresariales", es decir que ella misma con sus propios actos no encuadró a la actividad ejercida como una actividad de agencia de lotería exenta de tributar el gravamen.

Surge claro así que la administradora del juego era la Caja que es la que realizó la prestación exenta por la ley -la intermediación en juegos de azar con autorización estatal- y la que, a su vez, encomendó determinadas tareas a empresas privadas, primero AMI S.R.L. y luego a la aquí recurrente, Inversora Foret S.A., que se las facturaron como lo que fueron, esto es, servicios de promoción de distribución de recolección y de lectura de los sorteos del juego comercializado con el nombre Monobingo, servicios que no quedaron alcanzados por la exención por no reunir las condiciones previstas expresamente en la ley para ello, de cuyo claro texto no corresponde apartarse so pena de violar el principio de legalidad que con especial énfasis rige en materia tributaria.

Por último, cabe recordar que el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia de exenciones es que *"…ellas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan, y que fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas (Fallos 277:373; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:508; 292:129; 302:1599), que debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que informan (Fallos 285:322, entre otros), ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador"* (*Fallos* 302:973) y, en el caso, no surge que las prestaciones efectuadas por la recurrente encuadren en la exención que invoca. Por lo expuesto, corresponde confirmar los ajustes practicados en las Resoluciones recurridas, tanto en cuanto al capital como a los intereses intimados en ellas por aplicación del art. 37 de la ley 11.683.

VII.- Por último, respecto de la sanción de defraudación aplicada en la Resolución N° 253/2016 con sustento en los arts. 46 y 47 inc. c) de la ley 11.683, la multa debe ser también confirmada atento a que se encuentran configurados los elementos que permiten encuadrar la conducta de la recurrente en dicha figura infraccional, consistente en la presentación de declaraciones juradas de IVA computándose un beneficio que no le correspondía, es decir, en forma engañosa y con el deliberado propósito de disminuir la carga fiscal, conforme se expuso en los Considerandos precedentes al resolver sobre el fondo de la cuestión, por lo que cabe disponer también su confirmación, con costas.

VIII.- Por las razones expuestas, se confirman la Resoluciones Nros. 252/2016 y 253/2016 en todas sus partes, con costas.

El Dr. Martín dijo:

Por similares argumentos adhiero a la decisión adoptada por la Vocal Instructora.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que en primer lugar, adhiero a la solución propiciada por la Dra. O´Donnell respecto a desestimar los argumentos que sustentan el planteo nulidad formulado por la actora. Con relación a la costas y en virtud de los

términos expuestos por la actora en su recurso al articularlo como de previo y especial pronunciamiento (vide fs. 6 vta.) y cuyo tratamiento fue diferido hasta esta oportunidad procesal (fs. 118 punto 2°), corresponde su imposición a la vencida.

II- Que adhiero en lo sustancial al voto de la Vocal Instructora en cuanto confirma los ajustes tanto en IVA como en el Impuesto a las Ganancias como también la liquidación de intereses en el acto determinativo del gravamen citado en primer término, remarcando con relación a éstos su naturaleza resarcitoria y el criterio restrictivo para su exención que impera en la materia fiscal (cfr. Fallos: 323:1315).

Que respecto a sanción aplicada en la resolución que determina IVA (fs. 50), comparto lo expuesto por la Dra. O´Donnell en cuanto confirma tanto el encuadre de la conducta de la recurrente en el artículo 46 y 47 inc. c) de la ley de rito como la graduación impuesta en dicho acto.

III- Por lo expuesto voto por: 1) Rechazar el planteo de nulidad opuesto por la recurrente, con costas; 2) Confirmar los actos apelados en todas sus partes, con costas.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar la Resoluciones Nros. 252/2016 y 253/2016 en todas sus partes, con costas.

2°) Regular en su conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional en la suma de $109.367 por la representación procesal, y $273.417 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes en la dos primeras etapas, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

3°) Regular los honorarios del Contador Público Carlos Alberto Louit en la suma de $2.000 a cargo de la recurrente, por su actuación en autos en el carácter de perito designado a propuesta del Fisco Nacional teniendo para ello en consideración las pautas establecidas por el decreto ley 16.638/57.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.12 19:48:15 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.13 10:32:18 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.13 12:27:21 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.13 12:27:22 -03:00