



**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**  
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:**

**Referencia:** SENTENCIA - EXPTE. N° 48.918-I (y acum.) ROEMMERS SAICF

---

***TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN***

**AUTOS Y VISTO:**

El expediente N° 48.918-I (y sus acumulados N° 48.919-I y N° 49.202-I), caratulado: “ROEMMERS S.A.I.C.F. S/ APELACIÓN”

**Y CONSIDERANDO:**

I. Que, a fs. 17/44 la actora interpone recurso de apelación contra la resolución N° 44/2018 (DV DEOB) de la A.F.I.P. -Dirección General Impositiva-, de fecha 31 de mayo de 2018, suscripta por el Jefe (Int.) de la División Determinaciones de Oficio “B” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales, mediante la cual se determina de oficio la obligación impositiva de la recurrente en el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2011 y 2012, imponiéndole la obligación de ingresar en concepto de impuesto la suma de \$5.278.847,37, con más la suma de \$10.767.995,05 en concepto de intereses resarcitorios, y aplica multa por valor total de \$3.695.193,16 equivalentes al setenta por ciento (70%) del gravamen omitido en los términos del art. 45 de la norma ritual.

A fs. 95/119, en el marco del Expte. N° 48.919-I la actora interpone recurso de apelación contra la resolución N° 45/2018 (DV DEOB) de la A.F.I.P. -Dirección General Impositiva-, de fecha 31 de mayo de 2018, suscripta por el Jefe (Int.) de la División Determinaciones de Oficio “B” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales, mediante la cual se determina de oficio la obligación impositiva de la recurrente en el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos fiscales 07/2011, 06/2012 y 11/2012, imponiéndole la obligación de ingresar en concepto de impuesto la suma de \$26.221,57, con más la suma de \$57.679,52 en concepto de intereses resarcitorios, y aplica multa por valor total de \$18.355,10 equivalentes al setenta por ciento (70%) del gravamen omitido en los términos del art. 45 de la norma ritual.

A fs. 257/268, en el marco del Expte. N° 49.202-I la actora interpone recurso de apelación contra la intimación de pago en los términos del art. 14 de la norma procedimental de fecha 23 de agosto de 2018, suscripta por el Jefe (Int.) de la División Recaudación del Departamento Gestión de Cobro de la A.F.I.P.-D.G.I., por medio de la cual

se intima a la recurrente a ingresar en concepto de Impuesto al Valor Agregado la suma de \$1.937.925,67 por el período fiscal 04/2013, cuyo fundamento radica en que con motivo de la impugnación efectuada mediante la resolución determinativa N° 44/2018 comentada *supra* devino inexistente el saldo a favor declarado en el Impuesto a las Ganancias en el período fiscal 2012 y compensado por la recurrente en la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado período fiscal 04/2013, todo ello bajo apercibimiento de iniciar las acciones judiciales que pudieran corresponder.

Sostiene la recurrente que es un laboratorio que gira bajo la forma de una sociedad comercial cuya actividad principal consiste en la fabricación y comercialización de medicamentos de uso humano (cfr. fs. 17 vta.), encontrándose alcanzada por las restricciones en materia de publicidad previstas en la Ley N° 16.463 (cfr. fs. 21/21 vta.), norma que establece de forma expresa en su art. 19 inciso “d” que “(q)ueda prohibido:... d) Toda forma de anuncio al público de los productos cuyo expendio sólo haya sido autorizado 'bajo receta'”. Asimismo, expresa la apelante que si a dicha circunstancia se le adiciona la existencia de regulación laboral específica que delimita quiénes habrán de ser los trabajadores contratados por la empresa para efectuar la difusión de los productos elaborados para su posterior comercialización -esto es, los denominados “agentes de propaganda médica” (APM)-, trabajadores a quienes la normativa laboral garantiza el obligatorio reintegro por parte de la aquí apelante de los gastos de movilidad en el desarrollo de sus tareas de promoción, único medio legal autorizado para llevar a conocimiento de los médicos y profesionales de la salud los nuevos medicamentos disponibles para recetar, la conclusión obligada es que se trata de gastos necesarios a efectos de obtener las ganancias gravadas y, por tanto, deducibles (cfr. fs. 22).

En esa tónica, destaca la recurrente que la fiscalización actuante en la instancia administrativa concentró sus tareas en los montos y conceptos imputados como amortizaciones y gastos de automóviles de propiedad de Roemmers S.A.I.C.F. efectuados por los APM y por personal jerárquico de la empresa, en todos los casos debidamente respaldados por la documentación correspondiente y del crédito fiscal vinculado a la compra de dichos automóviles (cfr. fs. 17 vta./18).

Sobre el punto, expresa la parte actora que esta diferencia conlleva un tratamiento disímil en el Impuesto a las Ganancias al momento de tomar en consideración los gastos que dichos automóviles de la empresa generan. En el primer supuesto, esto es, cuando los rodados de propiedad de la empresa son utilizados por el personal jerárquico, esta considera dichas erogaciones como “gastos de automóviles”, y por ende aplica el art. 88 inciso “1” de la Ley de Impuesto a las Ganancias, no superando en ningún caso el tope legal de amortización de \$4.000 anuales y los demás gastos el tope de \$7.200 anuales, razón por la que en el presente caso no existe ajuste fiscal respecto de esos rodados. En el segundo supuesto, esto es, cuando los rodados propiedad de la empresa son utilizados por los APM, la totalidad de los gastos de amortización, mantenimiento y funcionamiento corren inicialmente por cuenta de los respectivos APM, quienes luego rinden cuenta a la empresa mediante la presentación de los comprobantes respaldatorios, lo que la empresa reconoce como gastos de “movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas” en los términos del art. 82 inciso “e” del mismo cuerpo normativo (cfr. fs. 18 y 19 vta.).

Afirma la recurrente que en el presente caso, el Fisco Nacional no distingue la naturaleza de los gastos efectuados y practica un ajuste consistente en la impugnación de todos los gastos reconocidos respecto de los rodados de propiedad de la empresa utilizados por los APM cuyo monto exceda del tope de \$7.200 anuales (cfr. fs. 18 vta.); vale decir, no se cuestionan los gastos en sí mismos, sino el solo hecho de haber sobrepasado el límite establecido en el artículo 88 inciso “1” de la Ley de Impuesto a las Ganancias, respecto del que la recurrente -no obstante haber considerado los referidos gastos en los términos del art. 82 inciso “e”- considera encontrarse incluida dentro de la dispensa legal prevista en el tercer párrafo del referido inciso “1” del artículo 88, tal como se estudiará oportunamente.

De forma sintética, la actora desarrolla sus argumentos, los que versan sobre (i) la verdadera naturaleza de los gastos incurridos por los APM resultan gastos de movilidad y viáticos, necesarios para el desarrollo de su actividad y por tanto, encuadrables en el inciso “e” del art. 82 de la Ley N° 20.628, (ii) la obligatoriedad de los referidos gastos deriva de disposiciones legales sanitarias y laborales, lo que no es ajeno a la realidad económica de la empresa a la luz del art. 2° de la Ley N° 11.683, (iii) el carácter imprescindible que representa el automóvil en torno a las tareas desarrolladas por los APM al servicio de la apelante, (iv) la vulneración del principio de razonabilidad por parte del Fisco Nacional, cuyo ajuste, aun reconociendo la necesidad del gasto, solamente toma como eje rector el hecho de no haberse respetado los topes establecidos por la ley del gravamen y/o la normativa delegada, (v) la inalterabilidad de los topes que se ha mantenido desde su mismísima sanción, como violatoria de los principios constitucionales de propiedad, legalidad y razonabilidad, (vi) la desconexión total entre la intención del legislador al crear y/o modificar las normas anti-abuso establecidas en los artículos 82 inciso “f” *in fine* y 88 inciso “I” a través de la sanción de las Leyes N° 24.475 y N° 24.885 y la utilización de dichas herramientas efectuada por el Fisco Nacional, y (vii) la inconstitucionalidad del art. 88 inciso “I” de la Ley de Impuesto a las Ganancias y del Decreto Reglamentario N° 105/97, por vulnerar dichas normas los principios de igualdad y legalidad (cfr. fs. 20 vta./40).

En lo que al Impuesto al Valor Agregado se refiere, sostiene la recurrente que el ajuste de fiscalización resulta de aplicar el tope de \$ 4.200 de crédito fiscal computable, considerando las limitaciones establecidas en el art. 12 inciso “a” punto 1° de la ley del gravamen, con las modificaciones introducidas por la Ley N° 24.475, N° 24.885 y el Decreto N° 733/2001 -así como también la interpretación efectuada por el Decreto Reglamentario N° 692/1998 al término “similares”-, a tres operaciones de adquisición de rodados por parte de la empresa y destinados al uso exclusivo de sus APM en los meses de 07/2011, 06/2012 y 11/2012 (cfr. fs. 18), reiterando en su recurso de apelación argumentos legales y constitucionales similares a los presentados al cuestionar el ajuste en el Impuesto a las Ganancias (cfr. fs. 97/115), por los cuales entiende la pretensión fiscal no puede prosperar.

En ambos casos, sostiene que la interpretación efectuada por el ente recaudador respecto de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaída en los precedentes “Roux Ocefa S.A.” y “Janssen Cilag Farmacéutica S.R.L.”, no resulta de aplicación en el caso concreto.

Por otra parte, cita doctrina y jurisprudencia, cuestiona la procedencia de los intereses resarcitorios (cf. fs. 41/42 vta. y fs. 116/118 vta.) y la multa enrostrada (cfr. fs. 40/41 y fs. 115/116), plantea el caso federal (cfr. fs. 43 vta. y fs. 118 vta.), acompaña prueba documental y ofrece producir prueba pericial contable (cfr. fs. 42 vta./43 y fs. 117 vta./118). Finalmente, peticiona se dicte sentencia revocando las resoluciones y el acto administrativo de intimación de pago apelados, con costas al Fisco Nacional.

II. Que, a fs. 57/69, a fs. 130/142 y a fs. 282/291 vta. el Fisco Nacional contesta sendos traslados de los recursos, desestima los agravios de la recurrente y ratifica en todas sus partes las resoluciones determinativas de oficio y la intimación del art. 14 de la norma ritual que motivan las presentes actuaciones, destacando que la materia imponible ha sido debidamente ponderada por el juez administrativo, solicitando el rechazo del recurso impetrado por las razones de hecho y de derecho que expone, y acompaña las actuaciones administrativas.

Por otra parte, cita jurisprudencia administrativa y trae a colación los precedentes “Roux Ocefa S.A.” -en rigor de verdad, ello surge de la Resolución N° 45/2018 sobre Impuesto al Valor Agregado- y “Janssen Cilag Farmacéutica S.R.L.” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ambos de fecha 29/11/2011.

Asimismo, solicita se rechace la prueba ofrecida producir por la recurrente, plantea el caso federal y pide se confirmen los actos apelados, con costas a la actora.

III. Que, a fs. 147 obra la sentencia de acumulación de esta Sala “B”, por la que se resolviera que el Expte. N° 48.919-I tramite junto a las presentes actuaciones. Posteriormente, a fs. 318/318 vta. obra la sentencia de acumulación plenaria de fecha 22/11/2019 por medio de la cual el Tribunal Fiscal en pleno concluyó que el Expte. N° 49.202-I también tramitara de forma conjunta a los expedientes mencionados *supra*.

Por su parte, a fs. 313/314 vta. obra la sentencia de fecha 25/02/2019 por medio de la cual la Sala “A” de este Tribunal Fiscal rechazó la excepción de incompetencia articulada por el Fisco Nacional en el marco del Expte. N° 49.202-I, señalando de forma expresa que la pretensión que intentaba hacer valer el Fisco Nacional a través del acto apelado -se refiere a la intimación de pago de fecha 23 de agosto de 2018- importa una flagrante alteración del sistema de garantías previsto por el legislador, dejando expresamente asentado que mal puede el Fisco Nacional afirmar en sustento de su denegatoria de compensación respecto de la inexistencia de un saldo a favor, cuando precisamente la existencia o no del referido saldo se encuentra a decisión de este organismo jurisdiccional (cfr. Considerando V).

IV. Que, a fs. 159 punto 2° se confirió traslado a la parte actora de la oposición a la prueba formulada por el Fisco Nacional, el que fuera contestado a fs. 166/166 y fs. 167/173 vta.

Posteriormente, y en oportunidad de llevar a cabo la audiencia prevista en el art. 173 de la norma ritual, ambas partes se remitieron a sus escritos de apelación y contestación, así como a las presentaciones mencionadas en el párrafo precedente (cfr. fs. 180), por lo que este Tribunal resolvió no hacer lugar a la oposición formulada por el Fisco Nacional, abrir la causa a prueba y ordenar la producción de la prueba pericial contable ofrecida por la parte actora (cfr. fs. 181).

A fs. 325/339 obra agregado el informe pericial contable, el que fuera impugnado a fs. 341/342 por el Fisco Nacional y observado por la parte actora a fs. 345/346, las réplicas de cuyos traslados obran agregadas a fs. 351/352, fs. 353 y fs. 354/357, todo lo cual este Tribunal tuvo presente para su oportuna valoración.

V. Que, a fs. 359 se clausura el periodo probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala “B”. Posteriormente se ponen a disposición de las partes para producir sus respectivos alegatos (fs. 363), que son agregados los del Fisco Nacional a fs.383-386vta y los de la recurrente a fs. 370-382. Seguidamente a fs. XXX se ponen los mismos para sentencia.

VI. Que, en principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. c/Universidad de Buenos Aires s/Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

VII. Que, sentado lo que antecede, son varias las cuestiones traídas a conocimiento de este Tribunal Fiscal. En el Impuesto a las Ganancias, la temática presenta dos ajustes fiscales; por un lado, si los gastos de mantenimiento y funcionamiento de los rodados que resultan ser de propiedad de la empresa y afectados de forma exclusiva al uso de los APM -empleados de la aquí recurrente- considerados como gasto de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas en los términos del art. 82 inciso “e” de la Ley de Impuesto a las Ganancias -tal como sostiene la parte actora- tienen la limitación como “gastos de automóviles” en los términos del art. 88 inciso “I” del mismo cuerpo normativo y por tanto sujetos al tope de \$ 7.200 -tal como sostiene el Fisco Nacional-. Por otro lado, si la deducibilidad de las amortizaciones de esos mismos rodados de propiedad de la empresa y utilizados

por los mismos APM, se encuentra limitada por el tope legal establecido en el primer párrafo del inciso “I” del art. 88 del mismo cuerpo normativo, esto es el tope de \$4.000 anuales por rodado -tal como sostiene el Fisco Nacional- o si dentro de la expresión “y similares” establecida en el tercer párrafo de ese mismo inciso “I” cabe encuadrar a la actividad llevada a cabo por los APM al servicio de la aquí recurrente -tal como pretende la parte actora-, cuestión que a su vez presenta similar aproximación en materia del Impuesto al Valor Agregado, en atención a lo establecido en el punto 1) del tercer párrafo del inciso a) del art. 12 de la ley del gravamen.

Sentado lo que antecede, en principio y en el caso puntual, se observa más que razonable la metodología empleada por la recurrente al momento de encasillar los gastos de mantenimiento y funcionamiento de los rodados que resultan ser de propiedad de la recurrente como un gasto de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas en los términos del art. 82 inciso “e” de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en relación a los cuales además se encuentra legalmente obligada, de acuerdo a lo establecido en la Convención Colectiva de Trabajo aplicable a la actividad, lo que torna por tanto al gasto en necesario en los términos de los artículos 17 y 80 del mismo cuerpo normativo.

Tampoco se observa impedimento alguno para deducir las amortizaciones en los términos del inciso f) del art. 82 de la ley gravamen.

Ahora bien y considerando que la deducibilidad de los ítems en todas las categorías de ganancias, que se mencionan en el art. 82 de la ley del gravamen, reconoce expresamente que procederá “con las limitaciones de esta ley”, el tema a dilucidar seguidamente radica en la aplicación de la mencionada limitación en la deducción por gastos de automóviles (inciso l del art. 88 de la ley) que sostiene el Fisco Nacional.

VIII. Que, conforme surge de un análisis detenido de los antecedentes administrativos, de las resoluciones determinativas de oficio y de las contestaciones de los recursos de apelación, primero se abordará el Impuesto a las Ganancias. Por un lado, el ente recaudador circunscribe la temática pura y exclusivamente a la aplicación de dos incisos de dos artículos de la ley del gravamen, en concreto los incisos “f” del art. 82 y “I” del art. 88.

Ahora bien, cabe situarse en la sanción de la Ley N° 24.475 (B.O.R.A. 31/03/1995), norma cuya génesis descansa en un proyecto de ley originado en el Poder Ejecutivo de la Nación, que limita el cómputo de determinadas amortizaciones y gastos vinculados a automóviles.

Asimismo, debe dejarse expresamente aclarado que el texto legal aprobado por la Ley N° 24.475 tuvo escasa vigencia, puesto que en menos de tres años el Congreso de la Nación sancionó la Ley N° 24.885 (B.O.R.A. 28/11/1997) a efectos de reemplazar su redacción.

Lo que resulta patente del debate parlamentario, aún con las modificaciones legales introducidas, es que la intención del legislador era poner a disposición del organismo recaudador una norma “anti-abuso” en tanto herramienta eficaz para evitar que por la vía del cómputo de determinadas amortizaciones y gastos vinculados a automóviles, los contribuyentes pudieran disponer de rentas en favor de sus accionistas, directivos y puestos jerárquicos, abusando de tal modo de la norma del gravamen. No obstante ello, lo cierto es que la normativa establecida no admite prueba en contrario.

Al respecto, cabe observar la estructura del referido inciso “I” del art. 88 que consta de tres párrafos.

El primero, en sintonía con el agregado al final del inciso “f” del art. 82, establece un tope legal máximo de \$ 20.000 a la deducción en concepto de amortizaciones y pérdidas por desuso de los automóviles.

El segundo, adiciona una serie de gastos respecto de los bienes mencionados en el primer párrafo -automóviles que no sean bienes de cambio - que considera como no deducibles, tales como combustibles, lubricantes, patentes, seguros, reparaciones ordinarias y en general todos los gastos de mantenimiento y funcionamiento, en cuanto excedan la suma global que, para cada unidad, fijara anualmente la Dirección General Impositiva.

El tercer y último párrafo del inciso “I” del art. 88 de la norma del gravamen constituye de algún modo una cláusula de exclusión que salvaguarda de la aplicación de este límite a los contribuyentes cuya explotación del automóvil constituya el objeto principal de la actividad gravada, mencionando la norma de forma meramente enunciativa a los autos de alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares.

Con respecto a los casos expresamente excluidos, tales como los viajantes de comercio y similares, entre otros, éstos sujetos podrá eventualmente practicar la deducción sin tal límite, como sujetos del impuesto, pero ello no habilita a que lo hagan las empresas para la cual trabajan o a las cuales prestan sus servicios.

IX. Que, sentado lo que antecede, corresponde evaluar las argumentaciones vertidas por el Fisco Nacional, tanto en la etapa de fiscalización así como en el posterior procedimiento de determinación de oficio y en su contestación del recurso de apelación interpuesto ante esta instancia jurisdiccional, en torno al sostenimiento de su postura a partir de dos precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Roux Ocefa S.A.” y “Janssen Cilag Farmacéutica S.R.L.”, ambos de fecha 29/11/2011, los que se analizará seguidamente.

No escapa a este Tribunal que el primero de los precedentes llega al Máximo tribunal para tratar la impugnación del crédito fiscal en el IVA correspondiente a los gastos de los automotores de dominio de los APM. No obstante ello, en el segundo –que abordó también el Impuesto a las Ganancias, en este caso referido a APM, empleados del laboratorio, por gastos de mantenimientos de automóviles de propiedad de la empresa,- se remite a los fundamentos del primero de los fallos citados, los que, según expone la sentencia de la Corte “resultan pertinentes respecto de ambos gravámenes...”.

En el precedente “Roux Ocefa” la Corte Suprema compartiendo los fundamentos de la Sra. Procuradora Fiscal, desecha la aplicación de la mencionada cláusula de exclusión –prevista para aquellos sujetos en los que “la explotación de dichos bienes constituya el objetivo principal de la actividad gravada”- para el caso de la actora (dedicada a la fabricación, venta y comercialización de ciertos productos farmacéuticos y medicinales), toda vez que ella, en sí, no es viajante de comercio ni puede reputarse asimilable a ellos.

En forma clara, la sentencia pone en evidencia la separación entre la situación del laboratorio respecto de los APM, cuando dice “no se trata aquí del crédito fiscal que puedan obtener los agentes de propaganda médica por operaciones que ellos realicen en tal carácter, sino de operaciones realizadas por Roux Ocefa –**si bien provenientes de automotores de propiedad de aquellos, hecho que resulta indiferente para la solución del punto-**, empresa que no es viajante de comercio, ni se puede asimilar a tal categoría bajo punto de vista alguno, como erróneamente lo postularon la actora y las instancias anteriores” (el resaltado es propio).

En sintonía con ello, expresa que “deviene inoficioso tratar el agravio de la parte recurrente enderezado a cuestionar la referida asimilación de los agentes de propaganda médica a los viajes de comercio puesto que cualquier fuera la conclusión al respecto, ella no incidiría en el resultado de la controversia”.

En resumidas cuenta y en línea con los mencionados argumentos del Tribunal Cintero, le asiste razón al Fisco Nacional puesto que la norma que aplica (inciso “I” del art. 88 de la ley del gravamen) tiene como regla de exclusión, para eludir la mentada limitación, la consideración del mencionado objeto principal (explotación de automóviles) de quién pretende deducir el gasto y particularmente están mencionados, entre otros, los viajantes de

comercio y similares, lo cual claramente no aplica en este caso dado que la recurrente se dedica a la fabricación y comercialización de medicamentos, por lo cual corresponde confirmar el impuesto determinado en la resolución N° 44/2018 (DV DEOB), con costas.

X. Que, en relación al Impuesto al Valor Agregado, debe mencionarse que las restricciones originalmente establecidas por la Ley N° 24.475 en torno al cómputo del crédito fiscal referido tanto a las compras, importaciones definitivas y locaciones de automóviles (art. 12 inciso “a” punto 1° de la Ley N° 23.349) como a las compras y prestaciones de servicios vinculadas con la reparación, mantenimiento y uso de esos mismos automóviles (art. 12 inciso “a” punto 2° de la Ley N° 23.349), fue posteriormente modificada por la Ley N° 24.885, subsistiendo únicamente y con un texto ligeramente diverso el punto 1°. Vale decir, en materia de IVA solo queda en pie un texto legal versión Decreto N° 733/2001 que introduce un tope de \$ 4.200 al crédito fiscal computable para las compras, importaciones definitivas y locaciones de automóviles, mientras que la redacción del segundo párrafo del referido inciso “a” mantiene una cláusula de escape o exclusión prácticamente idéntica a la establecida en el tercer párrafo del inciso “I” del art. 88 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Por otra parte, y en lo que al Decreto Reglamentario N° 692/1998 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, el segundo párrafo del art. 51 de dicha norma guarda idéntica redacción con el del segundo párrafo del art. 149 del Decreto Reglamentario N° 1344/1998, razón por la que puede arribarse a la misma conclusión que en el Considerando anterior, por lo cual corresponde confirmar el impuesto determinado en la resolución N° 45/2018 (DV DEOB), con costas.

XI. Que, no escapa a este Tribunal Fiscal que la parte actora ha efectuado diversos planteos que, bien contienen una arista de tipo constitucional en torno a la marcada diferenciación entre la figura del viajante de comercio y el APM que efectúa el Fisco Nacional, en atención a entender la recurrente que en el caso concreto se encuentra vulnerado el principio tributario básico de igualdad establecido en el art. 16 de la Constitución Nacional (cfr. fs. 31/33), bien resultan planteos íntegros, como el referido a la inconstitucionalidad del art. 88 inciso “I” de la Ley de Impuesto a las Ganancias y del Decreto Reglamentario N° 105/97, así como también del art. 12 inciso “a” punto 1° de la Ley N° 23.349 -y modificatoria por Decreto N° 733/2001- y de los art. 51, segundo párrafo y art. 149, segundo párrafo de los Decretos Reglamentarios N° 692/1998 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado y N° 1344/1998 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, por vulnerar dichas normas los principios de igualdad y legalidad (cfr. fs. 20 vta./40 y fs. 108/113 vta.), o la inconstitucionalidad derivada de la inalterabilidad de los topes que se ha mantenido desde su mismísima sanción, como violatoria de los principios constitucionales de propiedad, legalidad y razonabilidad (cfrs. fs. 38/40 y fs. 113 vta./115), por último, la inconstitucionalidad por vulneración del principio de razonabilidad por parte del Fisco Nacional, cuyo ajuste, aun reconociendo la necesidad del gasto, solamente toma como eje rector el hecho de no haberse respetado los topes establecidos por la ley del gravamen y/o la normativa delegada, con fundamento en los precedentes “Hermitage” y “Mera” de la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación.

No obstante lo expuesto, esas argumentaciones de tipo constitucional encuentran óbice en lo establecido en el art. 185 de la Ley N° 11.683, el que expresamente dispone que la sentencia dictada por este Tribunal Fiscal no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese Tribunal, destacando que en ninguna de las dos únicas causas que arribaron a los estrados del Máximo Tribunal vinculadas a la temática del asunto fue planteado agravio constitucional alguno.

Sin perjuicio de ello, sirva dejar asentado que en el marco de las actuaciones ante este Tribunal Fiscal, la parte

actora produjo prueba pericial contable, consistente en la confección de una serie de cálculos comparativos entre la aplicación de los topes legales e infra-legales actualmente vigentes tanto en el Impuesto a las Ganancias como en el Impuesto al Valor Agregado y la variación de dichos importes conforme el Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM) entre diciembre de 2001 y diciembre de 2011 por un lado, y enero de 2001 y diciembre de 2012 por otro lado, todo ello a efectos de obtener no solamente el coeficiente de actualización de los referidos topes anualizados sino de proyectar su aplicación a los períodos fiscales materia de ajuste en ambos gravámenes en el caso concreto de la recurrente.

Sobre el punto, no puede dejar de señalar este Tribunal que los resultados arribados por los profesionales actuantes -e indistintamente de su opinión personal respecto a la validez de dichos cálculos y/o la vigencia de los topes legales- dan cuenta de un desfase de entre el 500% y casi el 600% entre los topes legales vigentes y aquellos resultantes de aplicar un coeficiente de actualización, para luego proyectar dichas diferencias sobre las determinaciones de impuesto efectuadas por la propia actora, a efectos de demostrar que de haberse efectuado una adecuada actualización del monto de los topes legales e infra-legales, cada ejercicio fiscal hubiera arrojado en el caso de la recurrente un impuesto determinado inferior al originariamente declarado en primer lugar, prueba de cargo que aun cuando adune a los planteos constitucionales de la recurrente y que este Tribunal no ha dejado de observar en cuanto a su razonabilidad, se encuentra impedido de todo pronunciamiento de conformidad con lo establecido en el art. 185 de la Ley N° 11.683 y que serán del exclusivo resorte de las instancias de apelación posteriores.

XII. Que en materia de los intereses resarcitorios establecidos en las resoluciones apeladas, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Respecto de los agravios vinculados a los intereses resarcitorios, en donde se aduce la ausencia de mora culpable, cabe señalar que, en forma reciente, la CSJN ha revisado la doctrina de fallos “Ika Renault” en donde se expuso que “si bien en el precedente de fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Cod. Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (fallos 308:283, 316:42 y 321: 2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del código civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la corte en otros precedentes, se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas” (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000). Por lo expuesto, corresponde confirmar los intereses resarcitorios calculados en los actos apelados.

XIII. Que, resta analizar el aspecto infraccional de las resoluciones en crisis. Ahora bien, corresponde señalar que el tipo contenido dentro del artículo 45 requiere la culpa, la cual se presume, correspondiendo al contribuyente alegar y probar concretas y eficaces circunstancias exculpatórias si pretende ser eximido de la sanción. Específicamente, requiere para la configuración de la infracción que tipifica, la concurrencia de dos elementos: por una parte la omisión de pago de impuestos y, por otra, el medio comisivo, que puede ser la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas, siempre y cuando el



Juez Administrativo descarte la existencia de “declaración engañosa”, y en la medida que no exista error excusable.

Cabe señalar que la conducta incurrida por la actora en el caso de autos -omisión del pago del impuesto mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas- acredita el elemento objetivo requerido por la norma del artículo 45, la cual implica un daño al bien jurídico protegido que es la recaudación fiscal. No obstante ello, tal como lo ha expresado la alzada en numerosas oportunidades “si bien la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, es de carácter prevalentemente objetivo -por lo cual, en principio, bastaría el hecho externo de la falta de pago en término para que se la tenga por configurada-, en el supuesto de que la culpabilidad esté excluida, no puede considerarse cometida la infracción omisiva ya que la finalidad de la norma penal es castigar a quien, por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer. De allí es que puedan existir circunstancias que atenúen o, inclusive, eliminen la imputación, tales como el error excusable de hecho o de derecho, la imposibilidad material de pago u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas” (ver entre muchas otras, CNACF, Sala IV, “Club Atlético Rosario Central” del 23/05/2006).

Siguiendo esta inteligencia, será el contribuyente quien deba demostrar la existencia de circunstancias eximentes al acreditar la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente, como lo es el “error excusable” que le impidió contar con la real y efectiva posibilidad de comprender el carácter antijurídico de su conducta, lo que no aparece aquí justificado a la luz de las argumentaciones desarrolladas en el escrito de inicio ni en las actuaciones administrativas.

En efecto, en las presentes actuaciones, la actora ha cometido una conducta que se subsume en el concepto de culpa que sólo podrá desvirtuarse probando la existencia de un error excusable. La jurisprudencia ha señalado que “para su viabilidad se requiere que el error sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria. En todos los casos, el contribuyente debe demostrar que ha actuado con un comportamiento normal y razonable frente al evento en que se halló, procediendo con la prudencia que exigía la situación” (CSJN, “Morixe Hnos. S.A.C.I.”, pronunciamiento del 20/08/1996, Fallos: 319:1524; CNCAF, Sala III, Causa N° 36.571/12, in re “Argentino Foot Ball Club (TF 28506-I) c. DGI”, del 13/02/2013; Sala V, “Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c. D.G.I.”, expte. 22.846/06, 11/05/2006 y recientemente, Sala III “Arauca Bit A.F.J.P. S.A.” (TF 36903-I) c. D.G.I. s/ recurso directo de organismo externo, del 16/02/2017).

Ello así, el examen de los hechos y las constancias incluidas en los antecedentes administrativos permiten advertir la presencia de los supuestos requeridos para la configuración del ilícito en cuestión y su atribución a la apelante, quien no ha presentado pruebas sobre factores atendibles, eximentes o atenuantes de su responsabilidad, para acreditar que en el caso existió un error excusable. En virtud de lo expuesto, corresponde confirmar las multas aplicadas en los actos apelados, con costas. Ello no obstante, se estima que la graduación de la pena en un 70% del impuesto omitido aparece excesiva, atento que de las actuaciones ninguna constancia indica que la actora contara con antecedentes en materia sancionatoria ni que hubiera obstaculizado o entorpecido la actividad de los inspectores actuantes. Estas circunstancias ameritan reducir el quantum de las penas a su mínimo legal.

XIV. Que en atención a la solución adoptada respecto de la determinación de oficio del Impuesto a las Ganancias, corresponde confirmar la intimación de pago en los términos del art. 14 de la norma ritual apelada en el marco de estas actuaciones.

Por ello, SE RESUELVE:

- 1) Confirmar las Resoluciones N° 44/2018 y N° 45/2018 (DV DEOB) en lo que respecta a impuestos e intereses, con costas.
- 2) Confirmar las multas de las Resoluciones N° 44/2018 y N° 45/2018 (DV DEOB) reduciéndolas a su mínimo legal. Con costas, salvo en la parte que se reducen las que se imponen por su orden.
- 3) Confirmar la intimación de pago en los términos del art. 14 de la norma ritual de fecha 23/08/2018 apelada en el marco del Expte. N° 49.202-I.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.