Informe firma conjunta

Número: IF-2023-118161889-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 4 de Octubre de 2023

Referencia: Sentencia - EXPTE. N° 49.577-I “GLAXOSMITHKLINE ARGENTINA S.A." VOC. XII

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación), para resolver el Expte. N° 49.577-I, caratulado: “GLAXOSMITHKLINE ARGENTINA S.A./ Recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 38/62 GlaxoSmithKline Argentina S.A. (en adelante GASA) interpone recurso de apelación en los términos del artículo 76 inc. b) de la Ley Nº 11.683 (t.o en 1998 y sus modif.) contra la resolución N° 139/2018, de fecha 12 de diciembre de 2018, dictada por el Jefe (int) de la División Determinaciones de Oficio “B” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la A.F.I.P-D.G.I., mediante la cual se determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2012, con más sus intereses resarcitorios, aplicándose una multa equivalente al 70% del gravamen omitido, conforme lo dispuesto en el art. 45 de la Ley de Procedimientos Tributarios (texto vigente al momento de los hechos), señalando en su escrito que la competencia de este Tribunal se encuentra habilitada por hallarse reunidos los requisitos establecidos en el artículo 159 de la ley de rito.

La empresa se opone al reencuadre efectuado por el organismo fiscal a los gastos deducidos en su balance fiscal, vinculados a los Agentes de Propaganda Médica, cuyo cómputo, a su entender, debería ser contemplada bajo el concepto de “gastos de movilidad” -tratamiento previsto en el artículo 82, inciso e) de la Ley de Impuesto a las Ganancias -t.o. según decreto N° 649/97 y modificatorios (en adelante LIG) y no como gastos de automóviles, los que cuentan con una limitación en el monto de la deducción, establecida en el inciso l) del artículo 88 LIG.

Describe que es una empresa global dedicada a la investigación, desarrollo, fabricación y comercialización de medicamentos de uso humano, productos farmacéuticos, vacunas y productos de consumo para la salud. Su radicación en el país data del año 1922, constituyéndose en una de las compañías más antiguas de la industria nacional.

Reseña que en el año 2014 con motivo de la Orden de Intervención N° 1.038.357 se inició un proceso de fiscalización con el objeto de verificar la situación de la empresa, habiéndose centrado la indagación fiscal en la deducción de “gastos de movilidad” de los Agentes de Propaganda Médica (en adelante APMs), contabilizados en un rubro específico denominado “Movilidad y Representación”. Como resultado de la labor, la fiscalización impugnó dicho cómputo y lo recalificó como

“gastos de automóviles” en el marco del artículo 88 de la LIG (inciso l), avalando únicamente la porción allí prevista y que el Organismo Fiscal estableció en $ 7.200 anuales por cada agente.

Sustenta su postura en que se trata de “gastos de movilidad” reintegrados a los APMs incurridos en el cumplimiento de las tareas para las cuales fueron contratados, y que por lo tanto se encuentran subsumidos en las previsiones del artículo 82, inc. e) de la LIG. Agrega que las sumas que se restituyeron a los APMs engloban el conjunto de contingencias que derivan del necesario desplazamiento del trabajador para llevar adelante la tarea encomendada, la cual hace al quehacer principal de la compañía, resultando indispensable para el cumplimento de su objeto societario y es absolutamente necesaria para el desarrollo de las actividades gravadas.

Sustenta que la deducción efectuada encuadra en la regla general contenida en los artículos 17 y 80 de la LIG, de los cuales se desprende una deducibilidad plena, atento que se ha demostrado que la actividad llevada a cabo por los APMs forma parte de la actividad principal de GASA, como únicos interlocutores de la empresa para la promoción de productos medicinales al cuerpo médico, tal como expresamente lo establecen las leyes de profesionalidad sancionadas y vigentes en las distintas provincias del país y sin la cual no sería posible la obtención de ingresos por ventas, agregando que dicha actividad requiere incuestionablemente del desplazamiento de los APMs por lo que los vehículos aportados y puestos a disposición por estos últimos cumplen una función vital en el rol promocional que ellos encaran en beneficio de la empresa, atento que las sumas reembolsadas –impugnadas por el fisco nacional- retribuyen gastos de movilidad y no se agotan en el gasto puro de mantenimiento del automóvil y resaltando que los vehículos utilizados no son de propiedad de la empresa sino de los propios empleados -APMs-. Reitera que no existe tope al gasto de movilidad y aún cuando parte de los reintegros se conceptualicen como “gastos de mantenimiento” y funcionamiento de automóviles”, los mismos resultan igualmente deducibles toda vez que se trata de erogaciones indisolublemente ligadas al quehacer de la empresa, indispensables para el desenvolvimiento del negocio e indiscutiblemente vinculadas a la obtención de utilidades gravadas con el impuesto.

A continuación y en subsidio plantea que eventualmente sería aplicable el régimen de viajantes de comercio, supuesto que se encuentra excluido de la prohibición que contempla el artículo 88 inc. l) de la LIG.

Entre sus argumentaciones cita lo previsto en la ley de contrato de trabajo y específicamente en la convención colectiva de trabajo 119/75 sobre gastos de movilidad y reintegros de gastos automotor en cuanto a que el empleador debe proceder a su devolución a fin de mantener indemne su salario.

También agrega que la naturaleza del gasto no puede ser el mantenimiento de los automóviles ya que los mismos no son de su propiedad por lo que resulta jurídicamente inviable el tratamiento bajo ese rubro, que intenta el Fisco Nacional.

A continuación rechaza la imposición de intereses y multa, por considerar que las cuestiones debatidas y las distintas interpretaciones respecto del derecho aplicable, hacen que no se pueda justificar el hipotético incumplimiento material, como así tampoco la existencia de los elementos requeridos para el tipo infraccional reprochado, ni omisión del pago del tributo ni un obrar culposo o negligente. En subsidio invoca la existencia de error excusable.

Finalmente ofrece prueba documental -que se acompaña-, informativa y pericial contable. Hace reserva del caso federal y solicita que oportunamente se dicte sentencia haciendo lugar al recurso interpuesto, revocando íntegramente la resolución apelada.

II. Que a fs. 73/86 se presenta el Fisco Nacional contestando el traslado deducido en autos negando todos los hechos, el derecho o prueba que invoque la actora que expresamente no sean reconocidos en el escrito de respuesta o de los antecedentes administrativos que acompaña como prueba.

A continuación hace una reseña de los agravios presentados por la actora, que sintetiza en la improcedencia del

reencuadre de los “gastos de movilidad” deducidos en el balance impositivo correspondiente al período fiscal 2012 y el tratamiento como gastos de automóvil. En segundo término expresa que con relación a los hechos y las circunstancias jurídicas que ya fueron objeto de análisis por parte del juez administrativo pre interviniente, debe estarse a los términos del resolutorio.

Al referirse a los agravios y la procedencia del ajuste clarifica que ante el cargo por indebido cómputo de los gastos en APMs como “gastos de movilidad” deducidos en el balance impositivo, la actora expresó que el criterio fiscal se encuentra fundamentado en una base legal que no resulta aplicable al caso, que desconoce los hechos de la causa, la naturaleza y origen de los reintegros, la titularidad de los bienes que los generan y la prueba aportada en el procedimiento administrativo. Subsidiariamente, rechaza la aplicación de topes en los términos del artículo 88 inciso l), tales como la deducción para viajantes de comercio, en tanto considera que se trata de una actividad asimilable.
Por su lado la administración fiscal consideró que el monto deducido en gastos de automóviles de los APMs excede el tope legal establecido por la LIG y normativa concordante. A tal fin reproduce el contenido de los artículos 82, inc f) y 88, inc l) y de la resolución general N° 94/98.

Estima que sin perjuicio que la actora haya exteriorizado los gastos observados como “gastos de movilidad”, lo cierto es que dentro de ellos se encuentran también los incurridos en el uso del automóvil de los APMs, sobre los cuales no obstante que puedan considerarse necesarios para obtener, mantener y conservar renta gravada, les cabe una restricción legal a su posibilidad de deducción. Al respecto rechaza la aplicación de normas de otras ramas del derecho, debiendo estarse a lo estipulado en el derecho tributario, con aplicación autónoma.

Respecto a la incidencia de la efectiva propiedad de los automotores, trae a colación el pronunciamiento de la Excma Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo en la causa “Janssen Cilag Farmacéutica”, ratificado por el máximo Tribunal. También abunda mediante el dictamen 83/2001 vinculado con la ratificación del artículo 88 inc. l) en los casos de automóviles pertenecientes a las “fuerzas de venta”. Sobre dicha base sostiene que la jurisprudencia citada contradice los argumentos de la actora que en cuanto a la limitación señalada, el artículo no formula distinción alguna basada en la titularidad de dominio de los automóviles afectados a la actividad de los APMs. A su vez recurriendo a los argumentos de la CSJN, reitera que el cómputo de los conceptos bajo análisis -mantenimiento y funcionamiento de automóviles- solo se encuentra admitido para los contribuyentes respecto de los cuales la explotación de dichos bienes constituya el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares).

A continuación rechaza el agravio que recae sobre la determinación de intereses resarcitorios, atento que se aplicó al caso las pautas del artículo 37 de la ley de rito fiscal, ya que se devengan por la falta de pago en término de los tributos, retenciones percepciones y pagos a cuenta. También repele los agravios sobre la multa aplicada y graduada en un 70% del importe del tributo omitido de ingresar. No acepta la existencia de error excusable y considera que se encuentra debidamente fundado el acto administrativo que la impone.

Se opone a la prueba ofrecida por la actora, pericial contable e informativa, hace reserva de la cuestión federal y solicita que se dicte sentencia con expresa condena de costas, confirmando la resolución administrativa de fecha 12 de diciembre de 2018.

III. A fs. 97 se abrió a prueba haciéndose lugar a la informativa y pericial ofrecida.

A fs. 105/107 se acreditan los diligenciamientos de oficios dirigidos al Ministerio de Producción y Trabajo, quien contestó que no estaba en condiciones de responder a lo solicitado, y a la Asociación de Agentes de Propaganda médica (fs. 108)

A a fs. 126/131 luce el informe pericial contable, y a fs. 166 el informe del Ministerio de Trabajo.

A fs. 169 la actora acompañó el convenio colectivo de trabajo 119/75 (propaganda médica) en una copia de baja legibilidad.

A fs 250 se declaró cerrado el período de instrucción, a fs. 258 se produjo la elevatoria a Sala, a fs. 264 se pusieron los autos para alegar, obrando los alegatos de las partes a fs. 280/284 y fs. 285/287. Finalmente, a fs. 288 los actuados se encuentran en condiciones para el dictado de sentencia.

IV. Que en base a lo descrito corresponde resolver si el acto administrativo que aquí se apela, se ajusta a los hechos y al derecho vigente.

Que en las presentes actuaciones se plantea la deducción de gastos en el Impuesto a las Ganancias (LIG) por parte de GASA, calificados en la contabilidad económico-financiera como "movilidad y representación" y en la contabilidad fiscal como reintegro de gastos de movilidad.

En su actividad de producción y venta de medicamentos, utiliza la figura de agentes de propaganda médica, quienes publicitan los productos que fabrica y comercializa la empresa. Estos últimos de acuerdo a lo informado por las partes se encuentran registrados como trabajadores en relación de dependencia, disponen de sus automóviles particulares para el desarrollo de sus tareas, incurren en gastos de movilidad, los que son posteriormente reintegrados por GASA.

Del análisis de los antecedentes administrativos y documentación incorporada al expediente, no se vislumbra que los gastos que la empresa incurre respecto de los sujetos mencionados no se trate de gastos inherentes al giro del negocio, siendo que la publicidad llevada adelante por los agentes es un concepto relacionado con la actividad principal de la compañía. Sin embargo, esa primera aproximación siempre debe estar sujeta a otras normas específicas contenidas en la ley del gravamen y sus reglamentaciones y a la situación fáctica de cada caso, entre ellas la naturaleza de los ítems que se paguen y la correcta y adecuada cuantificación del gasto.

En la presente litis se observa que dentro del rubro "gastos de movilidad", la empresa incluye distintos ítems que reintegra a los APMs, en sintonía con los acuerdos contractuales bilaterales y el convenio colectivo de trabajo que vincula a las partes (GASA y APMs), que como se dijo no encuentran un cuestionamiento expreso por parte de la administración fiscal en cuanto a la afectación de los mismos a la obtención de ganancias gravadas. Este punto es de vital importancia frente a los agravios y fundamentos que acompaña la empresa, ya que gran parte de ellos se circunscriben a demostrar la importancia, vinculación y pertinencia que tienen los gastos que generan los APMs (sueldos + reintegro de gastos + otros)

El cargo fiscal radica en que se observó que en la composición del rubro movilidad se incluían, entre otros, gastos vinculados con los automóviles, propiedad o puestos a disposición por cada uno de los agentes, que sin embargo encontraba, a su entender, un valladar en el artículo 88 inc. l) de la LIG.(t.o. en 1997 -Decreto 649/97 y sus modificaciones-).

Al respecto cabe recordar la instauración y evolución que ha rodeado a esta figura.

Con la sanción, el 30 de marzo de 1995, de la Ley N° 24.775 -redacción luego receptada por el Decreto de ordenamiento N° 649/97 del 11 de julio de 1997- se previó en el marco de las prohibiciones del artículo 88 de la LIG el inciso l), la siguiente:

"Las amortizaciones y pérdidas por desuso a que se refiere el inciso f) del artículo 82 cuando se trate de automóviles, el alquiler de los mismos (incluidos los derivados de contratos de leasing) y los gastos de cualquier naturaleza originados por dichos bienes (reparación, mantenimiento, patente, seguro, combustible, etc.).

Lo dispuesto en este inciso no será de aplicación respecto de los automóviles cuya explotación constituya el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares). 30-3-1995 – ley 24.775. receptada por el decreto 649/97 del 11 de julio de 1997 publicado el 6 de agosto de 1997".

Posteriormente, a través de la Ley N° 24.885 del 5 de noviembre del 5 de noviembre de 1997 se modificó la norma, quedando redactada de la siguiente forma:

"Las amortizaciones y pérdidas por desuso a que se refiere el inciso f) del artículo 86, correspondientes a automóviles y el alquiler de los mismos (incluidos los derivados de contratos de leasing), ***en la medida que excedan*** *lo que correspondería deducir con relación a automóviles cuyo costo de adquisición, importación o valor de plaza, si son de propia producción o alquilados con opción de compra, sea superior a* ***la suma de PESOS VEINTE MIL ($ 20.000)*** *—neto del Impuesto al Valor Agregado—, al momento de su compra, despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato según corresponda.*

Tampoco serán deducibles los gastos en combustibles, lubricantes, patentes, seguros, reparaciones ordinarias y en general todos los gastos de mantenimiento y funcionamiento de automóviles que no sean bienes de cambio, en cuanto excedan la suma global que, para cada unidad, fije anualmente la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS*.*

Lo dispuesto en este inciso no será de aplicación respecto de los automóviles cuya explotación constituya el objeto principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares). (el resaltado me pertenece).

Del texto vigente al momento de los hechos, surge que tanto con la reforma introducida por la Ley 24.475 como con su similar N° 24.885, el objetivo del legislador fue limitar la deducción por los conceptos que allí se contemplan (combustibles, lubricantes, patentes, seguros, reparaciones ordinarias y en general todos los gastos de mantenimiento y funcionamiento de los automóviles). En primer lugar cabe reflexionar que esta medida fue adoptada en el marco de los gastos necesarios o inherentes al giro del negocio, ya que se hubiera tratado de un absurdo que el Congreso de la Nación sancionara dos leyes, la primera con una restricción total y la segunda flexibilizando aquella por el fuerte impacto que había producido sobre el concepto general de "determinación de la renta", con el fin de limitar un gasto no destinado a la obtención de ganancias gravadas, que ya por su propia naturaleza no son deducibles. Para ello fijó en la segunda de las leyes mencionadas un monto máximo anual, en calidad de tope, para deducir ese tipo de gastos. Por ende en ese marco debe entenderse su aplicabilidad. Un cuestionamiento a esta restricción debería estar referido a un eventual planteo de inconstitucionalidad de la norma, cuestión que no está debatida en las presentes actuaciones. A su vez la necesariedad no resulta suficiente para resolver el caso.

En segundo término, cabe destacar que esa decisión legislativa contempló excepciones, tal como su inaplicabilidad en caso de tratarse de bienes de cambio, o que los automóviles formaran parte de una explotación cuyo objeto principal de la actividad gravada fuere el alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares.

Se evidencia que la empresa GASA no reúne ninguna de las condiciones señaladas para gozar de la exclusión o tratamiento diferencial, que en síntesis significaría mantener el criterio amplio de deducción de gastos necesarios o inherentes al giro del negocio.

Respecto del alcance de las excepciones, la cuestión ha sido zanjada por nuestro máximo Tribunal en la causa JANSSEN CILAG FARMACEUTICA SRL. (CSJN 29-11-2011), con una situación de hecho similar, ya que también se trataba de un laboratorio de especialidades medicinales, que dedujo los gastos pagados a los APMs en concepto de mantenimiento de automóviles, pero en ese caso, de propiedad de la empresa.

La norma original está basada en abusos cometidos en la deducción de este tipo de gastos, y no distingue si se trata de gastos en vehículos propios como en el antecedente citado o en vehículos pertenecientes o puestos a disposición por los APMs. La empresa en este aspecto sostiene que tratándose de gastos incurridos por terceros no sería jurídicamente viable su cómputo como tales, por ello insiste que se trata de un reintegro de gastos (art. 82 LIG).

A mi entender, la utilización de vehículos de terceros se encuentra aún más reñida con el supuesto de tratarse de vehículos de la empresa, ya que se aleja aún más del destino específico que recibe el rodado. Tratándose de autos propios de los APMs no existiría ninguna restricción de uso particular (esparcimiento, vacaciones, etc) como así tampoco el autorizado a

conducir. Ello prima facie, hace pensar al menos en un destino mixto. Esta situación hace prácticamente imposible determinar su verdadera cuantificación y afectación a la actividad y la proporción que correspondería a aquellos gastos de mantenimiento que se pretende deducir. En el presente caso, sin embargo, ello quedaría momentáneamente desplazado del análisis, ya que la empresa declara abonar una suma por kilómetro recorrido con independencia del gasto real incurrido por los APMs.

Sobre este aspecto toma relevancia el convenio colectivo de trabajo N° 119/75 incorporado por la empresa a las actuaciones a fs. 169/176. Allí se destacan los artículos 37 y 38 titulados: GASTOS DE MOVILIDAD y REINTEGROS GASTOS AUTOMOTOR, respectivamente. El primero de ellos establece una suma fija por día de trabajo completo o media jornada.También discrimina entre zonas suburbanas hasta 40 kilómetros y un tratamiento especial para el interior del país, pero siempre fijando sumas nominales en pesos, que se establecen por convenio.

Ahora bien del artículo 38, se desprende el tratamiento de los reintegros de gastos automotor, diferenciando cuando los APMs tengan para su uso en las tareas que desempeñan un vehículo automotor de la casa empleadora, en cuyo caso esta última correrá con todos los gastos que ocasione. A su vez prevé expresamente el supuesto de empresas que tengan APMs con uso reconocido de vehículo automotor propio, donde se establecerá entre las partes el resarcimiento de los gastos causados, por el uso del vehículo, desgaste, amortización, patente, seguro, etc.

De la lectura conjugada de ambos artículos, surge que el GASTO DE MOVILIDAD fijado nominalmente en pesos no contiene los gastos automotor atento que como se vió deben compensarse por separado.

En ambos supuestos -empresa propietaria del vehículo o APMs propietarios de los mismos-, subyace claramente que este rubro no debe afectar en lo más mínimo el salario de los trabajadores y ello es prueba que el gasto siempre es del empleador que es quien encomienda una tarea que involucra el traslado en vehículo. En el primer caso asumiendo directamente los gastos y en el segundo por vía del reintegro o resarcimiento. En definitiva el gasto pertenece a GASA aún cuando recaiga sobre bienes de terceros, ya que se realizan con una autorización e indicación previa de la empresa, dado que esta última está económicamente asumiendo la naturaleza de los gastos que reintegra. Además subyace que solo reintegra gastos con lo cual estaría recibiendo gratuitamente el uso o disposición del bien. No se vislumbra una comisión o valor agregado sobre los gastos efectivamente realizados.

Como se ha señalado la afectación a ganancias gravadas no está en discusión, solo queda por analizar dos cuestiones, si los gastos de mantenimiento de vehículos propiedad de los APMs que conforman en su agregación el rubro “gastos de movilidad”, que luego se reintegran, puede admitir un tratamiento genérico cualquiera fuere el concepto que lo integre o por el contrario corresponde desagregar cada uno de sus componentes y otorgarle el tratamiento que prevé la ley. Está claro que el “reintegro” solo constituye una forma de cancelación y/o pago de los gastos incurridos, que por otra parte son absolutamente pertenecientes a la empresa. En la operatoria el APMs abona los gastos en cada oportunidad que se produzcan y por razones obvias de funcionamiento, puede instrumentarse de variadas formas, con adelanto de fondos y rendición posterior, o sin adelanto y reintegro posterior. También podría tratarse de gastos en los que GASA tenga una cuenta corriente y los APMs no se involucran con el pago; o de cualquier otra variante de instrumentación. A ello se suma que la empresa no paga cualquier monto y por cualquier concepto, sino que tiene que estar vinculado y autorizado a sufragar ese tipo de gastos. Se convierte así en una cuestión fundamental porque el comprobante que refleja la naturaleza del concepto, finaliza en la contabilidad del empleador como un gasto más, con independencia de cómo se canceló el mismo.

No se admitiría un gasto no autorizado y mucho menos un gasto no vinculado con la actividad desarrollada, porque su pago se convertiría en una liberalidad o eventualmente en un mayor salario.

Ello permite ver con claridad que los gastos que coronan en la contabilidad fiscal de la empresa tienen que tratarse de aquéllos que efectivamente sean necesarios o inherentes al giro del negocio. A tales efectos no queda otro camino que analizar cada uno de los conceptos que se pretende deducir, a la luz de la naturaleza del gasto y de las restricciones que

impone la LIG a cada uno de ellos, en miras del reencuadre primero y de la limitación posterior, en caso de corresponder.

En ese marco resulta razonable que el Fisco haya admitido determinados componentes del Rubro Gastos de Movilidad que guardan relación con la actividad gravada, pero no por su exclusiva calidad de reintegro de gastos de movilidad sino por la pertinencia de ellos de acuerdo a su naturaleza.

El Fisco Nacional no anuló todos los gastos vinculados con el reintegro de "mantenimiento y funcionamiento de automóviles", sino que calificados como tal, reconoció su afectación y aplicó el tope que fija el artículo 88 inc. l) de $ 7.200 anuales en cada uno de los casos, excepto que el reintegro fuera inferior a esa cifra, donde corresponde computar este último.

A fs. 1379 de los antecedentes administrativos la empresa hace su descargo a la vista otorgada y se agravia, sin dejar de expresar su rechazo total por improcedencia sustancial del ajuste sino también por su incorrecta, argumentos que reiteró en esta instancia.

Sin embargo la depuración que efectuó el Fisco luego del descargo de la actora pone de manifiesto que ésta pudo aislar aquellos conceptos que formaban parte del reintegro de gastos de movilidad y que no califican como gastos de automóvil en los términos del artículo 88 inc. l). de la LIG.

V. A fs. 128/131 luce el informe pericial. De allí surge que hay asentados en la contabilidad de la compañía en cuentas de resultado negativo conceptos relacionados con "gastos de automóviles", los que se vinculan –según la actora- únicamente con automotores registrados a su nombre (rodados propios). Ctas 6410.03; 6291.03 y 6225. Se aplicó artículo 88 inciso l) y res. 94/98 y Nota externa 2/99. Se identifican los rodados según la respuesta de la actora dada en los antecedentes administrativos. El comentario que merece esta respuesta de los peritos es que la empresa distinguió en su contabilidad fiscal entre vehículos propios y de terceros, aplicando el límite del artículo 88 inc. l) sólo en los propios.

También se informa sobre Agentes de Propaganda Médica. Acompañan un listado aportado por la actora con la nómina de 144 trabajadores APMs. Si bien se trata de una afirmación genérica sobre el registro en los Libros Laborales de la compañía, sobre una base muestral se los ubica registrados en el libro de sueldos. Con idéntico alcance consignan los rubros que se destacan en el libro de sueldos. El perito de la actora agrega que la compañía reintegra a los APMs "Gastos de movilidad" sobre la base de una tarifa por km recorrido. En todos los casos los automóviles utilizados para llevar adelante la tarea son propiedad de los empleados. El perito del Fisco considera que no es posible afirmar con los elementos tenidos a la vista, que los automóviles referenciados por la actora como de terceros, sean efectivamente propiedad de los empleados. La respuesta dada a este punto de pericia confirma la relación de dependencia de los APMs y el pago de una tarifa por kilómetro recorrido.

En la cuenta "gastos de movilidad" se registran aquellos que fueron reintegrados en su totalidad a los APMs. CTAS 6291.02; 6410.01; 6490.01 por un monto de $ 6.301.311,46, totalmente deducidos de acuerdo al artículo 82 inciso e), sin aplicar tope.

En el punto vi) de la solicitud pericial se requirió que se informara si existían otros gastos incurridos por los APMs en el desarrollo de su actividad laboral que sean reintegrados a los mismos por la compañía. La respuesta conjunta fue que no es posible practicar una auditoría en estas circunstancias. Si bien señalar que si han existido y comprenden almuerzos, peaje, bar/confitería, alojamiento, librería, correo. Sin verificar por los peritos. El perito del Fisco agrega que se exhibieron reimpresiones de rendiciones efectuadas por la actora no pudiendo afirmar si los mismos han ocurrido en el marco del desarrollo de su actividad y si fueron efectivamente reintegrados.

Y agregan que no ha sido parte de la tarea, analizar cuál ha sido el tratamiento dado por cada APM a los gastos incurridos en su liquidación de Impuesto a las Ganancias.

Como se puede apreciar se confirman hechos y aseveraciones pero no se aportan elementos y/o evidencias que constituyan prueba hábil sobre los aspectos de la litis, el reencuadre técnico a la luz de la Ley del Impuesto a las Ganancias y la aplicación del artículo 88 inc. l) de dicho texto.

VI. En síntesis, obran en los antecedentes administrativos las liquidaciones con todos los conceptos que integrarían los reintegros presentados por cada uno de los APMs, sin embargo los principales comprobantes existentes son solo por estacionamiento y peajes. No hay identificación de gastos concretos de mantenimiento de automóviles. Ahora bien queda por analizar cuál es contenido del remanente de reintegros, y ello se refiere como se señala en el informe pericial a un resarcimiento por kilómetro, que evidentemente retribuye un reconocimiento de gastos de mantenimiento y funcionamiento que el propio artículo 38 de la CCT prevé, y que las liquidaciones existentes en los antecedentes administrativos lo confirman. No hay duda que el remanente de conceptos que integran los gastos de movilidad responde a gastos de los vehículos, dado que no está cuestionada su cuantificación, se considera que responden efectivamente al servicio que se retribuye. Aún, siendo -por su naturaleza- deducibles del Impuesto a las Ganancias, por todos los argumentos desarrollados estimo que resultan de aplicación inequívoca los términos del artículo 88 inc. l) de la LIG, razón por la cual el cargo propiciado por el juez administrativo se encuentra respaldado adecuadamente, correspondiendo confirmar el ajuste.

VII.- Que resta referirse a la multa aplicada en autos, conforme el artículo 45 de la Ley N° 11.683 (t.o en 1998 y sus mod).

Que el citado artículo establece (ley vigente al momento de los hechos) que el que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. Será sancionado con la misma multa quien mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, o por ser inexactas las presentadas, omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos.

Que, en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297 “Parafina del Plata S.A.” (02/09/1968).

Que en el presente caso ha quedado acreditado el elemento objetivo de la norma toda vez que la actora presentó la declaración jurada en el Impuesto a las Ganancias por el periodo fiscal 2012, habiendo incluido deducciones que no se ajustan a las pautas legales, dando lugar a la tipificación que prevé el inciso a) del artículo 45 de la ley de rito.

Que conforme lo ha sostenido la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal 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, pudiéndose 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” (CNACF, Sala IV, “Club Atlético Rosario Central” del 23/05/2006). En este sentido se pronunció la CSJN, señalando que, si bien se ha reconocido en numerosas oportunidades que el principio de culpabilidad rige en el campo del derecho represivo tributario, “...el apelante ni siquiera ha alegado tal como lo exige la doctrina reseñada que, a pesar de haber actuado con la debida inteligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta” (CSJN “Wortman, Jorge Alberto y otros” del 08/06/1999).

Que no se advierte en autos la configuración de un error excusable, es decir, la existencia de una causal exculpatoria

válida que permita al contribuyente eximirse de la responsabilidad endilgada, ya que conocía la norma que prohíbe la deducción plena de los gastos de automóvil, ya que la aplicó para los automotores de su propiedad, pero no así para los pertenecientes a los APMs. A mi entender queda configurado el elemento subjetivo de la sanción al requerir la existencia de un accionar culposo y habiendo obrado la recurrente de manera negligente. En consecuencia, corresponde confirmar la multa aplicada.

VIII.-. Que finalmente, respecto a los intereses resarcitorios reclamados, debe resaltarse que éstos se ajustan a lo dispuesto en el art. 37 de la ley de rito fiscal, por lo que, corresponde su confirmación.

IX. Sobre la base de lo desarrollado en los considerandos que preceden, voto por confirmar la resolución apelada, en todos sus términos, con costas a la vencida.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por el Vocal Instructor.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

I.- Confirmar la resolución apelada, en todos sus términos, con costas.

II.- Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 769.303 (Pesos setecientos sesenta y nueve mil trescientos tres) equivalente a 37,35 (treinta y siete con 35/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $ 1.923.257 (Pesos un millón novecientos veintitrés mil doscientos cincuenta y siete) equivalente a 93,38 (noventa y tres con 38/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria –, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423 y la Acordada N° 29/2023 (22/09/2023) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

III.- Regular los honorarios del perito contador designado a propuesta del Fisco Nacional, Mauricio Olijavetsky, en la suma de $ 489.921 (pesos cuatrocientos ochenta y nueve mil novecientos veintiuno), equivalente a 23,79 (veintitrés con 79/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, en atención a la labor desarrollada en la pericia practicada en autos y el monto del litigio.

IV.- Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “D” en los términos del art. 184 de la Ley 11.683, por encontrarse de licencia la Vocal de la 11a. Nominación.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.04 16:08:42 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.04 16:57:30 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.04 16:57:31 -03:00