11997/2024 BALIARDA SA (TF 49460-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 4 de febrero de 2025.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La firma actora interpuso el recurso previsto en el artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683, contra la resolución nº 114/2018 (DV DEOB) de la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva (AFIP-DGI), que determinó de oficio su obligación tributaria en el impuesto a las ganancias (período fiscal 2012), liquidó intereses resarcitorios y aplicó una sanción de multa por infracción al artículo 45 de la ley 11.683.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: "1) Confirmar la Resolución N° 114/2018 (DV DEOB) en lo que respecta a impuesto e intereses, con costas. 2) Confirmar la multa de la Resolución N° 114/2018 (DV DEOB) reduciéndola a su mínimo legal, con costas, salvo en la parte que se reduce, 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 24 de enero de 2019 apelada en el marco del Expte. N° 49.705-I".

Sobre el plano sustancial de la controversia, expuso diversos fundamentos:

(i) "[S]e observa 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 los APM [agentes de propaganda médica] 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".

(ii) "[L]a 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".

(iii) El artículo 82, primer párrafo, del inciso 'l' de la ley del impuesto a las ganancias "establece un tope legal máximo de $ 20.000 a la deducción en concepto de amortizaciones y perdidas 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 'l' del art. 88 de la norma del gravamen constituye de algún modo una clausula de exclusión [...] 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".

(iv) "[C]orresponde evaluar las argumentaciones vertidas por el Fisco Nacional, [...] 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".

(v) "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 mantenimiento 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...'".

(vi) "En el precedente 'Roux Ocefa' la Corte Suprema compartiendo los fundamentos de la Sra. Procuradora Fiscal, desecha la aplicación de la mencionada clausula 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".

(vii) "[L]a 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 medica 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 medica a los viajantes de

comercio puesto que cualquier fuera la conclusión al respecto, ella no incidiría en el resultado de la controversia'".

(viii) "Que, no escapa a este Tribunal Fiscal que parte del planteo formulado por la actora en torno a la marcada diferenciación entre la figura del viajante de comercio y el APM que efectúa el Fisco Nacional contiene una arista de tipo constitucional en atención a entender la recurrente que en el caso concreto se encuentra vulnerado el principio tributario básico de igualdad".

"Más dicho argumento base no solo no reviste necesariedad a efectos de resolver la cuestión litigiosa en el caso de marras, sino que a su vez, su arista constitucional encuentra óbice en lo establecido en el art. 185 de la Ley N° 11.683".

(ix) "Que en materia de los intereses resarcitorios, 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".

(x) "[E]l 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 [contenido en el artículo 45 de la ley 11.683] 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".

(xi) "[L]a 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 la pena a su mínimo legal".

III. La firma actora apeló y expresó los siguientes agravios que fueron replicados por la AFIP-DGI:

(i) "[E]l gasto efectuado de movilidad y viáticos pagadero a los empleados de la empresa que hacen la difusión, y en algunos casos venta, de productos medicinales que [...] ha generado gastos deducibles conforme el principio general consagrado en los arts. 17, 80, 81 y concordantes de la ley de impuesto a las ganancias".

(ii) "[E]l sentido del art. 88 inc l) de modo alguno puede ser aplicable a los gastos de movilidad".

(iii) El análisis del artículo 149 del decreto reglamentario de la ley del impuesto evidencia que "el tratamiento en lo que respecta a la deducción del gasto del automóvil debe ser similar entre el viajante de comercio y el APM".

(iv) "[L]a forma de operar de un APM no difiere sustancialmente del agente de comercio porque si bien no desarrolla la comercialización de bienes en sí está interviniendo en el proceso de venta del laboratorio, al informar a los médicos visitados cuáles son las características del producto a vender".

(v) "[N]o desconoce que este tema ha sido tratado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación la que, haciendo propios los fundamentos de la Procuradora General, ha entendido que debe aplicarse el texto estricto de la norma dejando de lado el criterio interpretativo basado en la intención de la ley".

(vi) "[E]l art. 88 inc. l) es la excepción que se instituyó para evitar que incidan como gastos deducibles aquellos originados por automóviles particulares de los socios, distorsionando de esa manera la determinación de la renta neta".

(vii) "[D]e mantenerse el criterio fiscal, las normas que consagrarían esa diferenciación [entre los viajentes de comercio y los agentes de propaganda médica] se tornan inconstitucionales" a la luz del principio de igualdad y de capacidad contributiva.

(viii) "[D]ebe dejarse de lado la aplicación de intereses por no existir culpa, supuesto que configura el aspecto subjetivo de la mora, y que es indudablemente requerido para la procedencia de la obligación de pago de los intereses moratorios".

(ix) "Teniendo en cuenta que por los argumentos planteados precedentemente no procede la aplicación del impuesto, la sanción aplicada cae por su propio peso".

(x) Subsidiariamente, plantea que la firma actora incurrió en un error excusable, pues considera que las normas involucradas en la controversia colocaron "al contribuyente en una situación de confusión" en tanto tienen "las características de 'complejidad, oscuridad o novedad'".

IV. Los agravios ofrecidos por la firma actora no pueden ser admitidos.

En efecto, en un sentido idéntico al que sostuvo el Tribunal Fiscal de la Nación, es aplicable la doctrina establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas "*Roux Ocefa S.A.*" y "*Janssen Cilag Farmacéutica S.R.L.*", pronunciamientos del 29 de noviembre de 2011.

En este último precedente -que abordó la discusión referentes a la obligaciones tributarias en el impuesto a las ganancias y en el impuesto al valor agregado- se analizó el alcance de la ley 24.475 que restringió la deducción de los gastos de automóviles y el correspondiente cómputo del crédito fiscal y puntualizó, en relación a la modificación en el impuesto a las ganancias, que "[e]l criterio que

guió esa modificación legislativa [...] consistió en considerar respecto del primero de los impuestos que tales gastos 'no forman parte de las variables a considerar para la determinación de la renta neta, puesto que constituyen en realidad, conforme a la experiencia de aplicación del tributo, gastos particulares o disposición de rentas'".

En lo pertinente, destacó "[q]ue de tal manera se incorporó el inciso l al art. 88 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y modificaciones) que quedó redactado de la siguiente forma".

"No serán deducibles, sin distinción de categorías: …l) 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)".

Y concluyó en que "el cómputo de los precitados conceptos sólo se encontraba 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)' extremo que no se verifica respecto de Janssen Cilag Farmacéutica -entonces S.R.L.- ya que se trata de un 'laboratorio de especialidades medicinales' (fs. 92) y resulta indudable que el objeto principal de su actividad no reside en la explotación de automóviles, pues se dedica a la elaboración, industrialización y comercialización de productos farmacéuticos, medicinales y químicos, entre otros".

V. En ese contexto, resulta ajustada a derecho la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación puesto que en función del inciso 'l' del artículo 88 de la ley del impuesto a las ganancias sólo es admisible el cómputo de los conceptos mencionados en el segundo párrafo cuando la explotación de los automóviles constituye el objeto principal de quien pretende efectuar la deducción.

VI. En función de lo decidido en los considerandos precedentes resulta evidente que es inoficioso tratar el agravio constitucional dirigido a plantear la asimilación de los agentes de propaganda médica a los viajantes de comercio.

Ciertamente, tal como sostuvo en el dictamen presentado en la causa "*Roux Ocefa S.A.*" la Procuración General de la Nación -al que remitió la Corte Suprema en su sentencia- "cualquiera que fuera la conclusión al respecto, ella no incidiría en el resultado de la controversia".

Esa circunstancia también fue puesta de relieve por el Tribunal Fiscal de la Nación en su sentencia (ver el punto x del considerando II).

VII. La pretendida exención de los intereses resarcitorios previstos en el artículo 37 de la ley 11.683 no puede prosperar, puesto que los agravios ofrecidos por la parte actora carecen de idoneidad, de acuerdo con el criterio establecido por el Alto Tribunal en los precedentes "*Ika Renault*" (Fallos: 304:203) y "*Citibank NA*" (Fallos: 323:1315).

VIII. En relación con la sanción de multa debe destacarse que se encuentra acreditado el elemento objetivo de la infracción, toda vez que, como se vio, la firma actora efectuó deducciones no

admitidas y de esa forma omitió ingresar oportunamente el gravamen en su justa medida. Por tanto, la eximición de su responsabilidad sólo puede apoyarse en la existencia de una causal absolutoria admitida por la legislación vigente (Fallos: 322:519).

En cuanto concierne a la posible configuración de un error excusable, cabe recordar que la admisión de este eximiente de culpabilidad es restrictiva y que su configuración exige que el contribuyente acredite de un modo fehaciente que a pesar de haber actuado con la debida diligencia no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta. Asimismo, dicho error debe ser esencial, decisivo e inculpable, aspectos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon la conducta de la persona a la que se le atribuye la infracción tributaria (Fallos: 319:1524; esta sala, causa "*D-Sport SA (TF 47978-I) c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo*", pronunciamiento del 30 de julio de 2020).

Adviértase que cuando el artículo 45 de la ley 11.683 acepta el error excusable se refiere a un error de derecho "extrapenal", más precisamente al error sobre la obligación tributaria sustantiva, es decir, sobre el derecho tributario material (Teresa Gómez - Carlos María Folco, "*Procedimiento Tributario*", Ed. La Ley, 3era. Edición actualizada y ampliada, Buenos Aires 2005, pág. 255, esta sala, causa "*Pico, Valerio Rufino*", pronunciamiento del 31 de julio de 2018).

Así, pues, la mera discrepancia en la interpretación de las normas no puede fundar el error excusable, ya que si así fuese bastaría dar un entendimiento deliberado a las prescripciones de la ley para justificar su incumplimiento (esta sala, causas "*Pico, Valerio Rufino*", citada, y "*B de T S.A.*" , pronunciamiento del 11 de agosto de 2011).

En ese contexto, no debe soslayarse que la admisibilidad del error de derecho requiere que se alegue y se pruebe la existencia de

una oscuridad en los diferentes preceptos de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surjan dudas acerca de la situación frente al tributo, circunstancias que no se verifican aquí (esta sala, causa "*Martínez, Tomás*", pronunciamiento del 14 de mayo de 2015).

La dispensa peticionada por la firma actora no puede prosperar habida cuenta de que la claridad de las normas reseñadas no permite alegar dudas sobre la forma en que debía liquidarse el tributo.

A ello cabe agregar que los precedentes "*Roux Ocefa S.A.*" y " *Janssen Cilag Farmacéutica S.R.L.*", citados, en los que se precisó la interpretación que debía hacerse sobre las normas aplicables al caso son anteriores al período fiscal aquí involucrado.

IX. Las costas de esta instancia deben ser impuestas a la firma actora ya que resulta vencida (artículo 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

X. Dado que los honorarios correspondientes a la instancia anterior fueron establecidos y se encuentran firmes (pronunciamiento del 28 de diciembre de 2023), corresponde FIJAR en 7,97 UMA y 5 ,31 UMA -equivalentes a las sumas de $ 529.494,92 y de $ 352.775 ,16 según la resolución SGA nº 3495/2024 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación- los honorarios a favor del doctor Tomás Ciminieri y de la doctora Carolina Andrea Dallochio, respectivamente, por el ejercicio del patrocinio letrado y de la representación procesal de la AFIP ante esta instancia (artículo 30 y demás concordantes de la ley 27.423).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE**: **1.** Desestimar los agravios de la firma actora, con costas. **2.** Fijar los honorarios en la forma establecida en el considerando X.

Fecha de firma: 04/02/2025
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#39112025#434918066#20250204111748881

11997/2024 BALIARDA SA (TF 49460-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Regístrese, notifíquese y remítase al Tribunal Fiscal de la Nación.

Fecha de firma: 04/02/2025
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#39112025#434918066#20250204111748881