

## **Roux Ocefa SA (TF 18882-I) c/DGI)**

PARTE/S: Roux Ocefa SA (TF 18882-I) c/DGI)  
TRIBUNAL: Corte Sup. Just. Nac.  
SALA: -  
FECHA: 29/11/2011

Suprema Corte:

-I-

A fs. 461/463, la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación revocó las resoluciones 87/00 y 95/00 de la Jefa (interina) de la División Determinaciones de Oficio de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP mediante las cuales, tras impugnar las declaraciones juradas de Roux Ocefa S.A. referidas -respectivamente- al impuesto a las ganancias (de los ejercicios 1995 a 1997) y al IVA (de los ejercicios 7 y 9 a 12 de 1995; 3, 5 y 8 a 12 de 1996; 1, 3 a 5, 7, 11 y 12 de 1997; y 1, 3 a 5, 10 y 11 de 1998), había determinado de oficio la diferencia en ambos tributos. En efecto, el Fisco había considerado que no era admisible que la empresa dedujera en sus declaraciones del impuesto a las ganancias los gastos en automóviles -tanto por las unidades de su pertenencia, como así por los realizados en aquellos propiedad de sus agentes de propaganda médica-, en virtud de lo dispuesto por el art. 88. inc. 1), de la ley del gravamen (ley 20.628, según la modificación introducida por la ley 24.475) y, en lo atinente al IVA, que no podía computarse el crédito fiscal generado al incurrir en esos mismos gastos, de acuerdo con lo normado por el art. 11, puntos 1 y 2, de la ley del IVA (ley 23.349, texto según la citada ley 24.475).

Para así decidir, dicho tribunal estimó que, de las probanzas de autos, quedaban acreditadas dos circunstancias determinantes para la resolución de la litis: que el objeto principal de la actora no es sólo la fabricación de productos medicinales -como había considerado el Fisco- sino también su venta y comercialización; y que los agentes de promoción médica, empleados en relación de dependencia, desarrollan en su mayor parte tareas de venta y cobranza, por lo que la utilización de automóviles se halla íntimamente vinculada con el desarrollo de la actividad gravada.

Con relación al impuesto a las ganancias, tras remitirse a precedentes suyos en la materia, estimó que la restricción de los gastos de automotores (combustibles, lubricantes, patentes, seguros, reparaciones ordinarias, etc.) no puede aplicarse en la especie puesto que se configura el supuesto de excepción contenido en el art. 88, inc. 1). in fine, en cuanto a que se trata de una actividad desarrollada por medio de personal "similar" a los viajantes de comercio, sin que la ley permita distinguir entre los rodados de la empresa y de sus dependientes.

Agregó que fue demostrado que los agentes de propaganda médica deben desplazarse en automóvil para efectuar las tareas de difusión y comercialización, dado el marco geográfico en que desarrollan su actividad.

En cuanto al IVA, adujo que a la misma conclusión cabía arribar, para permitir el cómputo del crédito fiscal contenido en los gastos realizados tanto en los coches propios como en los de sus empleados.

-II-

La Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia anterior, a fs. 499/505.

En primer término, tuvo en cuenta que el Fisco se agravió respecto a los gastos deducidos en el impuesto a las ganancias por los coches propiedad de la empresa y a

los cargos por el crédito fiscal en el IVA correspondiente a las erogaciones correspondientes a ambos tipos de rodados, dejando de lado sus planteos atinentes a los gastos vinculados con los automóviles de los agentes de propaganda médica.

Puntualizó que la ley del IVA contiene una serie de restricciones a la posibilidad de generar crédito fiscal de ciertas adquisiciones de bienes y servicios, cuyo fundamento es la dificultad en que se halla la Administración fiscal para ejercer un control eficaz sobre la verdadera vinculación entre tales operaciones y la actividad gravada. De ahí que la ley 24.475 haya incorporado ciertas limitaciones como las aquí tratadas en relación con los expendios incurridos en el mantenimiento de los automóviles. Sin embargo, con respecto a los coches de los dependientes de la actora, opinó que la tesitura fiscal no era admisible pues había una conexidad causal entre las operaciones realizadas por el sujeto y los gastos cuestionados y, por otra parte, era claro que esos empleados desempeñaron una actividad similar a la de los viajantes de comercio, para quienes esa restricción en el IVA no era aplicable, dando sustento fáctico y normativo para tal aserto.

Por último, entendió que los agravios referidos a los automóviles propiedad de la actora, en ambos tributos, tampoco pueden prosperar ya que el recurso de revisión y apelación limitada de los arts. 86. inc. b). y 192 de la ley de procedimientos tributarios no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba que modifique la conclusión del Tribunal Fiscal, salvo el caso de manifiesto error o de arbitrariedad que, a su juicio, no se advierten en la especie.

- III -

A fs. 509/523 vta., luce el recurso extraordinario interpuesto por la AFIP.

De forma preliminar, sostuvo que el único ítem que cuestiona en esta instancia es el referido a la impugnación del crédito fiscal en el IVA correspondiente a los gastos de los automotores de dominio de los agentes de propaganda médica, consintiendo los demás aspectos.

Acto seguido, indicó que se halla en juego la interpretación del art. 12 de la ley del IVA (se refiere ahora a la numeración según el t.o. en 1997), en cuanto permitió al tribunal apelado entender que los agentes de propaganda médica empleados por la actora pueden considerarse asimilados a los viajantes de comercio y, por ende, excluidos de la limitación en trato.

Asimismo se agravio expresando que erraron las instancias anteriores al afirmar que el contribuyente puede computar un crédito fiscal relacionado con automotores de dichos agentes, quienes mantienen una relación de dependencia laboral con él y, por ende, no están vinculados con sus operaciones gravadas.

Por último, mantuvo sus quejas en lo atinente tanto a los intereses como a la multa correspondientes al rubro en entredicho.

-IV-

Con relación a la procedencia formal del recurso federal intentado, estimo que éste resulta admisible, pues remite a la interpretación que cabe otorgar a normas de carácter federal (art. 12 de la ley del IVA, t.o. en 1997) y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que fundó el apelante en ella (art. 14, incs. 1º y 3º, ley 48).

Por otra parte, hay que tener presente que, en la tarea de establecer el correcto sentido de normas de tal naturaleza, la Corte no se encuentra limitada por las posiciones del tribunal apelado ni del recurrente, sino que le incumbe realizar "una declaratoria sobre el punto" (art. 16 de la ley 48), según la inteligencia que ella

rectamente les otorgue (arg. Fallos: 307:1457; 310:2200; 314:529 y 1834; 320:1915, entre otros)

-V-

En lo que aquí interesa, corresponde indicar que el punto 2 del tercer párrafo del inc. a) del -entonces- art. 11 de la ley del IVA (ley 23.349, tras la modificación introducida por la ley 24.475) estableció, en los períodos en que estuvo en vigor, "No se considerarán vinculadas con las operaciones gravadas: (...) 2. Las compras y prestaciones de servicios vinculadas con la reparación, mantenimiento y uso de los automóviles a que se refiere el punto anterior, con las excepciones en él previstas". Las mencionadas excepciones estaban referidas a aquellos casos en que "la explotación de dichos bienes constituya el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares)" (punto 1, anterior, de la misma norma).

A mi modo de ver, hay que destacar que entre otros extremos, se halla fuera de debate en el sub lite que: 1) la actora se dedica a la fabricación, venta y comercialización de ciertos productos farmacéuticos y medicinales; 2) que realiza sus ventas a través de agentes de propaganda médica, 3) que éstos, sin excepción, revisten como empleados bajo relación de dependencia.

En tales circunstancias, estimo que la excepción que invocaron los tribunales de grado deviene inaplicable para el caso de la actora toda vez que ella, en sí, no es viajante de comercio ni puede reputarse asimilable a ellos.

Efectivamente, colocando en su quicio la situación ahora planteada, 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 S.A. -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.

Debe tenerse presente que cuando la letra de la ley no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que exceden las circunstancias del caso expresamente contemplado en la norma (arg. Fallos: 324:291 y 1740: 326:756) ya que, de otro modo, podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivaliese a prescindir de su texto (conf. Doctrina de Fallos: 324:2885; 325:830).

Considero que estas directrices son aplicables a la especie, máxime cuando la actora no ha puesto en tela de juicio, en momento alguno, la constitucionalidad de la norma que sustenta el ajuste fiscal.

-VI-

Conto consecuencia de lo expresado en el acápite anterior, estimo que deviene inoficioso tratar el agravio de la parte recurrente enderezado a cuestionar la referida asimilación de los agentes de propaganda médica a los viajantes de comercio puesto que cualquiera que fuera la conclusión al respecto, ella no incidiría en el resultado de la controversia.

-VII-

Con relación a los accesorios, intereses y la multa, aplicados en la resolución determinativa 95/00, estimo que no pueden ser atendidas aquí las argumentaciones esgrimidas por la actora en sus presentaciones anteriores a esta instancia, motivo por el que debe también confirmarse, a su respecto, el acto administrativo indicado.

En efecto, es cierto que es doctrina del Tribunal que, en resguardo del derecho de defensa, la vencedora en la segunda instancia puede plantear, al contestar el memorial de su contraria, aquellos argumentos o defensas desechados en la instancia anterior, que se ha visto impedida de cuestionar por apelación pues, si bien no le eran favorables, tampoco le causaban agravio desde el punto de vista procesal (conf. arg. Fallos: 311:696 y 1337: 324:3345).

Sin embargo, en la especie, la actora, al contestar el traslado del recurso extraordinario en examen, no mantuvo, como era menester, los argumentos esgrimidos en sus otras presentaciones, vinculados con la existencia de error inculpable debido a la presunta oscuridad de la norma aplicada, hecho que resulta fatal y que sella su suerte adversa también en este aspecto.

- VIII -

Por lo expuesto, corresponde hacer lugar al recurso extraordinario de fs. 509/523 vta. Y revocar la sentencia en cuanto fue motivo de apelación.

Buenos Aires, 1º de febrero de 2009

Es copia.

*Laura M. Monti*

Buenos Aires, 29 de noviembre de 2011

VISTOS LOS AUTOS:

"Roux Ocefa S.A. (TF 18.882-I) c/ DGI".

CONSIDERANDO:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir en razón de brevedad, con exclusión de lo expresado en su punto VII.

Por ello, de conformidad, en lo pertinente, con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario, y se revoca la sentencia apelada en los términos que resultan de lo expresado en los puntos I a VI del referido dictamen. Con costas. Notifíquese y devuélvase a fin de que el tribunal a quo, por quien corresponda, dicte un nuevo fallo con arreglo a lo resuelto en la presente.

*Ricardo Luis Lorenzetti*

*Elena I. Highton de Nolasco*

*Carlos S. Fayt*

*Enrique Santiago Petracchi*

*Juan Carlos Maqueda*

*E. Raúl Zaffaroni*

(en disidencia)

*Carmen M. Argibay.*

ES COPIA

DISIDENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON E. RAÚL ZAFFARONI

CONSIDERANDO:

Que el recurso extraordinario es inadmisibile (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, se lo desestima. Con costas.

Notifíquese y devuélvase.

*E. Raúl Zaffaroni*

ES COPIA

Recurso extraordinario interpuesto por el Fisco Nacional, representado por el Dr. Carlos Alejandro Muzzio, con el patrocinio letrado de la Dra. María Gabriela Mosqueira.

Traslado contestado por Julián M. Roux Santarelli, apoderado de la actora, con el patrocinio letrado de la Dra. Gabriela L. Quian.

Tribunal de origen: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I.

Tribunales que intervinieron con anterioridad: Tribunal Fiscal de la Nación.