



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

14319/2024 ROEMMERS SAICF (TF 48918-I) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, julio de 2025.

VISTOS y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 392/396vta., **el Tribunal Fiscal confirmó: (i) las resoluciones 44/2018 y 45/2018** en los que respecta a los impuestos e intereses, con costas; (ii) redujo las multas a su mínimo legal, con costas, salvo en la parte en que se disminuyeron, que las distribuyó por su orden; y (iii) confirmó la intimación de pago emitida el 23/08/18 en los términos del art. 14 de la ley 11.683 y apelada en el marco de la causa n° 49.202-I (acumulada a los presentes actuados según surge de fs. 318/318vta.).

Para así resolver, advirtió que la metodología de la recurrente de calificar los gastos de mantenimiento y funcionamiento de los rodados de su propiedad -utilizados por los agentes de propaganda médica (“APM”)- como un gasto de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas (art. 82, inciso e, de la ley del Impuesto a las Ganancias), lucía razonable. Ello, en tanto se trataba de gastos necesarios en los términos de los artículos 17 y 80 de la ley del gravamen. Idéntico razonamiento aplicó respecto a la deducción de las amortizaciones conforme lo dispuesto por el art. 82, inciso f, de ese mismo cuerpo normativo.

Sin perjuicio de ello, señaló 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’”, de modo que “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”.*

Precisó que las modificaciones introducidas por las leyes 24.475 y 24.885 tenían la intención de poner a disposición del organismo recaudador una norma anti-abuso 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. Asimismo, puso de resalto que la normativa no admitía prueba en contrario.

En esa línea, describió el contenido del art. 88, inciso l, de la ley del Impuesto a las Ganancias, a saber: (i) el primer párrafo, que *“establece un tope legal máximo de \$ 20.000 a la deducción en concepto de amortizaciones y pérdidas por desuso de los automóviles”*; (ii) el segundo párrafo, en cuanto *“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”*; y (iii) el tercer y último párrafo, que incorpora una cláusula de exclusión de ese límite para 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”.

Consideró necesario evaluar las argumentaciones del Fisco Nacional a partir de los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Roux Ocefa S.A.” y “Janssen Cilag Farmacéutica S.R.L.”, ambos del 29/11/11. En esa línea, puso de resalto que: (i) el primero de los precedentes versó sobre la impugnación del crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los gastos de los automotores de dominio de los APM; y (ii) el segundo abordó también el tratamiento de los gastos de mantenimiento de automóviles de propiedad de la empresa -utilizados por los APM, empleados del laboratorio- en el Impuesto a las Ganancias y respecto al Impuesto al Valor Agregado, remitiendo a los fundamentos desarrollados en el primer precedente.

Indicó que en el referido precedente “Roux Ocefa”, la Corte había compartido los fundamentos de la Sra. Procuradora Fiscal y, en consecuencia, había desestimado 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 allí actora (dedicada a la fabricación, venta y comercialización de ciertos productos farmacéuticos y medicinales), en tanto no revestía la condición de “viajante de comercio” ni podía reputarse asimilable a ellos.

Expuso que la sentencia de la Corte ponía 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”*. En ese mismo sentido, transcribió el párrafo del pronunciamiento que declaró *“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 fuera la conclusión al respecto, ella no incidiría en el resultado de la controversia”*.

En ese escenario, aseveró que asistía razón a la demandada en cuanto había postulado que el art. 88, inciso I, de la ley del Impuesto a las Ganancias preveía la regla de exclusión (esto es, el objeto principal) para aquellos contribuyentes que pretenden deducir el gasto (entre ellos, los viajantes de comercios y similares); circunstancia que no se verificaba en los presentes actuados, en tanto la parte actora se dedicaba a la fabricación y comercialización de medicamentos.

En lo que atañe al ajuste en el Impuesto al Valor Agregado, reseñó las normas involucradas y concluyó que podía extenderse idéntico razonamiento al expuesto respecto al Impuesto a las Ganancias.

Señaló que los argumentos constitucionales formulados por la actora encontraban óbice en el art. 185 de la ley 11.683 y destacó que en los precedentes de la Corte *supra* referenciados no se había planteado agravio constitucional alguno. Sin perjuicio de ello, puso de relieve que la prueba pericial contable daba cuenta de un *“desfasaje de entre el 500% y casi el 600% entre los topes legales vigentes y aquellos resultantes de aplicar un coeficiente de actualización”*, y añadió que la parte actora la había producido con el fin 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*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

14319/2024 ROEMMERS SAICF (TF 48918-I) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

recurrente un impuesto determinado inferior al originalmente determinado en primer lugar” (fs. 395vta.).

Destacó que los intereses resarcitorios constituían una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora incurrida por el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Puntualizó que el examen de los hechos y las constancias incluidas en los antecedentes administrativos permitían advertir la presencia de los supuestos requeridos para la configuración del ilícito previsto en el artículo 45 de la ley 11.683 y su atribución a la apelante, quien no había presentado pruebas sobre factores atendibles, eximentes o atenuantes de su responsabilidad, para acreditar que en el caso habría existido un error excusable. Sin perjuicio de ello, estimó que la graduación de la pena en un 70% del impuesto omitido lucía excesiva, atento a que la actora no contaba con antecedentes en materia sancionatoria ni había obstaculizado o entorpecido la actividad de los inspectores actuantes. En consecuencia, redujo el *quantum* de las penas a su mínimo legal.

Por último, teniendo en cuenta la solución adoptada respecto a la determinación de oficio en el Impuesto a las Ganancias, consideró que correspondía confirmar la intimación de pago del 23/08/18 cursada en los términos del art. 14 de la ley de rito.

2º) Que, disconforme con la decisión, **la actora y la demandada apelaron** y expresaron agravios (cfr. fs. 403/403vta., 405, 408/453vta., 473/477vta., respectivamente), que fueron replicados (fs. 491/503 y 505/513).

Roemmers S.A.I.C.F. alega que el pronunciamiento apelado es contradictorio ya que conceptualizó las erogaciones efectuadas por la actora como gastos de movilidad y viáticos necesarios para la obtención de las ganancias gravadas (regulados en el art. 82, inciso e, de la ley del Impuesto a las Ganancias) y luego aplicó los topes previstos en el artículo 88, incisos f y l, de la ley del gravamen referidos a gastos y amortizaciones de automóviles. En igual sentido, esgrime que el crédito fiscal generado por la adquisición de los automóviles que utilizan los APM es indiscutiblemente necesario para cumplir con la actividad principal de la compañía y, en consecuencia, con operaciones gravadas (cfr. art. 12, inciso a, pto 1º, de la ley del Impuesto al Valor Agregado).

Sostiene que, de acuerdo al debate legislativo que precedió a la sanción de ley 24.885, la intención del Congreso no fue fijar un parámetro inamovible que se convirtiera en una medida irrazonable de la deducción del gasto, sino que aquél *“pretendió establecer parámetros o topes medios razonables tanto de valores de adquisición de automóviles como de gastos anuales deducibles”* (fs. 424).

Alega que la sentencia del TFN encontró sustento en jurisprudencia de la Corte federal que no resulta aplicable al caso por cuanto: (i) corresponde a los textos de las normas según la ley 24.475 mientras que en los períodos aquí involucrados se encontraban vigentes las modificaciones introducidas por la ley 24.885; y (ii) a diferencia de lo examinado en el precedente “Roux Ocefa S.A.”, en el presente caso se



ha puesto en tela de juicio la constitucionalidad de las normas que sustentan los ajustes fiscales.

Puntualiza que las limitaciones del art. 185 de la ley 11.683 a que aludió el Tribunal Fiscal no eran aplicables toda vez que: (i) la inconstitucionalidad de las normas se fundó en la doctrina que la Corte sentó en los precedentes “Mera Miguel Ángel” y “Hermitage”; y (ii) las facultades de revisión del *a quo* deben ser plenas, amplias y efectivas, a fin de cumplir con las garantías de doble instancia y tutela jurisdiccional efectiva.

Plantea que la aplicación de los impedimentos normativos que limitan deducciones en el Impuesto a las Ganancias o cálculos de créditos en el Impuesto al Valor Agregado afectan gravemente los derechos y garantías consagrados en los arts. 4º, 14, 16, 17, 28 y 33 de la Constitución Nacional. En ese sentido, explica que:

(i) la normativa cuestionada introduce una diferenciación que vulnera la garantía de igualdad, ya que se estaría impidiendo la deducibilidad plena de gastos vinculados a automóviles en actividades que requieren un uso intensivo de ellos y que, en esencia, no son distintas de *“las que tienen el objeto principal de explotación del vehículo en sí mismo como las enumeradas en los textos legales, siendo que además el texto contempla una enumeración no taxativa al incluir el término ‘similares’”* (fs. 431). Añade que las referencias expresas respecto a los gastos de automóvil y su reintegro que efectúa el Convenio Colectivo de Trabajo de los APM son análogas a las establecidas en el Estatuto de Trabajo del Viajante de Comercio. Reitera que las normas involucradas apuntan a evitar situaciones en las que los automóviles de uso particular de socios o directores de sociedades o empresas se adquirieran a nombre de estas últimas, *“acarreado deducciones improcedentes y/o cálculos excesivos de créditos fiscales que no se vinculaban con la obtención de ganancias gravadas, circunstancias que claramente no se presentan en las presentes actuaciones”* (fs. 433);

(ii) el ajuste practicado en función a los límites y topes previstos en la normativa involucrada genera una determinación presuntiva de la materia imponible irrazonable, toda vez que la falta de actualización de los montos establecidos vulnera el principio de razonabilidad que debe regir en la configuración de presunciones o ficciones legales. Precisa que, conforme surge del debate legislativo, las limitaciones en los textos del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias introducidas por la ley 24.475 constituyen normas “anti abuso” que alteran sustancialmente la estructura del gravamen. Advierte que al año 2011 el desfase en la actualización de los montos de las deducciones admitidas fue del orden del 500% aproximadamente con relación a dichos valores ajustados por el IPIM. En ese sentido, subraya que los cálculos efectuados en la prueba pericial contable evidencian que los ajustes practicados por el Fisco en ambos períodos desaparecen al considerarse los parámetros legales y reglamentarios a valores actualizados a partir del abandono del régimen de convertibilidad;

(iii) el criterio rector para la interpretación de las leyes tributarias se halla previsto en el art. 1º de la ley 11.683. Ello así, esgrime que los incisos del art. 88 de la ley del Impuesto a las Ganancias tienen un fundamento y propósito común: no admitir la deducción de aquellas erogaciones que podrían originar una disposición de fondos no afectada a la obtención de ganancias gravadas del sujeto. Agrega que la norma sólo busca limitar la deducción de aquellos conceptos totalmente ajenos a la obtención de ganancias gravadas o que pudieren dar lugar a excesos por parte del contribuyente; circunstancia completamente extraña al presente caso, que involucra gastos de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

14319/2024 ROEMMERS SAICF (TF 48918-I) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

automotores de los APM, esto es, erogaciones necesarias para el mantenimiento de la fuente de los réditos. En ese escenario, asevera que *“si se considera que una parte de los gastos de automóviles que debió soportar (...) no son deducibles en el Impuesto a las Ganancias —lo que se descarta de plano—, se aplicaría un impuesto sobre una manifestación económica que no es renta y que, por tal motivo, no ha sido incluida por el legislador como hecho imponible del impuesto, vulnerando así el principio de legalidad”* (fs. 444vta.). Idéntica conclusión aplica al Impuesto al Valor Agregado en tanto entiende que, de no permitirse detraer el crédito fiscal generado por las compras del gravamen a pagar por las ventas, se estaría tributando por encima del *“valor agregado”*, en clara contraposición con lo dispuesto en el art. 1º de la ley del impuesto;

(iv) las normas reglamentarias del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto al Valor Agregado relativas al término “similares” contenido en las leyes de los citados gravámenes artículo 149 del decreto 1344/1998 y 51 del decreto 692/1998, respectivamente) son inconstitucionales por cuanto introducen excepciones que la ley no contempla (art 99, inciso 2º, de la Constitución Nacional). En ese orden de ideas, añade que la índole del vínculo jurídico con los APM (relación de dependencia o autónomo) no influye en la procedencia de la deducción que sólo debe atender a las tareas desarrolladas y a la importancia de la utilización del automóvil para tal fin; y

(v) la falta de actualización de los topes monetarios establecidos en las normas cuestionadas (que debían haber alcanzado el importe de \$115.000 y \$42.000 por unidad) vulnera el derecho de propiedad al prescindir de la real capacidad contributiva que debe verificarse en la determinación del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto al Valor Agregado.

Sostiene que no se encuentra reunido el elemento intencional (culpa) requerido para la procedencia de los intereses reclamados.

Considera que en el caso no se ha configurado el elemento objetivo de la figura infraccional imputada y entiende que liquidó correctamente sus obligaciones tributarias en función a una razonable interpretación de la normativa vigente; circunstancia que excluye —según su criterio— la hipótesis de culpa.

En subsidio, solicita que las costas sean impuestas en el orden causado en atención a las especiales circunstancias del caso, a saber: la debida diligencia, los elementos probatorios aportados y la jurisprudencia aplicable en la materia.

A su turno, el **Fisco Nacional** se agravia de la reducción del mínimo legal debido a la falta de antecedentes infraccionales puesto que *“se está equiparando a la aquí actora con aquellos contribuyentes que consintieran la determinación de oficio practicada, conforme lo establece el art. 49 de la Ley 11.683, tanto en su redacción anterior como en la vigente”* (fs. 476).

Advierte que el *a quo* justifica la reducción de las multas en el cumplimiento de obligaciones propias del contribuyente que *“no constituyen elemento de consideración para establecer el nivel de gravedad de la conducta infraccional”* (fs. 476).



Pone de resalto que la calidad de “*gran contribuyente nacional*” de la parte actora permite prever una estructura económica-jurídica que le impide excusarse por falta de conocimiento o experiencia frente a la conducta endilgada.

3º) Que, según lo dictaminado por el **Fiscal General** el 27/02/25, la actora no logró demostrar que el art. 185 de la ley 11.683 “*le genere, por sí, gravamen, en tanto este tribunal cuenta con competencia para dirimir los agravios constitucionales planteados*”.

Señaló que la Corte Suprema de Justicia de la Nación fue concluyente al afirmar que la excepción prevista en el artículo 88, inciso l, de la ley del Impuesto a las Ganancias y en el art. 12, inciso a, de la ley del Impuesto al Valor Agregado deviene inaplicable cuando la empresa que pretende computar la deducción “*no es viajante de comercio ni puede reputarse asimilable a ellos*”, sino una firma dedicada a la venta y comercialización de productos. Destacó que, según lo precisó la Corte, el cómputo sin limitaciones de la deducción sólo se encontraba admitido para los contribuyentes respecto de los cuales la explotación de dichos bienes constituyera el objeto principal de la actividad gravada, “*extremo que no se verifica respecto de empresas dedicadas a la elaboración, industrialización y comercialización de productos farmacéuticos y medicinales, que realizan sus ventas a través de agentes de propaganda médica*”.

Entendió que el planteo de inconstitucionalidad del art. 149 de decreto 1344/1998 y 51 del decreto 692/1998, fundado en que introducen excepciones no previstas en la ley, resulta inoficioso, toda vez que el objeto principal de la actividad de la contribuyente no es la explotación de automóviles, circunstancia que le impide computar la deducción de ese concepto, de acuerdo a la propia letra de la ley de los tributos.

A similar conclusión arribó respecto al planteo de inconstitucionalidad por vulneración al principio de igualdad que expuso la recurrente argumentando que la actividad de los APM debería asimilarse a la de los viajeros de comercio. A tal fin, advirtió que la actora no se desempeña como APM sino que se trata de una empresa dedicada a la comercialización de productos farmacéuticos.

En lo atinente la ausencia de actualización de los “límites” y “topes” previstos en la normativa, precisó que el planteo no atacaba la validez intrínseca de aquéllos, sino que se circunscribía a considerar que su falta de actualización, en el contexto particular del caso, devenía en la incompatibilidad de la norma con los principios constitucionales invocados. En ese escenario, consideró que la actora debió probar que la aplicación de los topes le había impedido efectuar las deducciones correspondientes, en un grado tal que distorsionó su capacidad contributiva real y afectó gravemente su derecho de propiedad. Indicó que “*debía meritarse si la afirmación vinculada a que las deducciones estarían ‘por debajo de los límites ajustados’ en caso de una actualización acorde a la inflación o al tipo de cambio, encuentra sustento suficiente como para demostrar la existencia de una violación concreta de las garantías constitucionales invocadas*”.

En este contexto, consideró que la dilucidación del asunto requería de una rigurosa apreciación de las circunstancias fácticas denunciadas y su cotejo con la prueba producida; análisis ajeno —por regla— al cometido del Ministerio Público Fiscal.

4º) Que, el artículo 82 de la ley del **Impuesto a las Ganancias** (vigente en el período fiscal aquí involucrado) establecía que “[d]e las ganancias de las categorías





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

14319/2024 ROEMMERS SAICF (TF 48918-I) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrán deducir: (...) e) los gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas en la suma reconocida por la Dirección General Impositiva; f) Las amortizaciones por desgaste, agotamiento u obsolescencia y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes, excepto las comprendidas en el inciso l) del artículo 88". En lo que aquí interesa, la resolución general (DGI) 2169 estableció los importes que "se podrán computar mensualmente por todo concepto, atribuible a gastos de movilidad, viáticos y representación efectivamente incurridos" por los corredores y viajantes de comercio con y sin auto propio.

A su turno, el artículo 88 indica que "[n]o serán deducibles, sin distinción de categorías: (...) l) las amortizaciones y pérdidas por desuso a que se refiere el inciso f) del artículo 82, correspondientes a automóviles y el alquiler de los mismos (incluidos los derivados de contratos de leasing), en la medida que excedan los 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 \$ 20.000 (veinte mil pesos) -neto del IVA-, 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 Dirección General Impositiva. 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)".

Por su parte, la **resolución general (AFIP) 94/1998** (BO: 3/3/1998), fijó en **\$7.200** por unidad la suma global anual a partir de la cual no son deducibles los gastos de combustible, lubricantes, patentes, seguros, reparaciones ordinarias y demás erogaciones de mantenimiento y funcionamiento de automóviles que no sean bienes de cambio o cuya explotación no constituya el objeto principal de la actividad gravada. Asimismo, la nota externa (AFIP) 2/1999 (BO: 10/3/1999), aclara que no resulta admisible, cuando se trate de sujetos que posean varios automóviles, deducir el excedente de gastos de algún vehículo que supere el tope máximo establecido por unidad por el importe que eventualmente le falte a otro para llegar a ese tope.

En lo que atañe al **Impuesto al Valor Agregado**, el artículo 12, inciso a, prevé que "[n]o se considerarán vinculadas con las operaciones gravadas: 1. Las compras, importaciones definitivas y locaciones (incluidas las derivadas de contratos de leasing) de automóviles, en la medida que su costo de adquisición, importación o valor de plaza, si son de propia producción o alquilados (incluso mediante contratos de leasing), sea superior a la suma de \$ 20.000 (veinte mil pesos) —neto del impuesto de esta ley—, al momento de su compra, despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato, según deba considerarse, en cuyo caso el crédito fiscal a computar no podrá superar al que correspondería deducir respecto de dicho valor. La limitación dispuesta en este punto no será de aplicación cuando los referidos bienes tengan para el



adquirente el carácter de bienes de cambio o constituyan el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares)”.

5º) Que, en primer término, corresponde destacar que el hecho de considerar que los **gastos de movilidad y viáticos previstos en el artículo 82, inciso e**, resultan deducibles del Impuesto a las Ganancias no impide aplicar los topes previstos en el art. 88 de esa misma ley cuando aquéllos incluyen gastos de automóviles. En efecto, el artículo 82 exige la aplicación de “*las limitaciones de esta ley*” mientras que las prohibiciones y restricciones previstas en el artículo 88 alcanzan a todas las categorías de ganancia “*sin distinción*”. En consecuencia, procede desestimar el agravio de la recurrente relativo a la supuesta contradicción que atribuye a la sentencia del TFN.

6º) Que, en segundo término, es menester analizar si la situación de la actora queda alcanzada por el **supuesto de excepción previsto en la normativa** del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto al Valor Agregado. En este punto, resulta pertinente recordar que las limitaciones introducidas por la legislación a las deducciones/créditos fiscales por gastos de automóviles restringen el importe a detraer/computar, por cuanto presumen —sin admitir prueba en contrario— que sólo una porción de esas erogaciones es afectada a la obtención de ganancia gravada, *salvo que la explotación de los automóviles constituya el objeto principal de la actividad gravada* (supuesto de excepción).

En este contexto, resulta de consideración el criterio jurisprudencial sentado por la Corte federal en las causas “Roux Ocefa S.A.” y “Janssen Cilag Farmacéutica S.R.L.” que —en casos análogos al aquí examinado— estableció el alcance del supuesto de excepción introducido por la ley 24.475, que no se vio modificado por el texto de la ley 24.885.

En aquellos precedentes, precisó 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’ y en cuanto al segundo que se trata de ‘erogaciones imputables al ámbito del uso o disposición de ingresos o rentas’ que no habilitan el cómputo del respectivo crédito fiscal”.

Expuso que el cómputo de los conceptos *supra* referenciados 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”.

En lo que atañe al Impuesto al Valor Agregado, la sentencia dictada en la causa “Roux Ocefa S.A. (TF 18.882-I) c/ DGI” indicó que: (i) la empresa actora se dedicaba a la fabricación, venta y comercialización de ciertos productos farmacéuticos y medicinales y realizaba sus ventas a través de APM que eran empleados bajo relación de dependencia; (ii) no se trataba del crédito fiscal que podían obtener los APM por operaciones que ellos realizaran en tal carácter, “*sino de operaciones realizadas por Roux Ocefa S.A. (...) empresa que no es viajante de comercio, ni se puede asimilar a tal*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

14319/2024 ROEMMERS SAICF (TF 48918-I) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

categoría bajo punto de vista alguno”; (iii) la excepción que habían invocado los tribunales era inaplicable para el caso de la actora “toda vez que ella, en sí, no es viajante de comercio ni puede reputarse asimilable a ellos”; (iv) 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; “máxime cuando la actora no ha puesto en tela de juicio, en momento alguno, la constitucionalidad de la norma que sustenta el ajuste fiscal”; y (v) era inoficioso pronunciarse respecto a la alegada “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”.

En concreto, la Corte concluyó que el cómputo de la deducción sólo se encontraba admitido para los contribuyentes respecto de los cuales la explotación de dichos bienes constituyera el objeto principal de la actividad gravada; circunstancia que no se verifica respecto de la aquí actora, que se dedica a la fabricación, venta y comercialización de productos farmacéuticos y medicinales. Similar interpretación cabe aplicar a la normativa del Impuesto al Valor Agregado, toda vez que el art. 12, inciso a, punto 1º también exige que la explotación del automóvil sea la actividad principal del contribuyente habilitado a computar el crédito fiscal sin tope alguno.

Es dable recordar que, en oportunidad de resolver la controversia de la causa “Janssen Cilag Farmacéutica S.R.L.”, la **Sala V** de esta Cámara sostuvo que la actora no había demostrado que la utilización de los automóviles por parte de los APM formaba parte de la actividad *principal* de la empresa, como tampoco había acreditado su necesidad para cumplir el rol promocional delegado a los APM (cfr. pronunciamiento del 21/08/07).

En idéntico sentido se pronunció recientemente la **Sala I** de esta Cámara al concluir que resultaba ajustada a derecho la decisión del Tribunal Fiscal “*puesto que en función del inciso ‘I’ 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*” (cfr. “Baliarda S.A. (TF 49460-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia del 4/02/25).

A mayor abundamiento y en respuesta a la pretensión de la actora de considerar inaplicable la doctrina jurisprudencial *supra* reseñada atento a las modificaciones que sufrieron los textos legales analizados por la Corte, basta con remitir al debate legislativo de la ley 24.885 (modificatoria de la ley 24.475 examinada por el Alto Tribunal). Puntualmente, en dicha ocasión, el senador Alasino expresó que: (i) “[l]a norma no modifica nada en lo atinente a la posibilidad de deducir íntegramente todo lo descrito precedentemente cuando el automóvil constituya el objeto principal de la actividad gravada, por ejemplo viajante de comercio, taxis, autos, remises, etcétera (...)” (cfr. Diario de Sesiones, Cámara de Senadores de la Nación, 87º Reunión, 24º Sesión Ordinaria, 5 de noviembre de 1997, página 5706).



En función de los argumentos hasta aquí expuestos, corresponde desestimar los agravios de Roemmers S.A.I.C.F. vinculados a la aplicación del supuesto de excepción previsto en el art. 88, inciso, l, último párrafo de la ley del Impuesto a las Ganancias y en el art. 12, inciso a, punto 1º, segundo párrafo, de la ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por lo demás, este Tribunal comparte la solución propuesta por el Fiscal General en su dictamen y considera inoficioso pronunciarse sobre el planteo de inconstitucionalidad respecto a la violación del principio de igualdad y al exceso reglamentario (arts. 149 del decreto 1344/1998 y 51 del decreto 692/1998), por cuanto la actora no se desempeña como APM y el objeto principal de su actividad no es la explotación de automóviles (conf. en análogo sentido, Sala V *in re* “Janssen Cilag Farmacéutica S.R.L.”, sentencia ya citada).

7º) Que, en lo que atañe a la **afectación del derecho de propiedad** por la imposibilidad de deducir gastos de automóviles vinculados a la ganancia gravada (sin limitación), la actora no demostró que la aplicación de los topes hubiera provocado la aplicación de una alícuota efectiva en el Impuesto a las Ganancias que resultara confiscatoria, entendida como la configuración de una desproporción de tal magnitud que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley pretende gravar (*Fallos*: 332:1571); circunstancia que sella la suerte adversa del agravio impetrado.

8º) Que, de acuerdo a lo hasta aquí resuelto queda claro que la actora: (i) no resulta alcanzada por el supuesto de excepción previsto en el Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto a las Ganancias, de modo que su situación queda subsumida en la parte general de la normativa que admite la deducción de gastos y el cómputo de créditos fiscales de automóviles con topes; y (ii) no demostró que la aplicación de las limitaciones legales motivaran una alícuota efectiva del Impuesto a las Ganancias pasible de ser calificada como confiscatoria (según los parámetros delineados por la doctrina de la Corte Suprema para ese gravamen).

En ese escenario resta examinar los topes y límites a los gastos, deducciones y créditos fiscales de automóviles a la luz de los **principios constitucionales de legalidad y razonabilidad (dada la falta de actualización)**.

A tales efectos, resulta conveniente referir a los antecedentes parlamentarios de la normativa aplicable y al contexto en que fue sancionada.

La **ley 24.475** (B.O. 31/03/95) dispuso que “*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 objeto principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares)*”.

El mensaje del Poder Ejecutivo al Congreso de la Nación del 1º/03/95 precisó que “*se entiende que los gastos en automóviles en los casos en que el proyecto imposibilita su deducción, no forman parte de las variables a considerar para la consideración de la renta neta, puesto que constituyen en realidad, conforme a la experiencia de aplicación del tributo, gastos particulares o disposición de renta (...) En*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

14319/2024 ROEMMERS SAICF (TF 48918-I) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

concordancia con las modificaciones que se propician en el impuesto a las ganancias (...) se impide el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, dado que constituyen erogaciones imputables al ámbito del uso o disposición de ingresos o rentas” (cfr. Diario de Sesiones, Cámara de Diputados de la Nación, 8º Reunión, 2º Sesión Ordinaria, marzo 22 de 1995, página 673).

Durante la consideración del proyecto de ley en la Cámara de Diputados, el diputado Lamberto (miembro informante de la Comisión de Presupuesto y Hacienda) explicó que “[e]n las leyes impositivas existen desde siempre mecanismos que permiten disminuir la carga tributaria de los sectores de más altos ingresos, a través de la utilización de determinadas franquicias o gastos, que llevan a que personas de elevadas rentas terminen tributando muy poco. Es común disimular una remuneración con autos de uso particular pero a nombre de la empresa, que deduce amortizaciones, viáticos, comidas y hasta útiles de los impuestos a su cargo. Tanto la reforma de ganancias como la del IVA apuntan a poner un límite a este tipo de deducciones”. En similar sentido, el diputado Machado (miembro de la Comisión de Presupuesto y Hacienda) puntualizó que “[t]ampoco se pueden deducir gastos de vehículos, salvo que sean objeto de la explotación. Esto va a limitar el abuso que se producía con un sistema de deducciones que muchas veces era utilizado por los propios representantes de la firma para encubrir gastos personales, tanto en el caso de los gastos corrientes como en el de los vehículos” (cfr. Diario de Sesiones, Cámara de Diputados de la Nación, 8º Reunión, 2º Sesión Ordinaria, marzo 22 de 1995, páginas 678-679).

Disconforme con el proyecto de ley, el diputado Balter advirtió que “[e]n aras de la simplificación se recurre a estas modificaciones para no profundizar el análisis que debe realizar el organismo de fiscalización en sus inspecciones. Antes de hacer una consideración en general es importante resaltar lo que se establece en los artículos 17 y 80 de la ley de impuesto a las ganancias. Estos dos artículos se refieren a la forma de determinar la ganancia neta sujeta a impuesto. Específicamente, el artículo 80 señala cuáles son los gastos que se pueden deducir a fin de determinar la utilidad sobre la cual se va a tributar. Para sintetizar, ambos artículos permiten al contribuyente, a efectos de determinar la base imponible, deducir aquellos gastos que se originan para mantener, conservar o aumentar la renta. Son todos aquellos gastos que permiten lograr un beneficio en la actividad a la cual se dedica el contribuyente. Esto es absolutamente razonable y equitativo; es el punto de justicia del impuesto a las ganancias: llegar exactamente a la base imponible luego de individualizar perfectamente los ingresos y deducir todos aquellos gastos que se pueden imputar a la actividad que origina el beneficio. Si, de acuerdo con el proyecto bajo análisis se elimina uno de esos componentes, lo único que se hace es modificar el beneficio y, en este caso, aumentar la presión tributaria (...) las modificaciones que se pretenden implementar no son realmente justas (...) lo razonable sería que se permitiera deducir lo que se invierte para poder generar las ganancias sobre las cuales se tributa o deducir en el impuesto al valor agregado los créditos que se generen en adquisiciones necesarias para realizar las tareas o actividades gravadas” (cfr. Diario de Sesiones, Cámara de Diputados de la Nación, 8º Reunión, 2º Sesión Ordinaria, marzo 22 de 1995, páginas 682-684).



En el debate que tuvo lugar en la Cámara de Senadores, el senador Romero (miembro informante del dictamen de la Comisión de Presupuesto y Hacienda) subrayó que *“también se aprovecha para eludir ganancias de carácter comercial a través de gastos que, en realidad, constituyen disposiciones de renta, o, dicho de otro modo, gastos particulares de los empresarios, de sus socios, de los directivos como, por ejemplo, amortizaciones de automóviles y gastos de mantenimiento de vehículos que figuraban a nombre de la empresa cuando, en realidad, eran de uso exclusivo de sus directivos o propietarios (...) [e]n cuanto al IVA, las modificaciones incorporan un paralelismo con el impuesto a las ganancias. También se trata de evitar que, bajo la apariencia de operaciones relacionados con actividades profesionales o empresarias, se aprovechen créditos fiscales personales o particulares, pues se trata de consumidores finales y no de gastos de la empresa o de la actividad”* (conf. Diario de Sesiones, Cámara de Senadores de la Nación, 9º Reunión, 7º Sesión Ordinaria, 29 de marzo de 1995, páginas 1094-1095). En contraposición, el senador Aguirre Lanari puso de resalto que la generalización del proyecto era errónea *“ya que la entidad recaudadora debería extremar los recaudos para un debido control de estas deducciones, para no castigar a aquellos que con razonabilidad hacen uso de esa facultad legal como un modo de optimizar el rendimiento empresario”* (Diario de Sesiones, Cámara de Senadores de la Nación, 9º Reunión, 7º Sesión Ordinaria, 29 de marzo de 1995, página 1100).

En este escenario, se advierte que la prohibición de deducir los gastos y créditos fiscales por automóviles pretendía desbaratar la posibilidad de que los contribuyentes: (i) *disminuyeran la base imponible* del Impuesto a las Ganancias con amortizaciones y gastos que no resultaban efectivamente dirigidos al mantenimiento, conservación u obtención de la renta gravada; y/o (ii) *computaran créditos fiscales* derivados de transacciones desvinculadas con operaciones gravadas.

Ahora bien, en agosto de 1997 se debatió el proyecto de la **ley 24.885** (B. O. 28/11/97) que **introdujo las modificaciones legislativas que aplican al presente caso**. En este punto, cabe destacar que el proyecto original advertía que *“[e]l período transcurrido desde la vigencia de las modificaciones introducidas por la ley 24.475 a las leyes del Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado ha permitido evaluar los efectos que sobre la recaudación tributaria derivaron de las restricciones impuestas en cuanto a la deducibilidad de ciertos créditos fiscales en el IVA y de determinados gastos en Ganancias. Esa evaluación, especialmente si se considera la necesidad de estimular por todos los medios posibles, una actitud generalizada de exigencia de factura en las operaciones económicas de todo tipo, debe admitirse que resulta negativa y contradice dicho objetivo. De allí que se haya considerado necesario retrotraer el tratamiento fiscal de ciertas adquisiciones y gastos a la situación preexistente, dejando sin efecto las modificaciones, que en relación a ellos, introdujera la ley 24.475”* (cfr. Diario de Sesiones, Cámara de Diputados de la Nación, 28º Reunión, 9º Sesión Ordinaria, agosto 13 de 1997, páginas 2492-2493). En consecuencia, se proponía dejar sin efecto la modificación del año 1995 y habilitar la deducción de las amortizaciones de automóviles, los gastos de mantenimiento y funcionamiento de automóviles *sin limitaciones*.

Sin embargo, en el debate parlamentario: (i) se propuso limitar el cómputo de amortizaciones y pérdidas en la medida que excediera lo que correspondería deducir con relación a automóviles cuyo costo de adquisición, importación o valor de plaza fuera superior a la suma de \$ 20.000 neto del Impuesto al Valor Agregado; y (ii) se dispuso que los gastos de mantenimiento y funcionamiento de automóviles tendrían un tope global por unidad que fijaría anualmente la Dirección General Impositiva.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

14319/2024 ROEMMERS SAICF (TF 48918-I) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

En la Cámara de Diputados no hubo intercambios relativos al alcance de las modificaciones introducidas al proyecto de ley original. Sin embargo, en el Senado, el senador Alasino (miembro de la Comisión de Presupuesto y Hacienda y orador en el debate en reemplazo del Presidente de la Comisión ausente ese día) aclaró que: *“hasta el día de hoy (...) no se podían computar como crédito fiscal las compras e importaciones de automóviles y las locaciones de los mismos, salvo que la explotación de estos bienes constituyera el objeto principal de la actividad, como el caso de los viajeros de comercio, remises, etcétera (...) con las modificaciones que se proponen se soluciona parcialmente este inconveniente, teniendo en cuenta que para que puedan tomar estos gastos como crédito fiscal por ser operaciones vinculadas con el objeto principal, sólo podrán hacerse en la medida de que tales gastos no excedan o superen los 20 mil pesos. Del mismo modo (...) vuelven a ser computables como crédito fiscal los arreglos y todo gasto de mantenimiento de los vehículos afectados a la actividad gravada... más allá de la justicia que implica esta modificación, al no poderse computar estos gastos se daba la situación de que se iba horadando la base imponible porque los gastos incidían gravemente sobre los beneficios si el impuesto no se calculaba sobre el neto -Ingresos menos Gastos-. Esto era lesivo al derecho de propiedad, a pesar de no haber pronunciamiento judicial. Es un principio general que la base imponible debe eliminarse de todas aquellas erogaciones que se lleven a cabo para mantener la capacidad de obtener renta”*. Asimismo, explicó que “[l]a norma que nos disponemos a votar restablece, como era antes de 1993, la posibilidad de deducir de la base imponible de este impuesto a las ganancias, las amortizaciones y pérdidas por desuso de automóviles, así como el alquiler de los mismos, siempre y cuando el valor no exceda de **20 mil pesos. Este valor se estima como un límite para evitar abusos o que se facturen con este mismo objetivo automóviles de un valor excesivo.** Con respecto a los gastos de combustibles, lubricantes, patentes, seguros, reparaciones, etcétera, que no sean bienes de cambio (...) no serán deducibles sino hasta la cantidad que fija anualmente la DGI mediante las resoluciones respectivas” (los destacados son propios) (conf. Diario de Sesiones, Cámara de Senadores de la Nación, 87º Reunión, 24º Sesión Ordinaria, 5 de noviembre de 1997, página 5706).

Los importes de los topes introducidos por las modificaciones aprobadas mediante la ley 24.885 se mantienen vigentes hasta el día de la fecha (v. art. 92, inciso 1, de la ley del Impuesto a las Ganancias y art. 12, inciso a, punto 1º, de la ley del Impuesto al Valor Agregado). En este punto, cabe agregar que **la única resolución general que dispuso el importe anual global por unidad (\$7.200) data del año 1998 y se ha mantenido invariable hasta el presente (cfr. art. 1º de la resolución general 94/1998).**

En este punto, cabe recordar que la Corte Suprema ha analizado los debates parlamentarios para determinar el alcance y sentido de las normas examinadas en el ámbito judicial (conf. Fallos: 319:1840; 323:163; 325:1951; 326:4530; entre muchos otros), Asimismo, el Máximo Tribunal tiene dicho que en el debate legislativo se traduce de forma más genuina la participación de todas las voces sociales y se consolida la idea fundamental de participación y decisión democrática, afianzándose de este modo el valor epistemológico de la democracia deliberativa, por lo que cabe entender que las



manifestaciones de los miembros informantes de las comisiones de las Honorables Cámaras del Congreso (*Fallos*: 33:228; 100:51; 114:298; 115:186; 328:4655) y los debates parlamentarios (*Fallos*: 114:298; 313:1333) constituyen una valiosa herramienta para desentrañar la interpretación auténtica de una ley (*Fallos*: 342:917).

En el *sub examine*, en función a lo expuesto en los debates *supra* reseñados, surge claro que: **(i)** el legislador reconoció la necesidad de habilitar la deducción de amortizaciones, pérdidas y gastos de mantenimiento de automóviles “*afectados*” a la actividad gravada, en aquellos casos en que la explotación de los vehículos no constituyera “*el objeto principal de la actividad gravada*” (similar razonamiento aplicó al crédito fiscal por las compras, importaciones y locaciones de automóviles en el Impuesto al Valor Agregado); **(ii)** incorporó límites cuantitativos para evitar abusos tanto en las deducciones en concepto de amortizaciones y pérdidas por desuso como en el cómputo de créditos fiscales, que fueron fijados en función a los valores de plaza en el momento de sanción de la norma (1997); y **(iii)** delegó en la Dirección General Impositiva la fijación anual del tope que los contribuyentes se encontraban habilitados a deducir por gastos de mantenimiento de los vehículos. En este punto, cabe reparar en que el legislador aludió a “*la suma global que, por cada unidad, fije anualmente la Dirección General Impositiva*” y “*a la cantidad que fija anualmente la DGI mediante las resoluciones respectivas*”; expresiones que —cuanto menos— **requieren de periodicidad en la fijación** y, por ende, de revisión del importe admitido; máxime, partiendo desde una perspectiva que no importe soslayar olímpicamente la realidad, de cara a lo acontecido en el país en las últimas décadas. Por consiguiente, se advierte que las modificaciones incorporadas por la ley 24.885 tuvieron por objeto implementar límites *razonables* que admiten la deducción de gastos y créditos fiscales por automóviles vinculados con la ganancia gravada de los contribuyentes y, a la vez, evitan un uso abusivo de ese derecho. Ello así, no se verifica que los instrumentos elegidos por el legislador comporten *per se* elementos reñidos con el principio de legalidad en los términos propuestos por la actora. Tampoco se hallan motivos suficientes para considerar que el *medio* utilizado para la realización del fin que se procura no respeta el principio de razonabilidad de la ley (doctrina de *Fallos*: 243:449; 248:800; 334:516; 335:452, entre otros).

Ahora bien, **de la prueba pericial** obrante a fs. 325/339 se extrae que:

- si al monto de \$20.000 que la ley del Impuesto a las Ganancias establece como tope para el valor de origen a considerar en el cálculo de las amortizaciones de automóviles, se le aplica el coeficiente de actualización que surge de considerar la variación de los índices de precios internos al por mayor, nivel general, suministrados por el Indec (“IPIM”): (i) entre diciembre de 2001 y diciembre de 2011 y (ii) entre diciembre de 2001 y diciembre de 2012, se arriba a montos de **\$100.862,10** y **\$114.102,97**, respectivamente;
- en el período 2011, la actora contaba con 237 automóviles utilizados por los APM y sujetos a amortización (según la liquidación anexa la resolución 99/17) de modo que, considerando el tope actualizado, el límite para la deducción de amortizaciones de automóviles para el período 2011 ascendería a **\$4.780.863,70** para el caso de Roemmers S.A.I.C.F.;
- según la resolución 99/17, la amortización correspondiente a los 237 automóviles utilizados por los APM en el período 2011 totalizó \$3.062.469,56 y dicho importe **es menor** al límite actualizado de \$4.780.863,70;





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

14319/2024 ROEMMERS SAICF (TF 48918-I) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

- en el ejercicio 2012, la actora contaba con 234 automóviles utilizados por los APM y sujetos a amortización (según la liquidación anexa la resolución 99/17) de modo que, considerando el tope actualizado, el límite para la deducción de amortizaciones de automóviles para el período 2012 ascendería a **\$5.340.019,16** para el caso de Roemmers S.A.I.C.F.;

- toda vez que, según la resolución 99/17, la amortización correspondiente a los 234 automóviles utilizados por los APM en el período 2012 totalizó \$3.039.784,31, se advierte que la deducción practicada por la actora por dicho concepto **es menor** al límite actualizado de \$5.340.019,16;

- el monto de \$7.200 establecido en la resolución general 94/1998 para gastos de mantenimiento y funcionamiento de automóviles, actualizado en función al IPIM a diciembre de 2011 y a diciembre de 2012, arroja un resultado de **\$36.310,36** y **\$41.077,07**, respectivamente;

- en el período 2011, la actora contaba con 255 automóviles utilizados por los APM (según la liquidación anexa la resolución 99/17) de manera que, el tope máximo (actualizado) a deducir por gastos de mantenimiento y funcionamientos de esos vehículos ascendía a **\$9.259.141,09**. Sin embargo, los gastos reales exteriorizados por la actora en ese ejercicio totalizaron **\$6.842.330,69** (importe menor al máximo deducible actualizado);

- en el ejercicio 2012, Roemmers S.A.I.C.F. contaba con 252 automóviles utilizados por los APM (según la liquidación anexa la resolución 99/17). Ello así, el tope máximo (actualizado) a deducir por gastos de mantenimiento y funcionamientos de esos vehículos ascendía a **\$10.351.421,75**, mientras que los gastos reales exteriorizados por la actora en ese ejercicio totalizaron **\$8.504.044,77** (importe menor al máximo deducible actualizado);

- el resultado impositivo del ejercicio fiscal 2011 y 2012 de Roemmers S.A.I.C.F., el resultado neto sujeto a impuesto en ambos períodos y el correspondiente impuesto determinado que resulta de considerar las amortizaciones y gastos de automóviles de los APM actualizados según lo indicado en los puntos precedentes, arrojan *importes menores* a los incorporados (por dichos conceptos) en las declaraciones juradas impugnadas por el fisco;

- si al monto de \$20.000 establecido por la ley del Impuesto al Valor Agregado se le aplica el coeficiente de actualización a julio de 2011, a junio de 2012 y a noviembre de 2012, los montos a considerar ascienden a **\$96.132,15**, **\$107.353,82** y **\$113.005,39**, respectivamente. En consecuencia, el tope fijado en la ley (\$20.000 x 0.21=\$4.200), una vez aplicado el índice de actualización, sería de \$20.187,83 para julio de 2011, \$22.544,30 en junio de 2022 y \$23.731,13 para noviembre de 2012;

- en julio de 2011 Roemmers SAICF adquirió un automóvil y el Impuesto al Valor Agregado de esa compra ascendió a \$14.003,38 (según liquidación anexa a la resolución 100/17). En consecuencia “*resultaría computable la totalidad del IVA como*



*crédito fiscal, dado que estaría por debajo del tope legal” actualizado (esto es, \$20.187,83). Similares situaciones se configuran respecto a los ejercicios junio de 2012 y noviembre de 2012 dado que los créditos fiscales computables por las compras de los automóviles a ser utilizados por APM (uno en cada período) eran de \$14.752,07 y \$10.066,12, mientras que el tope *actualizado* admitía hasta \$22.544,30 y \$23.731,13, respectivamente;*

- de haber computado el crédito fiscal máximo previsto en el art. 12, inciso a, punto 1° de la ley del Impuesto al Valor Agregado *una vez aplicado el índice de actualización* (esto es, \$20.187,83, \$22.544,30 y \$23.731,13), el impuesto a pagar en julio 2012, junio de 2012 y noviembre de 2012, hubiese sido \$13.101.756,85, \$15.390.422,18 y \$16.574.486,57, respectivamente (esto es, **importes menores** a los abonados por la actora en concepto de Impuesto al Valor Agregado a pesar de haber computado el total del crédito fiscal facturado por las compras de los automóviles aquí involucrados -conf. fs. 92/92vta.-); y

- resta aclarar que (i) el índice de actualización aplicado (IPIM) no fue objeto de controversia; y (ii) los topes legales *supra* analizados **no** fueron actualizados en el caso de los automóviles utilizados por personal jerárquico de la actora (conf. fs. 18, 43, 118 y planillas obrantes a fs. 224/225 y 336/339).

Los extremos acreditados por la contribuyente mediante la prueba pericial producida en sede del *a quo* permiten concluir que, de haberse actualizado los montos de \$20.000 y \$7.200 previstos en la normativa aplicable, la actora **no** habría computado deducciones, gastos y/o créditos fiscales en exceso.

Dicha circunstancia, conjuntamente con las consideraciones *infra* desarrolladas, contribuye a tener por demostrada **la falta de razonabilidad** de los importes aplicados por el Fisco en el caso bajo examen. Ello, por cuanto:

(i) en autos no se encuentra controvertida la afectación de los automóviles utilizados por los APM a la generación de ganancias gravadas de la empresa actora. En efecto, las resoluciones determinativas aquí apeladas citan textualmente el pronunciamiento de la Sala V *in re* “Janssen Cilag Farmacéutica SRL” en cuanto transcribe “*objeto principal de la actividad gravada es mucho más que vinculación necesaria con la actividad gravada*” (conf. fs. 8 y 84vta.). Además, teniendo en cuenta las explicaciones formuladas por el legislador en ocasión de sancionar la ley 24.885, resulta razonable calificar a los automóviles utilizados por los APM como vehículos *afectados a la actividad gravada de la actora* y a los gastos por dicho concepto como *erogaciones por operaciones vinculadas con su objeto principal*.

(ii) la evolución normativa *supra* descripta da cuenta de que el legislador volvió sobre sus pasos, habilitó la deducción (parcial) de los gastos de automóviles con el fin de evitar un uso abusivo de dicha facultad (entendido como la detracción de importes que **no** se encuentran vinculados a la actividad del contribuyente, generadora de ganancia gravada), y procuró establecer un límite cuantitativo consecuente con dicha pretensión. Ahora bien, dadas las condiciones económicas sobrevinientes, la aplicación del *quantum* (histórico) echa por tierra el espíritu de la reforma legislativa de la ley 24.885 y coloca a la aquí actora en una situación sustancialmente análoga a la que el legislador quiso desterrar (esto es, la prohibición total que había introducido la ley 24.475). En este punto, es dable reparar en que la interpretación de las leyes impositivas requiere, como la de toda norma legal, la determinación del alcance jurídico de sus





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

14319/2024 ROEMMERS SAICF (TF 48918-I) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

preceptos, lo cual importa el esclarecimiento de la voluntad del legislador, a fin de que ella se cumpla de manera razonable y discreta (*Fallos*: 243:204; 252:139 y 209); y

(iii) la sintaxis del segundo párrafo del art. 88, inciso l, de la ley del Impuesto a las Ganancias **supone una revisión periódica del monto que no fue efectuada por la Dirección General Impositiva**, ya que el importe de \$7.200 fijado por la resolución 94/1998 no ha sido modificado desde entonces y se mantiene vigente incluso a la fecha de suscripción del presente pronunciamiento. Ergo, ha regido por 27 años en contextos económicos muy dispares. La falta de revisión y ajuste del importe se encuentra reñido con la manda legal y, en los hechos, se cristaliza en un aumento de la base imponible sujeta al Impuesto a las Ganancias (elemento esencial del gravamen), en clara contravención con el principio de legalidad que rige en materia tributaria (cfr. doctrina de *Fallos*: 322:1318; 346:441, entre otros). **Más aún, la prueba pericial producida no hace más que acreditar que la falta de revisión del importe (tal como exige la ley del tributo) impidió el ejercicio del derecho que el ordenamiento legal confirió a la aquí contribuyente (arg. *Fallos*: 324:1848 y 337:123). Al respecto, vale recordar que cuando una disposición reglamentaria desconoce o restringe irrazonablemente derechos que la ley reglamentada otorga, o de cualquier modo subvierte su espíritu y finalidad, ello contraría el principio de jerarquía normativa y configura un exceso en el ejercicio de las atribuciones que la Constitución Nacional concede al Poder Ejecutivo (arg. *Fallos*: 303:747; 322:752; 1868; 326:928 y 3521; 327:4932, 345:533, entre otros). Además, debe tenerse presente que la omisión de autoridad pública frente a un claro mandato legislativo que exige la reglamentación y que ha sido desoído por un tiempo irrazonable, viola el deber establecido en el artículo 99, inciso 2º, de la Constitución Nacional (conf. *Fallos*: 337:1564 y 344:3011).**

Por su parte, tampoco puede soslayarse que uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la inteligencia de una norma y su congruencia con el resto del sistema en que está engarzada, es la consideración de sus consecuencias (*Fallos*: 234:482) y la verificación de los resultados a que su exégesis conduce en el caso concreto (*Fallos*: 303:917; 307:1018; 310:464; 311:1025; 317:1505; 318:79; 344:3394; 345:838, entre otros).

Adicionalmente, es dable recordar que este Tribunal ya ha contemplado el impacto de las condiciones económicas sobre las obligaciones dinerarias y ha declarado la inconstitucionalidad de normas cuya falta de actualización implicaba consagrar una distinción irrazonable en detrimento del patrimonio de los particulares (conf. doctrina jurisprudencial del precedente “Maselis, Analía Edith c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 12/03/19).

Por último, cabe agregar que, tal como surge de los debates legislativos, los límites incorporados por el Congreso de la Nación están motivados en la presunción de que los gastos y amortizaciones de automóviles “*constituyen disposiciones de renta, o, dicho de otro modo, gastos particulares de los empresarios*”. Sin embargo, la Corte tiene dicho que las presunciones “*requieren un uso inteligente, concreto y racional*” de



modo que respeten el principio de razonabilidad de la ley [*Fallos*: 333:993 y Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-1) el DG1, sent. del 19/03/14].

En función a lo expuesto, corresponde hacer lugar al agravio de la parte actora relativo a la falta de razonabilidad y **declarar inconstitucionales los montos de los límites aplicados por el Fisco Nacional** para determinar el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado presuntamente adeudado por Roemmers S.A.I.C.F. en los períodos aquí analizados.

9º) Que, en atención al modo en que se resuelve, corresponde **dejar sin efecto las sanciones aplicadas y los intereses reclamados** en las resoluciones determinativas 44/2018 y 45/2018 y declarar inoficioso expedirse respecto al recurso de apelación del Fisco deducido contra el punto 2º de la sentencia del 30/10/23.

Asimismo, teniendo en cuenta el análisis efectuado por el Tribunal Fiscal respecto a la vinculación existente entre la intimación del 23/08/18 y la resolución determinativa de oficio 44/2018, también corresponde **dejar sin efecto el acto del 23/08/18** (cfr. fs. 198, 257/268 y 313/314vta.).

10) Que, las particularidades de la causa, la normativa involucrada, la jurisprudencia relativa a las cuestiones debatidas y el carácter novedoso del planteo admitido por este Tribunal, constituyen razones suficientes para **imponer las costas de ambas instancias por su orden** (art. 68, segundo párrafo, CPCCN). En consecuencia, se deja sin efecto el punto 2º de la regulación de honorarios del 28/12/23 y se declara inoficioso emitir un pronunciamiento respecto a los recursos de apelación de honorarios de fs. 464 (primer párrafo) y de fs. 465/471.

11) Que, en atención a la imposición de costas relativa a la **excepción de incompetencia resuelta a fs. 313/314vta.**, corresponde **CONFIRMAR** los honorarios regulados por el *a quo* a favor de los letrados de la parte actora que fueron apelados por altos (conf. fs. 464, segundo párrafo, arts. 16, 19, 20, 21, 29 inc. g, 44 inc. a, 51 y ccetes. de la ley 27.423 y resolución CSJN 1432/2025).

En mérito de las razones expuestas, el Tribunal **RESUELVE**: 1º) hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y revocar la decisión del Tribunal Fiscal en los términos del presente pronunciamiento; 2º) declarar inoficioso expedirse respecto a los agravios deducidos por el Fisco Nacional; y 3º) imponer las costas de ambas instancias por su orden y, en consecuencia, dejar sin efecto el punto 2º de la regulación de honorarios obrante a fs. 406/406vta. y confirmar los emolumentos fijados en el punto 1º de esa decisión, con el alcance dispuesto en los considerandos 10 y 11 *supra*.

Regístrese, notifíquese —al Fiscal General mediante cédula electrónica— y, oportunamente, devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

