República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-85517173-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 17 de Agosto de 2022

Referencia: Voc XI. Expte. N° 48.950-I caratulado “Remises Ciudad Paisaje SRL s/ apelación”

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O’Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación), para dictar sentencia en el **Expte. N° 48.950-I** caratulado “ **Remises Ciudad Paisaje SRL s/ apelación”,**

La Dra. O’ Donnell dijo:

I. Remises Ciudad Paisaje SRL interpone el recurso de apelación previsto en el art 76, inc. b) de la ley 11683 contra la Resolución N°54/18 emitida el 28 de mayo de 2018 por la División Revisión y Recursos -Dirección Regional Paraná- de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se determina su obligación frente al impuesto al valor agregado de los períodos fiscales enero de 2016 a enero de 2017, y se la intima a ingresar $286.978,82, más intereses resarcitorios. Además, se le aplica una multa de omisión de $200.885,17, con sustento en el art. 45 de la ley (t.v.).

Manifiesta que es una empresa de transporte de pasajeros bajo la modalidad remise, habilitada por la Municipalidad de Paraná, que la flota mediante la cual presta el servicio está compuesta por vehículos propios y de terceros contratados que forman una sola “*flota de vehículos habilitados*” y que es ella misma la que organiza, administra y dirige la actividad para todos los casos.

Señala que según lo exigen las ordenanzas municipales de Paraná, debe contar con un sistema de radio llamadas que es de uso exclusivo para los vehículos que componen su flota -sean propios o contratados- y se le prohíbe a los choferes convenir un viaje en la vía pública sin la previa autorización de la empresa, que es la que celebra el contrato de transporte con los pasajeros, fija el precio y emite un comprobante por el 100% del precio cobrado, sin discriminar comisión alguna.

Explica que el juez administrativo consideró que realiza dos actividades a las que se les aplica distinto tratamiento fiscal: por un lado, el servicio de transporte automotor de pasajeros mediante vehículos propios, actividad que reconoce exenta en el IVA y, por el otro, el servicio de radio taxi que se presta con un sistema de radiocomunicaciones móviles terrestre integrado por una estación central y estaciones móviles de abonados,

destinados a cursar mensajes entre ambos a cambio de una retribución, la que consideró alcanzada por el impuesto.

Afirma, en cambio, que la actividad que desarrolla es una sola y que el sistema de radio llamada no puede ser usado para prestar un servicio distinto del de *transporte de pasajero bajo la modalidad remise habilitado,* ya que es parte fundamental y necesaria del mismo, a la vez que asegura que no actúa como gestor ni promotor de los servicios de los vehículos que son propiedad de terceros, sino que los choferes requieren sus servicios para la realización de parte de su actividad.

Por todo ello, asegura que la única actividad que realiza se encuentra exenta en el impuesto, de conformidad con los dispuesto por el art. 7°, inc h), punto 12 de la ley del gravamen, ya que la norma no realiza distinciones en ese aspecto, y solicita que se revoque la Resolución.

Por otra parte plantea, en forma subsidiaria, que la fiscalización no tuvo en cuenta hechos y circunstancias acreditados con los elementos aportados en sede administrativa, tales como la habilitación municipal, la contabilidad de la empresa, los vehículos relevados, los días del mes trabajados y el canon cobrado y que, en cambio, para la liquidación de la base imponible dedujo que durante el periodo ajustado todos los vehículos de terceros que estaban dados de alta en la Municipalidad de Paraná prestaron servicios en un promedio de 20 jornadas mensuales y pagaron un canon diario de $120.

Sostiene, por último, la improcedencia de la multa aplicada por la ausencia de elemento subjetivo y en subsidio, invoca que existió error excusable de su parte.

Por último, aporta prueba documental y ofrece la producción informativa y pericial contable y solicita que se revoque la Resolución, con costas.

II. A su turno, contesta el traslado del recurso la representación fiscal, quien por los argumentos que expone solicita su rechazo, con costas.

Sostiene fundamentalmente que Remises Ciudad Paisaje SRL prestó en dichos períodos el servicio de radiocomunicaciones móviles terrestre a terceros y que esa actividad estuvo alcanzada con el gravamen por aplicación del art. 3, inc. h), punto 21 de la ley.

A fs. 125 se abrió la causa a prueba y a fs. 148 se clausuró el periodo probatorio y se elevaron las actuaciones a consideración de la Sala. A fs. 153/158 y 159/161 obran los respectivos alegatos de la recurrente y del Fisco Nacional y a fs…..quedan en estado de dictar sentencia

III. Corresponde decidir sobre la legitimidad del ajuste practicado a la recurrente, concretamente si los servicios de radiollamada prestados a taxis y remises habilitados por la Municipalidad de Paraná estaban en los períodos fiscales comprendidos en la determinación exentos del impuesto al valor agregado, según el art. 7°, inc. h) punto 12 de la ley, del mismo modo que los servicios de transporte que allí se enuncian. Cabe destacar que respecto del tratamiento de exentos de los servicios de transporte prestados por Remises Ciudad SRL, no se formulan ajustes, tampoco la fiscalización cuestionó que la actividad de la recurrente está regulada por la Municipalidad de Paraná, ni tampoco que cuenta con la habilitación correspondientes tanto para prestarlo con vehículos propios, como de terceros contratados. Por tal motivo, corresponde ya decir que la documentación aportada como prueba en esta instancia obrante a fs. 38/62, consistente en la copia de la Ordenanza N° 7635/1994 de la Municipalidad de Paraná en la que se regula la actividad de los remises, las obleas y constancias de habilitación del servicio y de inspecciones técnicas expedidos por dicha dependencia, no se refieren a hechos controvertidos en esta

controversia.

Tampoco la prueba informativa producida aporta elementos que modificación del criterio fiscal. En la contestación del oficio obrante a fs. 130, la Dirección General de Transporte y Movilidad Urbana de la Municipalidad de Paraná, además de brindar información sobre como ya se dijo cuestiones no controvertidas -tales como la habilitación de la recurrente y la utilización del sistema de radiollamada para toda la flota-, hace saber que la regulación y habilitación de los servicios de radiocomunicaciones móviles terrestres no es injerencia de esa Dirección sino de la Comisión Nacional de Comunicaciones, que es la que le otorgó a Remises Ciudad Paisaje SRL una autorización precaria desde abril de 2007.

Dicho lo anterior, debe resaltarse que los ajustes notificados en la Resolución recurrida se originan en las tareas de investigación llevadas a cabo en la Dirección Regional Paraná de la Administración Federal de Ingresos Públicos a partir de la presentación de las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado en cero. Surge de allí también que ante la Municipalidad declaró que el servicio de remises lo prestó con 58 autos, 17 de ellos de su propiedad (v. Cpo. OI 1573511, act. adm.).

El juez administrativo consideró gravados, por aplicación de los arts. 1°, inc. b); 3° inc. e) ap. 21 y 4° inc. e) de la ley del impuesto al valor agregado, a los servicios de radiocomunicaciones móviles terrestre prestados a terceros, es decir, a otros remises o taxis; ello, con sustento en que se trataba de una actividad diferente a la de transporte de pasajeros, que no tiene prevista exención en dicha norma, para la cual Remises Ciudad Paisaje SRL actuó como un gestor a cambio del cobro de un canon o comisión.

A criterio de este Tribunal, asiste razón al Fisco Nacional.

Para ello, cabe recordar que el art. 7º, inc. h), ap. 12 de la ley disponía que están exentos *"los servicios de taxímetros y remises con chofer realizados en el país, siempre que el recorrido no supere los 100 (cien) kilómetros",* mientras que su reglamentación por el art. 33 del decreto 290/00, decía que "*A los fines de la exención dispuesta en el artículo 7º, inciso h), punto 12 de la ley, se entenderá por servicios de transporte de pasajeros terrestres urbanos y suburbanos a los habilitados por los organismos competentes en jurisdicción nacional, provincial y municipal o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*".

Sin poner en duda la importancia que tuvo la utilización del sistema de radiollamada en la prestación del servicio de transporte terrestre urbano y/o suburbano, no solamente para la empresa prestadora sino también para los usuarios del servicio, por razones de comodidad y de seguridad también, lo cierto es que con arreglo al principio de legalidad que por mandato constitucional rige en materia tributaria, solo puede concluirse que lo que único que está exento en la ley es el transporte de pasajeros y no cualquier transporte, sino aquel que éste habilitado por el Estado y que la distancia de recorrido no supere los 100 kms.

Es claro entonces que otros servicios, aunque estén vinculados a la prestación del servicio, así como también recorridos por una distancia mayor o que no tengan habilitación, están gravados por aplicación de la norma invocada por el Fisco Nacional que es el art. 3°, inc. e), punto 21 de la ley, categoría en la que encuadra el servicio de radiollamada que aquí se trata.

A ello cabe agregar que entre los elementos colectados por la fiscalización están los “Contratos de Suministro del Servicio” celebrados por Remises Ciudad Paisaje SRL con los propietarios/as de los vehículos -aportados en cumplimiento al requerimiento efectuado a la Dirección de Transporte Urbano de la Municipalidad de Paraná- (v. copias a fs. 151/162, Cpo. Legajo Inspección I, act. adm), de los cuales principalmente surge que:

- Remises Ciudad Paisaje SRL provee al propietario/a del auto o a quien éste designe el uso de la señal de radiofrecuencia de la que es titular.

- Remises Ciudad Paisaje SRL se compromete a dar el servicio de administración de telefonía (recepción de llamadas), de radio llamados y frecuencia y distribución de viajes.

- El precio por dicho servicio es *a acordar*, se paga en forma mensual por mes adelantado en el domicilio de la empresa la que se obliga a entregar recibo.

- Está a cargo del propietario del auto la instalación y mantenimiento del equipo receptor de la señal de radiofrecuencia en los vehículos y le está prohibido utilizar la señal con un destino distinto o para otra empresa prestadora del servicio de remisería.

- Remises Ciudad Paisaje SRL entrega un equipo de radiofrecuencia "MAKER móvil…" que debe ser reintegrado en caso de rescisión del contrato junto con el cuaderno de habilitación otorgado por la Municipalidad de Paraná y las obleas municipales de las puertas y parabrisas

Por último, en la Cláusula Séptima se dispone que "El propietario prestará el servicio de remise por su cuenta en forma personal y/o a través de terceros", dando cuenta así de la asunción de responsabilidad por la prestación del servicio.

En cuanto al precio de la prestación, el juez administrativo agrega que de las declaraciones testimoniales prestadas por los choferes en su sede surgió que equivalía a10% de la recaudación, sin que la recurrente hay refutado en contrario.

De todo ello se desprende que en los períodos fiscales que aquí interesan, la recurrente prestó a terceros el servicio de radio llamadas que fue independiente y diferente de la actividad de transporte de pasajeros que en realidad prestaron tales terceros, sin que exista posibilidad de asimilar ambas actividades sin menoscabo del principio de legalidad antes citado.

Para decirlo más claramente, no se trata de gravar el servicio de radiofrecuencia complementario del servicio de transporte que prestó Remises Ciudad Paisaje SRL con sus propios autos o con autos de terceros, sino del servicio prestado a otros con los que se vinculó a través de un contrato de suministro que fueron los que facturaron la prestación y abonaron a la aquí recurrente una comisión que ésta debió gravar. Contrariamente a lo que sostiene en su recurso, no se trata de una única prestación, sino de dos diferenciadas con tratamiento tributario propio.

Así lo entendió también la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal "Radio Taxi Siglo XXI S.R.L", sentencia del 10 de diciembre de 2013, donde refiriéndose a empresas de remises que prestan servicios de radio llamada a terceros dijo que *"Cuando actúen como gestoras o promotoras siendo su función proporcionarle clientes al taxista, es decir, cuando por el servicio de transporte no asume responsabilidad alguna, su actividad resultará alcanzada según las previsiones del art. 3°, inciso e) del apartado 21 de la ley del impuesto al valor agregado, debiendo facturar el taxista abonado el porcentaje que se le cobra en carácter de comisión por el viaje otorgado."* Y que, *"Los ingresos que perciben dichas empresas en concepto de abono por el alquiler del equipo transceptor de comunicaciones no resultan alcanzados por las disposiciones exentivas del art. 7° mencionado ut supra, toda vez que el mismo reviste las características de una locación de cosa mueble, sujeta al impuesto al valor agregado por el art. 3°, inciso 3) apartado 7 de la ley de marras".*

Precisó entonces la Cámara que "…*lo que debía demostrar la contribuyente a fin de encuadrar en la dispensa*

tributaria es que su facturación provenía directamente del usuario del servicio de transporte -término utilizado en sentido amplio que puede abarcar al tomador del servicio o pasajero propiamente dicho- y no de los taxistas abonados al servicio de radiofrecuencia".

Y eso es lo que en el caso la recurrente no ha invocado, ni por ende probado.

En efecto, si bien sostiene que era ella la única responsable del servicio y que como tal *"emite el comprobante por el 100% del precio cobrado al transportado, sin discriminar comisión alguna"*, lo cierto es que según el "Contrato de Suministro de Servicio" que firmó con los propietarios de los autos, eran ellos los responsables de la prestación del servicio a los usuarios; tampoco aportó en sede administrativa, ni en este Expediente comprobante o documentación alguna con la que acreditar sus dichos u que ejerció su actividad con otra modalidad actividad diferente a la que revelan los instrumentos por ella misma firmados y sus propios registros contables también.

Por todo lo expresado, corresponde confirmar la pretensión fiscal.

En cuanto a la forma de liquidar la obligación, que la recurrente considera arbitraria e improcedente *"por total ausencia de rigor técnico en su elaboración, por inexistencia de pruebas directas que permitan válidamente concluir el ajuste proyectado"*, cabe desde ya desestimar el agravio. La liquidación fue efectuada a partir de la información dada por la Dirección de Transporte de la Municipalidad de Paraná y los datos aportados por uno de los socios de Remises Ciudad Paisaje SRL a la fiscalización, en la que, además, se tomaron promedios de uso en los que se tuvo en cuenta otros aspectos que podían afectar la prestación del servicio, tales como los desperfectos que pueden tener los autos que impidan su circulación.

Si bien en esta instancia se queja de la cuantificación de la obligación tributaria, tampoco aporta elementos para llevar a cabo una liquidación diferente a la practicada. Los términos del contrato de suministro firmado con los propietarios de los autos que establecía que el precio se iba a acordar en cada caso particular, sumado a la falta de discriminación de la comisión en los comprobantes de ventas y que en esta instancia la recurrente reconoce en su escrito que *no hay una sola factura o comprobante de respaldo del servicio prestado*, tornan razonable el método seguido por el juez administrativo en la determinación de la base imponible omitida.

Ello así, máxime cuando fue el socio de Remises Ciudad Pasaje SRL el que ante la fiscalización manifestó que los choferes trabajaban 20 días al mes y que el cánon por utilizar la estructura –el servicio de radio- era de $120 por día, que son, junto con la cantidad de autos con permiso para prestar el servicio informada por la Municipalidad de Paraná, precisamente los datos tomados por la fiscalización (v fs. 8, 26/34, Cpo. Legajo Inspección I, act. adm.)

En ese sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que "…*el contribuyente está obligado a proporcionar los comprobantes necesarios para que la Dirección General Impositiva pueda verificar la exactitud de sus declaraciones juradas. En materia de determinaciones impositivas de oficio rigen, para la carga de la prueba, reglas distintas a las comunes. Así, quien pretende que es erróneo el método empleado para determinar el impuesto, debe suministrar la prueba pertinente"* (Fallos 268:514; 201:322). En efecto, "*las exigencias derivadas del art. 377 del C.P.C.C.N. deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar la nulidad en juicio "* (Fallos: 218:312; 324 y 372; 294:69 y 328:53).

En el caso, si Remises Ciudad Paisaje SRL no estaba de acuerdo en la forma de liquidación de la obligación a su cargo, debió aportar la información pertinente, pero no lo hizo, limitándose a criticar la forma de estimación

utilizada por el juez administrativo, lo que no es suficiente a los fines pretendidos.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar la determinación del impuesto y sus respectivos intereses en la Resolución recurrida, con costas.

IV. Queda expedirse en la legitimidad de la multa de omisión aplicada en dicho acto. Las circunstancias especiales, entre ellas las reglamentaciones municipales, como la Ordenanza N° 7635 de la Ciudad de Paraná que se refiere a las empresas prestadoras de servicio de remise con sistema de radio llamada entre las que realizan la actividad de “transporte diferencial de pasajeros” y la jurisprudencia sobre la materia, torna aceptable la existencia de un error de derecho excusable que autoriza, en el caso, su revocación, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 45, último párrafo, de la ley 11.683.

Ha dicho en más de una oportunidad la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal que “son causales de error excusable como eximente de culpabilidad los errores de interpretación de las leyes, las confusiones derivadas de fallos contradictorios y la mala redacción de sus isposiciones” (conf. Sala V, in re "Coviares S.A. (T.F. 15.647-I) c/D.G.I.", expediente 25.420/00, sentencia del 4/03/02, en el mismo sentido, esta Sala, “Asociación Mendocina de Anestesiología (TF 22507-I)”, expte. 17.896/2013, sentencia del 27/12/2013, entre otros) –cit. En “Espad SA”, del 28.8.2020-, supuesto que es el que se configura en estos actuados, conforme a lo ya relatado en párrafos previos.

Las costas se imponen en el orden causado.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto precedente.

La Dra Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por la Vocal Instructora.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar la determinación de impuesto y sus intereses respectivos efectuada en la Resolución N° 54/18, con costas.

2°) Revocar la multa impuesta en la Resolución N° 54/18. Costas por su orden.

3°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 93.299, equivalente a 12,54 UMA, y por el patrocinio letrado, en la suma de $ 233.248 equivalente a 31,35 UMA, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada por los profesionales intervinientes, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 29, y 51 de la ley 27.423.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.17 10:35:47 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.17 12:54:30 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.17 13:11:31 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.17 13:11:32 -03:00