República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-153967676-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 28 de Diciembre de 2023

Referencia: SENTENCIA - Expediente Electrónico EX-2021-88304230- -APN-SGAI#TFN

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O’Donnell (Vocal titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el EX-2021-88304230- -APN-SGAI#TFN caratulado “DNP DISTRIBUCIONES SOCIEDAD ANONIMA s/recurso de apelación – Impuesto al Valor Agregado”

El Dr. Martín dijo:

I.- Que por RE-2021-88303884-APN-SGAI#TFN DNP Distribuciones Sociedad Anónima interpone recurso de apelación contra la Resolución Nro. 71/2021 (DV RRMR), de fecha 27 de agosto de 2021, dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la A.F.I.P.- Dirección General Impositiva, por la que se determinó el Impuesto al Valor Agregado (SICORE) de los períodos fiscales 06/2017 a 12/2018 con más intereses resarcitorios y se aplicó una multa equivalente al 70% del importe del tributo omitido de percibir por los períodos fiscales 06/2017 a primera quincena de 12/2017 y otra multa equivalente al 100% del tributo omitido de percibir por los períodos fiscales segunda quincena de 12/2017 a 11/2018 y segunda quincena de 12/2018, ambas con fundamento en el art. 45 de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Hace saber que se dedica al servicio de venta y distribución de cervezas, gaseosas, aguas minerales, bebidas isotónicas y energizantes, al ser distribuidor oficial de Cervecería y Maltería Quilmes S.A. Agrega que si bien no posee exclusividad, por un acuerdo tácito se encarga principalmente de la venta y distribución de los productos de dicha firma en el Partido de Pilar, Escobar, José C. Paz, parte de Malvinas Argentinas y Tortuguitas. Indica que además como actividad secundaria, presta el servicio de

transporte de cargas en general de corta, media y larga distancia.

Explica que para el desarrollo de ambas actividades utiliza vehículos provistos por la firma Distribuidora Regional S.R.L., empresa con la que celebró contratos de comodato e informa que tiene una nómina de ciento veinte empleados distribuidos en dos turnos de ocho horas.

Manifiesta que el cargo formulado se sustentó en supuestas diferencias entre ventas declaradas y acreditaciones bancarias y que también se observó que había omitido realizar la percepción prevista en la Resolución General (AFIP) Nº 2126 por los comprobantes emitidos a consumidores finales, presumiendo que se estaría ocultando a los verdaderos clientes, cortándose de esa manera la cadena del Impuesto al Valor Agregado.

Expone las tareas de fiscalización y objeta que los inspectores actuantes no solicitaron los mayores contables de los rubros vinculados con los gastos de transporte, lo que resulta incomprensible, dado que es indispensable para atribuir la falta de capacidad económica, ya que su actividad es la venta y distribución de bebidas y el servicio de transporte de cargas en general.

Se agravia de que para arribar al ajuste, los inspectores se valieron de información de ingresos y gastos incurridos hasta 31/05/2018 (fecha de cierre del ejercicio comercial) mientras que la Orden de Intervención se extendía hasta el período fiscal SICORE IVA 12/2018, es decir abarcó siete (7) períodos fiscales más que van de junio a diciembre de 2018, por los cuales no se requirió ninguna información relativa a mayores contables de cuentas bancarias, mayores contables de gastos, ni registros de IVA compras e IVA ventas.

Por ello, entiende que la determinación dictada no se sustentó en los hechos y antecedentes que le sirvieron de causa, dado que la información faltante de gastos no surgía de las bases de datos del organismo, por lo que son incongruentes las conclusiones obtenidas con información parcial.

Resalta que tenía una adecuada organización y accesibilidad a las registraciones contables y archivos de comprobantes, que facilitó la labor de los fiscalizadores, al permitirles un rápido acceso a las registraciones y a los documentos respaldatorios de las mismas, prestando la máxima colaboración, lo que fue reconocido en el transcurso de la fiscalización.

Sobre el ajuste sobre ventas omitidas señala que el ente fiscal utilizó una presunción equivocada, cuando infirió que todas las ventas que no contenían impuestos internos constituyeron ingresos omitidos al partir de un sustento erróneo: que toda la mercadería adquirida al proveedor Cervecería y Maltería Quilmes S.A. en el período 01/06/2017 a 31/12/2018 fue vendida en el mismo período. Entiende que para que dicha presunción sea válida resultaba necesario que existiera una diferencia física en el inventario debidamente comprobada, para ello los inspectores deberían considerar las existencias iniciales y finales de bienes de cambio y las rotaciones de inventarios del período que se pretende ajustar, lo que no ocurrió.

Alude que el ente fiscal también consideró que la actividad de servicios de transporte no fue prestada debido a la falta de capacidad económica suficiente y concluyó que la misma había sido utilizada para el blanqueo de su operatoria de venta de bebidas a sujetos no categorizados y/o no inscriptos, como también que la misma era utilizada para canalizar el efectivo recibido, evitando su bancarización al trocarlo por cheques y/o transferencias bancarias, los que aplicaría en su giro comercial para el pago de bienes y servicios.

Se queja de que el Fisco haya utilizado la figura de percepciones omitidas sobre operaciones de servicio de transporte que no fueron impugnadas, cuando en su caso debió presumir las ventas omitidas utilizando el procedimiento previsto en el inc. f) del art. 18 de la Ley Nº 11.683 (t.o. en 1998 y mod.).

Remarca que ninguna de las tareas y procedimientos de verificación y fiscalización llevados a cabo por los inspectores actuantes estuvo encaminada a detectar la omisión de actuar como agente de percepción, sino que fueron dirigidas a comprobar ventas omitidas, ya que los inspectores no requirieron información vinculada a los gastos incurridos por el uso de los vehículos (seguros, combustibles, etc.) en orden a poder afirmar la falta de capacidad económica para prestar dicho servicio.

Apunta que todo el procedimiento seguido por el Fisco fue arbitrario debido a que se valió de una presunción de ventas omitidas para luego desconocer su actividad de transporte, y finalmente utilizar como base imponible las mismas operaciones que anteriormente desconoció, para liquidar la sobretasa de IVA del 10,5 % mediante la aplicación de la R.G. 2126 (AFIP), la que tampoco era aplicable al caso.

Expone las razones por las cuales no corresponde la aplicación de la aludida percepción, entre ellas debido a que todos los sujetos circularizados, a quienes les prestó el servicio de transporte, acreditaron su situación fiscal, es decir que no se verificó el hecho imponible respecto de las operaciones que el Fisco consideró ventas marginales, a lo que agrega que los sujetos circularizados informaron que recibieron el servicio de fletes, e informaron sobre los medios de pago cancelatorios. Menciona la documental acompañada consistente en los contratos de comodato, comprobantes de gastos de mantenimiento de algunos vehículos, recibos de sueldo de choferes y pólizas de Seguros para justificar su capacidad para prestar la actividad, lo que hace que el ajuste sea arbitrario. Resta importancia al error incurrido sobre la manifestación de que la actividad de la empresa se realizaba con vehículos propios porque se trató de un error excusable, el que puede ser rectificado.

Alega que el acto administrativo apelado es nulo de nulidad absoluta, toda vez que se ha conculcado lo dispuesto en el inc. b) del art. 7° de la Ley N° 19.549, que dispone que es requisito esencial del acto administrativo su sustentación en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable.

Afirma que por los motivos expuestos los intereses resarcitorios, en tanto accesorios del capital, se tornan improcedentes.

En lo que hace a la sanción aplicada, sostiene que el ilícito tributario requiere para su configuración, la existencia del elemento subjetivo (dolo o culpa) en el accionar del infractor, excluyéndose, por ende, la posibilidad de que se impongan sanciones por la mera comprobación de la adecuación objetiva de una conducta a un tipo infraccional.

Por último, ofrece prueba documental, informativa y pericial contable y por los argumentos expuestos pide que se dicte sentencia revocando la resolución apelada, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que por IF-2021-120831809-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Responde en primer lugar sobre la declaración de nulidad pretendida y alude a que de la lectura del acto apelado surge la inexistencia de vicio alguno, ya que contiene todos los elementos jurídicos formales para declarar su validez. Advierte que en el mismo se invocó la normativa tenida en cuenta para arribar a sus conclusiones, también se mencionaron las circunstancias de hecho que lo motivaron, y se cumplieron los procedimientos legales establecidos, habiéndose posibilitado a la contraparte conocer la pretensión fiscal y elaborar su defensa, por lo que afirma que corresponde descartar cualquier planteo nulificante.

Remite a los considerandos de la resolución apelada, sin perjuicio de lo cual menciona algunas cuestiones particulares en virtud de los agravios desarrollados.

Refiere que al evaluarse las operaciones respecto de los períodos fiscales 06/2017 a 12/2018, se constató que la empresa recurrente no realizaba la percepción a responsables no inscriptos prevista en la Resolución General (AFIP) N° 2126, y por ende se presumió que se estaba ocultando a los verdaderos clientes interrumpiendo la cadena del Impuesto al Valor Agregado al no actuar como agente de percepción de la norma citada.

Desarrolla las tareas realizadas durante la fiscalización que permitieron concluir que la actividad de “servicios de

transporte” no fue prestada por la apelante atento a no poseer capacidad económica suficiente, por lo que señala que dicha actividad era utilizada para el blanqueo de su operatoria de venta

de bebidas a sujetos no categorizados y/o no inscriptos.

Sobre los contratos de préstamo de uso de los camiones que habría utilizado para brindar los citados servicios repara en que la apoderada de la firma expresó que la actividad principal de la empresa era la compra y distribución de productos de Quilmes, y en menor medida, la prestación de servicios de transporte de carga generales de corta, media y larga distancia con vehículos propios. Agrega que además de la documentación proporcionada no surgieron gastos significativos relacionados con esta actividad teniendo en cuenta la magnitud de la flota de camiones y la relevancia de la actividad.

En cuanto a la inaplicabilidad de la Resolución General (AFIP) Nº 2126, destaca que se perfeccionó el hecho imponible respecto de las operaciones de servicio de transporte y recalca que la inspección actuante no hizo más que aplicar lo dispuesto en la citada normativa al detectarse que la actividad secundaria era utilizada para ocultar la operatoria de venta de bebidas a sujetos no categorizados, perfeccionándose el hecho imponible en dicha ocasión, por lo que pide que se rechacen los agravios esgrimidos.

Descarta los argumentos de la actora por los que solicita la eximición de los intereses resarcitorios por inexistencia de la obligación principal. También desestima la petición efectuada en subsidio, con invocación de las previsiones del artículo 888 del C. Civil. y Comercial (anteriormente 509) que prevé la eximición de los mismos por la mora no imputable, al corresponder la aplicación del art. 37 de la ley de procedimiento fiscal de manera objetiva y de pleno derecho.

Pide que se ratifiquen las multas al configurarse los recaudos que hacen a la procedencia de las mismas.

Por último, se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos desarrollados y la jurisprudencia citada pide que se dicte sentencia rechazando el recurso interpuesto con expresa imposición de costas a la actora. Formula reserva del caso federal.

III.- Que por PV-2022-49402502-APN-VOCXII#TFN se hizo lugar a la prueba informativa y pericial contable, cuyo informe se agregó por IF-2022-93526706-APN-DTD#JGM. Mientras que las respuestas de los oficios librados fueron incorporadas por PV-2022-126996852-APN-VOCXII#TFN (Distribuidora Regional S.R.L.) y PV-2023-09670668-APN-VOCXII#TFN (Compañía de Seguros La Mercantil Andina S.A.).

Por PV-2023-22032546-APN-VOCXII#TFN se declaró el cierre de instrucción y por PV-2023-111267615-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la sala “D” . Con IF-2023-118458503-APN-DTD#JGM y IF-2023-118735816-APN-DTD#JGM se agregaron los alegatos presentados por las partes. Por IF-2023-153261903-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para sentencia.

IV.- Que en primer lugar cabe referirse al planteo de nulidad articulado por la aquí recurrente, el que debe ser desestimado en razón de que de los términos de la resolución recurrida se desprende que fue emitida en conformidad con las prescripciones de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, observándose las normas que hacen a su dictado, sin que se haya afectado su derecho de defensa, en razón de que las pruebas fueron debidamente valoradas, por lo que los motivos expuestos constituyen una discrepancia con el criterio fiscal, y en consecuencia relacionados con la cuestión de fondo debatida en autos.

V.- Que la recurrente tiene como actividad principal declarada la “venta al por mayor de bebidas alcohólicas” y

como secundaria la de “servicio de transporte automotor urbano de carga”, cerrando sus ejercicios en el mes de mayo.

Que el cargo se originó en un cruce sistémico masivo de información respecto de distribuidores mayoristas, en el que se observó que DNP Distribuciones Sociedad Anónima registraba diferencias relevantes entre las ventas declaradas y las acreditaciones bancarias. Asimismo, se detectó que no realizaba la percepción a responsables no inscriptos prevista en la Resolución General (AFIP) N° 2126.

Se describen las tareas efectuadas por el personal verificador en orden a identificar a los clientes y principales proveedores, entre ellos Cervecería y Maltería Quilmes SAICA y G y se detalló la documental aportada en respuesta a los requerimientos efectuados.

Que ello así, se observó que solo el cincuenta y dos por ciento (52%) de la operatoria de la contribuyente se encontraba relacionada con su actividad principal declarada, puesto que en los registros obrantes en el Organismo (RG N° 3685) se consignaban CUIT/CUIL inválidos, sujetos con actividades no relacionadas, consumidores finales con importes significativos o que no se identificaron correctamente a los adquirentes, razón por la que se procedió a remitir circularizaciones a los sujetos que, teniendo un CUIT válido, no se observaba una relación directa de la actividad principal con la de la fiscalizada, quienes en la mayoría de los casos respondieron que la recurrente les prestó servicios de transporte y acompañaron información sobre los pagos.

Que en relación al análisis de las ventas, se procedió a clasificar la venta facturada con impuestos internos y sin impuestos internos, y a comparar el tributo facturado con el informado por el proveedor Cervecería y Maltería Quilmes SAICA y G, destacándose que, el traslado a ventas de dicho gravamen era inferior al consignado en el costo de ventas para el ejercicio 2018, por lo que se infirieron ventas netas omitidas para los distintos períodos, importes que llamativamente se asemejaban a los originados por la supuesta prestación de servicios de transporte.

Que por todo lo expuesto, en función de las registraciones y de la información colectada, se observó que la contribuyente registraba operaciones de ventas a CUIT/CUIL inválidos o sin actividad, a consumidores finales que por los montos y/o frecuencias no se consideraron tales, a sujetos que desconocieron parcial o totalmente la misma y a contribuyentes con CUIT sin actividad relacionada a los que se les emitió facturas sin impuestos internos en concepto de “Servicios de Transporte”, actividad que la rubrada no pudo haber prestado atento a no poseer capacidad económica suficiente, según surge de los elementos obtenidos en el curso de la fiscalización. Por ello, se concluyó que la mencionada actividad era utilizada para el blanqueo de su operatoria de venta de bebidas a sujetos no categorizados y/o no inscriptos, así como también que la misma era utilizada para canalizar el efectivo recibido, evitando su bancarización al trocarlo por cheques y/o transferencias bancarias, los que aplica en su giro comercial para el pago de bienes y servicios.

Que en virtud de lo mencionado, la fiscalización procedió a determinar los importes correspondientes a las percepciones que la contribuyente omitió realizar a sujetos no categorizados conforme lo normado en la Resolución General (AFIP) N° 2126.

Que a los efectos de calcular el monto de las percepciones omitidas, atento a que la actividad de la firma grava sus ventas a la alícuota del 21%, la inspección actuante aplicó la alícuota del 10,5% establecida en el artículo 5 inciso a) de la Resolución General N° 2126 sobre cada operación, obteniéndose el total para cada período mensual, dejando constancia que la base imponible comprende el neto gravado más el correspondiente Impuesto al Valor Agregado facturado.

VI.- Que en primer lugar cabe señalar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus

argumentaciones sino tan sólo pronunciarse en aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (CSJN, Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970).

Que ello así se debe analizar si la resolución apelada se ajusta a derecho, para lo cual cabe considerar los agravios planteados, junto con las distintas constancias documentales incorporadas a la causa y las probanzas producidas.

Que en el informe contable, agregado por IF-2022-93526706-APN-DTD#JGM, los expertos enumeraron los libros contables y la documentación compulsada y en lo que aquí interesa se manifestó que en los citados libros se observó personal registrado bajo las categorías de chofer, como también en la categoría de ayudante de chofer, por lo que confeccionaron un listado con el personal vinculado a la actividad de transporte y con sus remuneraciones.

Elaboraron los Anexos I y II donde incorporaron la cantidad y monto de las operaciones de compra registradas en el Libro IVA Compras correspondientes a los proveedores vinculados al mantenimiento y reparación de vehículos de carga, como así también información sobre el servicio prestado, período, personal comprendido en el servicio y categoría asignada al mismo, número de póliza, vehículos asegurados y períodos cubiertos.

A la pregunta sobre sí los vehículos asegurados coincidían con los informados por los clientes que fueron circularizados por AFIP y con los que estaban detallados en los Contratos de Comodato incorporados a las actuaciones, los peritos expresaron que la fiscalización actuante circularizó a los siguientes clientes:

- EXPRESO VELOX informó los dominios EED 824, DLT 596 y TEM 562. Todos asegurados a nombre de D.N.P. DISTRIBUCIONES S.A. coincidentes con los detallados en los Contratos de Comodato celebrados con DISTRIBUIDORA REGIONAL S.R.L.

- MT CARGAS informó los dominios EED 824, DLT 596, TEM 562, DHG 327 y ALY 947, todos asegurados a nombre de D.N.P. DISTRIBUCIONES S.A., coincidentes con los detallados en los Contratos de Comodato celebrados con DISTRIBUIDORA REGIONAL S.R.L.

- LIMPIDO S.A. respondió que el servicio recibido fue de camiones paleteros cerrados con lonas. Con relación a la filiación de los choferes y dominio de los vehículos respondió que no lleva registros.

- AUDIPLAY S.A. respondió que dado el tiempo transcurrido no tenía registro de los dominios.

- MARANSI S.A. respondió que no tenía registro de los dominios.

- LOGISTICA WORK S.R.L. informó que en el predio donde está situado su depósito tenían un control de los vehículos que ingresaban e identificaron los siguientes dominios: ALY 947 (Mercedes Benz), TEM 562 (Iveco), DLT 596 (Volkswagen) y EED 824 (Mercedes Benz). Todos asegurados a nombre de D.N.P. DISTRIBUCIONES S.A., coincidentes con los detallados en los Contratos de Comodato celebrados con DISTRIBUIDORA REGIONAL S.R.L.

A continuación respondieron si los contribuyentes circularizados revestían la calidad de Responsables Inscriptos, Exentos o No alcanzados en el Impuesto al Valor Agregado o de Pequeños Contribuyentes. Mientras que con relación a la pregunta sí sobre dichas operaciones de servicio de transporte de carga correspondía la aplicación de la sobretasa de IVA, prevista en RG 2126, el profesional de parte de la recurrente respondió que teniendo en consideración la información detallada en el ANEXO III, sobre dichas operaciones de servicio de transporte de carga no correspondería la aplicación de la sobretasa de IVA. Por su parte el otro experto manifestó que, dado el

estrecho marco cognoscitivo de una pericia contable, no estaba en condiciones de afirmar que las mismas coincidían con la realidad fáctica de dichas operaciones, a lo que agregó que la cuestión planteada en dicho punto excedía su incumbencia profesional.

En lo que hace al circuito de pago utilizado por los clientes circularizados por AFIP hicieron saber que incluyó transferencias bancarias, cheques y certificados de retención de Ingresos Brutos (Buenos Aires y CABA) e Impuesto a las Ganancias.

Por último, a pedido de la recurrente efectuaron el cálculo del ajuste fiscal en los Impuestos al Valor Agregado y las Ganancias conforme al art. 18 inc. f) de la Ley Nº 11.683 para luego comparar dicho ajuste con el efectuado en la resolución apelada en autos.

Que también la recurrente produjo la prueba informativa ofrecida, ello así por PV-2022-126996852-APN-VOCXII#TFN respondió la empresa Distribuidora Regional S.R.L. mencionando los contratos de comodato que celebró con la recurrente para entregarle vehículos para ser utilizados en el servicio de transporte por carretera sin preverse la exclusividad de uso por parte del comodatario. También indicó que se establecieron a cargo del comodatario las reparaciones por deterioros o desgaste de uso normal, la contratación de seguros, impuestos, revisiones técnicas, la contratación de conductores habilitados y capacitados. En cuanto al combustible, destacó que no se hizo mención expresa en los contratos por lo que se acordó que estén dichos gastos a cargo del comodante.

Por PV-2023-09670668-APN-VOCXII#TFN se añadió la respuesta dada por la Compañía de Seguros La Mercantil Andina S.A., la que acompañó un listado con la totalidad de las pólizas obrantes en su registro a nombre de D.N.P. Distribuciones Sociedad Anónima.

VII.- Que en las presentes actuaciones el núcleo de la litis está centrado en determinar si la facturación e ingresos por la actividad secundaria de servicios de transportes de cargas, coincide con la efectivamente prestada, tal como sostiene la actora, o por el contrario dicha documentación emitida y los fondos percibidos responden a la actividad principal consistente en la distribución y venta de bebidas, en general alcohólicas y alcanzadas por los Impuestos Internos al Consumo, que provienen de un acuerdo con la firma Cervecería y Maltería Quilmes S.A.I.C.A.

Que el organismo fiscal arribó a la conclusión de que la recurrente mediante la supuesta prestación de “servicios de transporte” (fletes) blanqueó operaciones de venta de bebidas a sujetos no categorizados y/o no inscriptos, en razón de que dicho servicio no pudo ser prestado por ella debido a carecer de capacidad económica suficiente, por lo que se exigen en autos las percepciones de IVA según la Resolución General (AFIP) N° 2126. Ello así, en lo que se refiere al cargo fiscal, el mismo está dirigido al cobro de la percepción de IVA -R.G. 2126- que hubiera correspondido agregar de haberse tratado de venta de bienes y no de la prestación de servicios, habiéndose sustituido según el Fisco Nacional, una por otra para eludir el citado pago.

En principio no está cuestionado el monto de los ingresos ni la percepción de los mismos, por lo cual no se vislumbra una imputación por incremento patrimonial no justificado, sino que la cuestión se reduce a la recalificación de la actividad, con la consecuente exigencia fiscal y en esa dirección se dirigen los cargos y deben serlo las pruebas y contrapruebas que lucen en las actuaciones.

Que la apelante a los efectos de demostrar que el servicio de transporte de carga fue efectivamente prestado aportó en sede de la Administración: a) contratos de comodato con la firma Distribuidora Regional S.R.L., quien en su calidad de comodante proporcionó los rodados, los que además fueron agregados mediante la respuesta

dada al oficio cursado en autos; b) comprobantes de gastos de mantenimiento de algunos de los vehículos mencionados en dichos contratos; c) recibos de sueldos de los choferes y d) pólizas de seguro correspondientes a los camiones que se habrían utilizado para prestar los servicios de transporte, éstas últimas fueron detalladas en autos por la compañía aseguradora oficiada.

Que en el informe final de inspección (IF-2021-120851012-APN-DTD#JGM, Cuerpo SICORE IVA 4, Parte 4, fs. 789/796) se describieron las tareas desarrolladas por la inspección, las que comprendieron no solo el examen de información obrante en la base de datos del organismo fiscal sino también la aportada por la firma inspeccionada y el material recopilado de las numerosas circularizaciones cursadas. Todo lo cual permitió advertir distintas inconsistencias que llevaron a poner en duda la efectiva prestación del servicio de transporte urbano de carga, las que serán merituadas a continuación, no obstante cabe remarcar que constituye un dato referencial, que toma relevancia al momento de encuadrar las actividades y emitir opinión sobre la presente causa, la inexistencia de rodados propios necesarios para el desarrollo de cualquier de las actividades que dice haber prestado.

Que el ente fiscal cuestionó que del cuadro de gastos del estado de situación patrimonial y de resultados no se observaron cargos significativos que se relacionen con la actividad secundaria de la contribuyente, es decir que no se veían reflejados gastos vinculados al servicio de transporte de carga (gastos de mantenimiento, reparaciones, lubricantes, neumáticos, combustible), sobre lo cual se reparó que resultaba inconsistente con la relevancia de los montos facturados por la firma por la actividad de servicio de transporte.

Que si bien la carencia de vehículos propios se encuentra resuelta con camiones que provienen de contratos de comodato celebrados con la empresa Distribuidora Regional S.R.L., que le cede el uso gratuito de los mismos, tratándose prima facie de una operatoria legalmente prevista en el artículo 1533 del CCC de la Nación, con ello se brinda sustento operacional a ambas actividades. Sobre este punto queda claro que el tópico por sí solo demuestra el origen de los bienes que se utilizan, pero ello no aporta ningún indicio del **destino de uso** de los mismos. Tampoco serían suficientes a ese fin para ninguna de las partes que las pruebas estén dirigidas a confirmar que los rodados ya en poder de DNP Producciones S.R.L. fueron debidamente cubiertos por pólizas de seguros, ni la existencia de una nómina formal de más de 45 choferes, también declarados por la firma, dado que hasta aquí no se permite visualizar si los rodados asegurados y conducidos por las personas que se identificaron realizaron la tarea de distribución y venta de bebidas o la de transporte de cargas.

Se requiere una mayor profundización de los argumentos del cargo fiscal y la defensa de la actora.

Que los contratos de comodato, que tampoco están cuestionados en cuanto a su celebración, cuentan con un aspecto notorio para comprender el papel que desarrollan los mismos en los negocios de la comodataria sin perder de vista los de la comodante.

Y es el gasto de combustibles el que toma significación, al tratarse de un componente variable con relación al uso y en vinculación directa con el desgaste, ya que a mayor consumo mayor pérdida de la vida útil; y a pesar de todo ello los mismos han quedado a cargo de la comodante. En mi opinión este aspecto da inicio a un análisis complejo de los negocios planteados, entre ambas partes, pues tratándose de dos empresas independientes comercial y fiscalmente, no se comprende el por qué la titular de los bienes retiene semejante obligación, sin importar si el destino es la distribución y venta de bebidas o el transporte de cargas y a cielo abierto asume un costo indeterminado, y a su vez si bien no está ventilado en las actuaciones, se plantea el interrogante de si la comodante se hace cargo de un gasto que no estará destinado a ganancias gravadas ¿Tampoco para esta exorbitante concesión se previó una retribución? La falta de explicación razonable sobre la misma conduciría a investigar una eventual compensación entre ambas. Esta cláusula lleva a emparentar las actividades y los

resultados de ambas empresas y a mi entender como si se tratara en rigor de una única empresa, figura no admitida a los fines fiscales.

Ahora bien, más allá de los acuerdos comerciales, tampoco es un dato menor que la empresa comodante realice la misma actividad de distribución y venta de bebidas, y que se haya justificado la apertura de los dos repartos con un contrato tácito de exclusividad en el Partido de Pilar la recurrente y en el Partido de Campana la comodante.

Tampoco pasa desapercibido que los camiones según los propios contratos de comodato puedan ser utilizados indistintamente por una empresa y por la otra, pues ello lleva a que deba produndizarse especialmente con pruebas idóneas que los camiones ingresaron en las plantas o inmuebles de algunos de los clientes, si las operaciones -distribución y venta o transporte- en rigor a cuál de las empresas pertenecen.

A lo que se agrega que, según los contratos de comodato, la recurrente tenía a su cargo el cumplimiento de todas las exigencias legales para circular, como impuestos, conductor habilitado y capacitado, revisión técnica de los vehículos, multas, etc., por lo que dado la magnitud de la flota de camiones y la relevancia de la actividad prestada, resultó llamativo que en los balances no se observaban cargos por los gastos de combustible incurridos, y si bien la actora expreso que la firma comodante se hacía responsable de los mismos, dicha circunstancia, como ya se dijo, resultó por demás notoria, ya que no sólo dicha empresa supuestamente otorgó en forma gratuita el uso de los camiones sino que además se hacía responsable de los gastos de combustible generados por la actividad de otra empresa.

Con esta plataforma informativa, resulta necesario ser exhaustivos en determinar si los servicios de transporte de cargas fueron efectivamente prestados -como tal- o como presume el fisco nacional la actividad real es la distribución y venta de bebidas.

VIII.- En este sentido cabe analizar las pruebas que rodean a la prestación de servicios de cargas, que de por sí es lo que está formalmente facturado y cuestionado. En este sentido en la pericial contable se han incluido varios puntos a ser evacuados por los profesionales intervinientes.

Del informe producido se observa que los primeros 4 puntos a), b), c) y d) están dirigidos a determinar si los registros contables, registros de IVA compras y ventas y libro de sueldos y jornales son llevados en legal forma. También se expiden sobre la agilidad de la organización contable. Ahora bien en punto e) se brinda un detalle de los trabajadores, registrados en las categorías de chofer o ayudante de chofer. Componen la nómina para el período bajo análisis la cantidad de 48 trabajadores. En la columna de categoría se distingue “chofer de reparto” (18), “ayudante” (26) y chofer acarreo” (4). Se informa que todos ellos están comprendidos en la convención colectiva CCT 40/89. Ahora bien solo se trata de una información formal volcada a libros, pero no se produce una prueba hábil que permita distinguir qué actividades realizaron efectivamente en cada una de las operaciones cuestionadas. De la información meramente documental surge claramente una prevalencia de los choferes de reparto, no habiéndose propuesto prueba testimonial para que cada uno de ellos hubieran indicado la efectiva actividad desarrollada, dejándose constancia que el apartado 5.11 del convenio citado está reservado para **Rama de Transporte y Distribución de Aguas, Aguas Gaseosas y Cervezas**. Ello así, no puede pasarse por alto, que la actividad principal de la recurrente es la distribución de bebidas para cuya prestación necesita rodados, ya sea propios -de los que carece- o de terceros y también resulta indispensable la contratación de choferes.

El punto siguiente, f) de pericia, propone y se produce un informe sobre la determinación de las remuneraciones. Sin embargo, lo producido permite visualizar salarios mensuales totalizados por cada período para toda la nómina. En el mismo no se distingue ni se induce a diferenciar la afectación a una u otra actividad, ya que la

empresa debería probar la efectiva realización de la actividad de transporte de cargas.

En el punto g) se informa que las operaciones registradas con dos empresas proveedoras, Gestion, Logistica y Distribucion S.A. y Compañía De Seguros La Mercantil y otros, con el fin de probar las actividades prestadas apuntando a demostrar que se contrató personal, seguros, reparaciones y mantenimiento de los rodados. A pesar de ello, ninguno de los tópicos conduce a distinguir entre las actividades bajo estudio, distribución o transporte, solo se acredita que estuvieron a cargo de DNP ProduccioneS S.R.L. los gastos que se demandaron.

En punto i) se pide vincular si los rodados utilizados coinciden con los informados por los clientes y si están relacionados con los incorporados en los contratos de comodato, sin embargo nuevamente se carece de la relación efectiva con los servicios prestados por la actora, ya que como se observó ut-supra los camiones no tenían exclusividad de uso por la comodataria, ya que la comodante se reservó parte de ese derecho.

El punto j) contempló que se informara si los contribuyentes circularizados (clientes a quienes se les prestó el servicio de transporte de carga) revisten la calidad de inscriptos, exentos o no alcanzados en el IVA y si sobre esas operaciones cabe aplicar la sobretasa de IVA de la R.G. 2126. Como se puede apreciar se trata de una consulta teórica por la que no se ha arribado a una prueba apta, ya que lo que debería haber demostrado era que el servicio prestado fue el transporte de cargas.

En cuanto al punto k) de pericia se solicitó que se informe sobre el circuito de pago de clientes circularizados por AFIP, detallando: medio de pago, certificados de retención, etc. Llamativamente la respuesta de ambos profesionales ha sido que “El circuito de pago utilizado por los clientes circularizados por AFIP incluyó transferencias bancarias, cheques y certificados de retención de ingresos brutos (Buenos Aires y CABA) e impuesto a las ganancias”. Como se advierte el alcance de la respuesta no permite análisis alguno, por el contrario confirma la ausencia de elementos virtuosos con relación a las operaciones que se buscar convalidar.

Por último se requirió información de los rubros vinculados al mantenimiento, reparación y uso en legal forma de los vehículos afectados a la actividad principal y secundaria al 31 de diciembre de 2018 que surgen de los estados contables al 31 de mayo de 2019. Ello quedó referido a Sueldos y cargas sociales, reparación y mantenimiento, combustibles y lubricantes y seguros y patentes. Sin embargo a pesar del esfuerzo para producir el punto de pericia y su respuesta, la información generada lo es a nivel de totales, no distinguiendo entre la actividad principal y la secundaria. Además el rubro combustibles demuestra que entre el 1/6/2018 y el 30/9/2018 no hubo gastos de combustibles, a lo que se suma que no abarcó el período finalizado el 31 de mayo de 2018, confirmando de esta forma que los mismos han quedado en poder de la comodante.

IX.- Que de lo expuesto se puede apreciar la ausencia total de elementos que demuestren la efectiva realización de la actividad de transporte de cargas, sin embargo queda por analizar en qué sustentó su postura el Fisco Nacional al concluir que la facturación de servicios de transporte en rigor fueron ventas de bebidas.

La falta del cómputo de combustibles en la contabilidad de DNP Producciones S.R.L. impide evaluar la incidencia de costos por kilómetro recorrido.

Que al expresar sus agravios ante este Tribunal la recurrente objetó que los inspectores no le pidieron información vinculada a los gastos incurridos por el uso de los vehículos referente a seguros y combustibles para fundar la alegada falta de capacidad económica para prestar dicho servicio, cuando de sus propias manifestaciones y de la prueba rendida se desprendió que la provisión del combustible quedaba a cargo del comodante, conforme acuerdo tácito entre ambas partes, y si bien, conforme se mencionó en las actuaciones administrativas se agregaron recibos de choferes y pólizas de seguro, ello también era necesario para el desarrollo de su actividad principal, la

distribución al por mayor de bebidas.

Aquí el punto principal lo constituye, tal como se señala en el informe de inspección, que durante la labor de auditoria se procedió a separar la venta facturada con y sin impuestos internos, comparando el tributo facturado con el informado por el proveedor originante del gravamen, vale decir, Cervecería y Maltería Quilmes SAICA, observándose que, el traslado a ventas de dicho gravamen era inferior al consignado en el costo de ventas, y de allí se infirieron ventas netas omitidas, lo que resultaba en ingresos omitidos de $ 119.056.878,54 para el período de junio 2017 a diciembre 2018.

Sobre este procedimiento la empresa sostiene que dicha estimación no tuvo en cuenta la existencia de inventarios iniciales y finales, lo que podría derivar en una conclusión distinta. Y si bien puede resultar válido el argumento en el terreno teórico, lo cierto es que analizada la información disponible de los estados contables, la existencia inicial del ejercicio 2018 ascendió a $ 23.959.873,17 y la final a $ 43.633.708,22, en síntesis una diferencia entre ambas (sin que se pueda verificar la incidencia del ajuste por inflación) que no justifica los ingresos que se imputan como omitidos y base de la sobretasa que calculó el Fisco Nacional. A su vez la empresa, debió haber propuesto en su pericial contable el agregado de los inventarios tanto al 31 de mayo de 2018 como al 31 de diciembre de 2019, cuestión que no hizo y que torna su argumento en términos dogmáticos carentes de respaldo.

Que también el personal fiscalizador comparó la facturación de venta por transporte automotor urbano de carga carente de impuestos internos correspondiente al ejercicio finalizado al 31 de mayo del año 2018, la que ascendía a un importe neto de $ 82.857.204,40 con lo informado en el Anexo III de los Estados Contables a igual fecha en concepto de Gastos de Combustibles y Lubricantes, los que alcanzaban la suma de $ 140.119,53; observándose una notable desproporción, que no pudo ser justificada con las probanzas incorporadas en autos.

Con relación a las operaciones que se utilizaron como base para el cálculo de la “sobretasa” de IVA, se comparten los criterios aplicados en la determinación, las ventas con CUIT pero sin actividad; ventas con CUITs inválidos; Ventas a consumidores finales con habitualidad e importes significativos; Ventas no informadas por los destinatarios s/circularizaciones y Ventas a contribuyentes con CUIT sin actividad relacionada y sin impuestos internos facturados.

Que a mayor abundamiento, conforme lo pone de resalto el ente fiscal, la aquí recurrente es una empresa organizada bajo la figura de sociedad anónima con una importante facturación y un gran giro comercial, lo que permite presumir que las inconsistencias detectadas, constituyen una conducta dirigida a omitir los tributos al Fisco, máxime cuando dicha conducta no es aislada sino que responde a un actuar omisivo que se reitera a través del tiempo.

Que si bien la actora aduce en su defensa que los clientes no desconocieron las operaciones y que además brindaron información sobre los medios de pago, en la misma resolución apelada se le hace saber que lo que se está objetando justamente es que la actividad de servicio de transporte fue utilizada para el blanqueo de su operatoria de venta de bebidas a sujetos no categorizados y/o no inscriptos, evitando su bancarización al trocarlo por cheques y/o transferencias bancarias, los que aplicaba a su giro comercial para el pago de bienes y servicios.

Que las constancias documentales agregadas y la prueba rendida ante este Tribunal no resultaron suficientes para contradecir la postura fiscal al resultar contundentes los elementos recabados por el personal fiscalizador, toda vez que el caso bajo análisis es, en definitiva, una cuestión de hecho y prueba y conforme lo dispone el art. 33 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas.

Que lo expuesto hace aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Que ello así resulto acertado el criterio sostenido por el Fisco Nacional, por lo que corresponde convalidar el ajuste practicado en el Impuesto al Valor Agregado.

X.- Que por IF-2022-127816996-APNDTD#JGM la recurrente invoca como hecho nuevo que el ente fiscal inicio una nueva fiscalización con la finalidad de auditar las diferencias en el Impuesto SICORE-IVA debido a la omisión de practicar las percepciones a los sujetos no categorizados en los períodos fiscales 1/2019 al 12/2020, es decir que señala que se trata de los mismos conceptos que se encuentran en discusión en estos autos. Afirma que una vez concluida, dicha inspección no encontró mérito para cuestionar la prestación del servicio de transporte de cargas ni la capacidad económica para desarrollarlo, por lo que advierte que el Fisco no reclamó ningún importe en concepto de percepciones omitidas por aplicación de la Resolución General (AFIP) N° 2126. Por ello, entiende que presente pretensión fiscal se ha tornado una cuestión abstracta.

Que el Fisco Nacional mediante IF-2022- 140329048-APN-DTD#JGM hace saber que en el informe final aludido por la recurrente, agregado por IF-2022-127817401-APN-DTD#JGM, se indicó que la actora presentó en forma voluntaria las declaraciones juradas rectificativas, por lo que se consideró cumplido el origen del cargo y se dispuso su archivo.

XI.- Que con relación a los intereses resarcitorios reclamados, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. C.S.J.N., Citibank NA el DGI, 01/06/2000), lo que se produce por el solo vencimiento del plazo, es decir en forma automática. A ello se agrega que fueron calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998), por lo que cabe disponer la confirmación de los mismos.

XII.- Que resta expedirse sobre la procedencia de las sanciones aplicadas con fundamento en el art. 45 de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.), respecto de las cuales se encuentran acreditados los elementos que permiten encuadrar la conducta de la recurrente en dicha figura al configurarse el presupuesto básico de omisión de pago, sin que haya logrado acreditar la falta de culpa en su accionar, ni tampoco la existencia de un error con entidad para eximirla, por lo que cabe disponer la confirmación de las mismas.

XIII.- Que por lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiero a la solución propiciada por el Vocal Instructor.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiero a la decisión del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1. Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.
2. Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 4.420.483 (pesos cuatro millones

cuatrocientos veinte mil cuatrocientos ochenta y tres), equivalente a 144,64 (ciento cuarenta y cuatro con 64/100) UMA, y por el patrocinio letrado, la suma de $ 11.051.208 (pesos once millones cincuenta y un mil doscientos ocho), equivalente a 361,60 (trescientos sesenta y uno con 60/100) UMA, las que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29, y 51 de la ley 27.423, la Acordada N° 36/23 (CSJN) y la Resolución SGA 3369/2023.

3. Regular los honorarios del perito contador designado a propuesta del Fisco Nacional, Juan Ignacio Estévez, en la suma de $ 4.127.139 (pesos cuatro millones ciento veintisiete mil ciento treinta y nueve) equivalente a 135,04 (ciento treinta y cinco con 04/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines la labor desarrollada en autos.
4. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese y notifíquese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.28 11:57:36 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.28 14:11:23 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.28 15:41:40 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.28 15:41:41 -03:00