

Jurisprudencia

Buenos Aires, 4 de agosto de 2017

Fuente: página web A.F.I.P.

Procedimiento tributario. Convenios para mejorar la competitividad y generación de empleo. Ley 25.414 y Dto. 730/01. Transporte de cargas. Actividades comprendidas. Cumplimiento de los requisitos para acceder a sus beneficios. Se revoca la sentencia de primera instancia. AESA Misiones S.A. c/A.F.I.P.-D.G.I. s/Contencioso-Administrativo - varios. C.F.A. Posadas.

En la ciudad de Posadas, provincia de Misiones, a los 4 días del mes de agosto del año 2017, se reúnen los señores jueces de esta Cámara, Dres. Mirta Delia Tyden de Skanata, Ana Lía Cáceres de Mengoni y Mario Osvaldo Boldu, a fin de dictar sentencia en Autos: “Expte. FPO 23000352/08/CA1 AESA Misiones S.A. c/A.F.I.P.-D.G.I. s/Contencioso-Administrativo - varios” en presencia de la señora secretaria autorizante. Examinados los mismos y planteada la cuestión respecto de si es conforme a derecho el fallo recurrido, previo al intercambio de ideas que hacen a la esencia del acuerdo, la Dra. Mirta Delia Tyden de Skanata –a quien le correspondió el primer voto– dijo:

I. Que, a fs. 24/34 se presentó la firma AESA Misiones S.A. –en adelante AESA– e interpuso demanda contenciosa-administrativa contra la Res. de la Administración Federal de Ingresos Públicos –en adelante A.F.I.P.– 48/08 que dispuso no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por su parte contra la Res. de la Dirección Regional Posadas de la A.F.I.P. 922/06 que declaró caducos los beneficios otorgados por el Convenio para Mejorar la Competitividad y la Generación de Empleo creado en el marco del Dto. 730/01.

A fs. 58/63 vta. la A.F.I.P. contestó demanda, solicitó se rechace la acción y se confirme en todas sus partes la resolución recurrida, con costas al actor. De su lectura así como también del informe final de inspección realizado por la A.F.I.P. se aprecia que el fundamento para denegar la aplicación de los beneficios fiscales radica en que la actividad en la que se inscribió el contribuyente no se condice con la actividad real que realiza. En suma, refiere que el objeto social dista de ser la recolección de residuos domiciliarios y menos aún el transporte de carga.

A fs. 190/192 obra sentencia que hizo lugar en forma parcial a la demanda y reconoció la validez de los beneficios para mejorar la competitividad en lo que respecta a los períodos fiscales 2001, 2002 y 2003, con costas en el orden causado. Asimismo, difirió la regulación de honorarios profesionales hasta tanto se determine base arancelaria.

Para arribar a esta decisión el juez “a quo” consideró que:

“... el acceder a los beneficios derivados de los convenios para mejorar la competitividad de manera alguna constituye un derecho adquirido, sino que ellos se mantienen vigentes en la medida que los beneficiarios en cada año fiscal continúen reuniendo las condiciones que la norma prevé para concederlos; siendo la A.F.I.P.-D.G.I. –a través del registro creado por la Res. Gral. A.F.I.P. 1.081/01–, la encargada de su fiscalización y si corresponde, determinar la pérdida de las ventajas fiscales ...” (f. 191 cuarto párrafo).

Más adelante concluyó que a través de la pericia contable de fs. 126/129 respecto de los períodos bajo análisis –años 2001, 2002 y 2003–, el perito arribó a la conclusión que la incidencia porcentual en los costos operativos de la actora por la actividad de transporte está dentro de los parámetros fijados por los arts. 4 y 5 de la Res. S.Tr. 47/01. Continúa diciendo que el dictamen que no fue objetado por la demandada (según f. 133) y decidió aprobarlo por hallarse fundado en técnicas propias de la profesión de perito (ver fs. 191 vta. tercer párrafo). Asimismo, confirma la caducidad dispuesta en la Res. de la Dirección Regional Posadas de la A.F.I.P. 922/06 por los períodos posteriores a los antes referidos.

La sentencia es recurrida por el demandado a fs. 193/200, agregándose a fs. 205/212 escrito de expresión de agravios; los que se centran en la existencia de arbitrariedad debido a que el juez “a quo” ha fallado contra “legem” toda vez que la actora no reúne los requisitos exigidos por la normativa para tener acceso a los beneficios.

Corrido que fuera el traslado de la expresión de agravios, el actor no hizo uso del derecho a contestar.

II. Que, teniendo en cuenta la firmeza parcial del fallo recurrido y a luz de los agravios expuestos en el recurso bajo estudio, la cuestión radica en determinar si en los períodos fiscales 2001/2002/2003 AESA reunía los requisitos para acceder a los beneficios del Convenio de Competitividad para el Transporte de Cargas.

Que, la actora afirma que el objeto social de AESA S.A. fue cumplir con la concesión del servicio de transporte, tratamiento y disposición de residuos sólidos urbanos, asimilables y patológicos –postura que adoptó el “a quo”–. Por el contrario la A.F.I.P. afirmó que la actora no realizó transporte de cargas, toda vez que su actividad real consistía en el preparamiento de suelos donde se haría el tratamiento de residuos urbanos, asimilables y patológicos.

Referidas brevemente las dos posturas, debo decir que la actividad del transporte de cargas se rige por la Ley 24.653 sancionada en el año 1996 (reglamentada por el Dto. 1.035/02). El objeto de dicha ley es obtener un sistema de transporte automotor de cargas que proporcione un servicio eficiente, seguro y económico, con la capacidad necesaria para satisfacer la demanda y que opere con precios libres. Para alcanzar estos resultados el sector dispone de condiciones y reglas similares a las del resto de la economía, con plena libertad de contratación y tráfico, a cuyo efecto cualquier persona puede prestar servicios de transporte de carga, con sólo ajustarse a esta ley (art. 1).

Asimismo, la ley define que se entiende por: a) transporte de carga por carretera: al traslado de bienes de un lugar a otro en un vehículo, por la vía pública; b) servicio de transporte de carga: cuando dicho traslado se realiza con un fin económico directo (producción, guarda o comercialización, o mediando contrato de transporte); c) actividades conexas al transporte: los servicios de apoyo o complemento, cuya presencia se deba al transporte, en lo que tenga relación con él; d) transportista: la persona física o jurídica que organizada legalmente ejerce como actividad exclusiva o principal la prestación de servicios de autotransporte de carga; e) empresa de transporte: la que organizada según el art. 8, presta servicio de transporte en forma habitual; f) transportista individual: al propietario o copropietario de una unidad de carga que opera independientemente por cuenta propia o de otro con o sin carácter de exclusividad; g) transportador de carga propio, el realizado como accesorio de otra actividad, con vehículos de su propiedad, trasladando bienes para su consumo, utilización, transformación y/o comercialización y sin mediar contrato de transporte; h) fletero: transportista que presta el servicio por cuenta de otro que actúa como principal, en cuyo caso no existe relación laboral ni dependencia con el contratante (ver art. 4).

A su vez, los convenios de competitividad tuvieron su origen en la emergencia económica que sufrió el país a principios de los años 2000 y encuentran reconocimiento en la Ley 25.414. Como es sabido, con la sanción de la mencionada norma se procuraba paliar los nocivos efectos de la crisis que atravesaba nuestro país en aquellos años, habilitándose la posibilidad de crear y eliminar exenciones impositivas.

La doctrina ha dicho que en materia de emergencia pública, se eliminó de cuajo otra disposición que causó pánico: la posibilidad de modificar la legislación laboral, previsional, de Seguridad Social y de asistencia social. También el proyecto contemplaba algo muy polémico: la habilitación para eliminar exenciones impositivas. Esto, como ya dijimos, es muy discutido porque se sostiene que toda eliminación de una exención es indirectamente la creación de un impuesto (Ibarlucía, Emilio A. “De los ‘superpoderes’” a una delegación legislativa “más razonable” (Comentario a la Ley 25.414), LA LEY 2001-C, 1396, cita online: AR/DOC/1118/2001).

Los importantes beneficios impositivos para los sectores afectados comprendidos en los convenios de competitividad –entre ellos, el de transporte de cargas– se encuentran descriptos en el art. 1 del Dto. 730/01, fijándose como regla que los mismos serán acordados en la medida que se encuentren incluidos en el respectivo convenio celebrado en particular con cada sector, aprobado por el Poder Ejecutivo nacional, siempre que los sujetos beneficiarios de los mismos estén comprendidos en las nóminas que, a tal efecto, serán elaboradas en función de las definiciones, condiciones, limitaciones y demás requisitos que dispongan los organismos competentes del Poder Ejecutivo nacional para cada una de las situaciones convenidas y, en todos los casos de acuerdo con la forma, plazo y condiciones que al respecto establezca la Administración Federal de Ingresos públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, las que a los fines de su aplicación deberán detallar los beneficios que se otorgan y ser publicadas en el Boletín Oficial (art. 2).

El art. 4 establece que el incumplimiento de los compromisos convenidos o, en su caso, de las condiciones requeridas para que proceda la incorporación al régimen de sujetos comprendidos en el mismo, producirá la caducidad de los beneficios otorgados, a partir del acaecimiento de los hechos que la ocasionaron.

Que, la Res. Gral. A.F.I.P. 1.029/01 creó el “Registro de Beneficiarios de los Convenios para Mejorar la Competitividad y la Generación de Empleo”, en el que debían inscribirse los sujetos acreedores de los beneficios otorgados por el Dto. 730/01 y sus complementarios, para poder gozar de los mismos.

La Res. Gral. A.F.I.P. 1.113/01 fija en su art. 1 –los sujetos que reúnan los requisitos establecidos en el art. 1 de la Res. S.Tr. 35/01 con los alcances previstos en la Res. S.Tr. 47/01 para las empresas del transporte automotor de cargas, a los fines de gozar de los beneficios dispuestos en los incs. a), b) y c) del art. 1 del Dto. 730/01 y sus complementarios, deberán formalizar su inscripción en el “Registro de Beneficiarios de los Convenios para Mejorar la Competitividad y la Generación de Empleo” creado por la Res. Gral. A.F.I.P. 1.029/01 y sus complementarias, observando las disposiciones de esta última norma y las que se establecen por la presente.

La Res. 45/01 (*) A.F.I.P. amplió los beneficios del Dto. 730/01 a quienes ejercieren otras actividades además de realizar transporte automotor de cargas, en cualquiera de las especialidades previstas en el Conv. Colect. de Trab. 40/89, con personal encuadrado en dicho convenio. En su art. 5 la resolución fija que los beneficios establecidos en el art. 1, incs. b) y c), del Dto. 730/01, se asignarán en forma plena a quienes presenten un nivel igual o superior al setenta por ciento (70%) en el coeficiente referido en el apart. II, Sección 3, Fila 11 del anexo de la presente resolución:

() Publicación textual de A.F.I.P.*

a) Para un coeficiente comprendido entre el veinte por ciento (20%) y el cuarenta por ciento (40%), los beneficios serán del cuarenta por ciento (40%).

b) Para un coeficiente superior al cuarenta por ciento (40%) e inferior al setenta por ciento (70%), los beneficios serán del setenta por ciento (70%).

La actora fue incluida en el listado de beneficiarios en el mes de agosto de 2001 (conforme publicación del Boletín Oficial).

Ahora bien, al momento de encuadrar la actividad dentro del listado de beneficiarios, la A.F.I.P. adoptó el temperamento de considerar al transporte de residuos dentro del universo de transporte de cargas. En el caso, dicha tarea comprendía los viajes desde el lugar donde los residuos se depositan hasta el lugar donde se realizaba su tratamiento.

III. Con posterioridad, la empresa fue inspeccionada mediante OI 90985, apreciándose de la lectura del informe final que el inspector actuante afirmó que la actividad en la que se inscribió el contribuyente no coincide con la actividad real de mismo.

Asimismo, concluyó que con anterioridad al año 2003 AESA no realizaba recolección de residuos domiciliarios, por lo que la actividad no se correspondía con el transporte de carga. Consideró además que dentro del objeto la etapa traslado constituye el cero coma cero siete por ciento (0,07%) de la actividad que efectivamente realizaba (ver expediente admirativo).

En similar sentido el "Contrato de concesión" suscripto con la provincia de Misiones (Licitación 4/99) establece que la firma AESA se encargará del transporte de los residuos sólidos domiciliarios asimilable y patológicos, desde las estaciones de transferencia hasta el predio de disposición final. El ámbito de la concesión abarca los ejidos de las ciudades de Posadas, Garupá, Candelaria, Santa Ana, San Ignacio, Santo Pipo, Gobernador Roca y Jardín América como municipios generadores de los residuos (art. 1.3). El objeto de la concesión comprende tanto la construcción de la infraestructura básica en el área de relleno sanitario, construcción de estaciones de transferencia, entre otros, **y el transporte los residuos urbanos, asimilables y patológicos desde las estaciones de transferencia hasta el sitio de disposición final (la negrita me pertenece)**. Asimismo, se acuerda que la recolección de residuos y descarga en las estaciones de transferencia corresponde a los municipios (art. 3.1.1).

Con fundamento en estas cuestiones advertidas por la inspección, el jefe de la Sección Posadas de la D.G.I.-A.F.I.P. mediante la Res. de la Dirección Regional Posadas 922/06 declaró la caducidad de los beneficios otorgados en el marco del Dto. 730/01.

Que, el contribuyente apeló la caducidad de los beneficios con base en tres ejes centrales:

a) Es una empresa de transporte, que aun cuando su actividad principal no esté definida como empresa de transporte tradicional, éste constituye un factor esencial para el desarrollo de su objeto, ya que no se puede recoger, transportar y disponer residuos sólidos urbanos sin contar con una flota de camiones que realicen el transporte de los mismos.

b) Una de las especialidades prevista en el índice del Conv. Colect. de Trab. 40/89 es la rama servicio de recolección y/o compactación de residuos etcétera.

c) El personal de la empresa está encuadrado en el Conv. Colect. de Trab. 40/89 y se encuentra afiliado al Sindicato de Choferes de Camiones Obreros y Empleados del Transporte Automotor de Cargas Generales de Misiones.

En suma alega que el transporte se realiza desde las ciudades donde se hallan los residuos hasta su lugar de disposición final. Respecto de la incidencia en los gastos de la empresa –que para la A.F.I.P. es de cero coma cero siete por ciento (0,07%)– hace un reflexión respecto de que la incidencia de los gastos se debe a que se encontraba construyendo la infraestructura necesaria para el relleno sanitario y concluye que su parte cumple con los porcentuales establecidos por Res. S.Tr. 47/01 conforme surge de sus declaración juradas.

Luego hace un detalle de los gastos relacionados con el transporte donde concluye que la incidencia en los gastos del transporte fue de sesenta y dos coma sesenta y dos por ciento (62,62%) en el año 2001; sesenta y cinco coma setenta y tres por ciento (65,73%) en el año 2002 y sesenta y nueve coma treinta y dos por ciento (69,32%) en el año 2003.

El Dict. jurídico 222/08 entendió que no corresponde hacer lugar al recurso. La Res. de la A.F.I.P. 48/08 rechazó el recurso de apelación y confirmó la Res. de la Dirección Regional Posadas 922/06.

IV. Ya entrando en la ponderación de la prueba rendida en Autos, a f. 81 el Sindicato de Choferes de Camiones, Obreros y Empleados del Transporte Automotor de Cargas Generales informó que la empresa estaba registrada como empresa de recolección de residuos domiciliarios y patológicos e incluido dentro del Conv. Colect. de Trab. 40/89 que rige para tal actividad.

En similar sentido, a f. 5 de las Actuaciones administrativas caratuladas Nº 11125-184-2006 se aprecia la existencia de una certificación contable realizada el 10/9/01 donde la contadora Alicia Noemí Husulak certifica que conforme surge de la documentación citada en el párrafo anterior, la cantidad de personal y sus categorías informadas en hoja anexa corresponde al nivel de empleo al 31 de julio de 2001. Asimismo certifica que las categorías del personal de AESA lo son de acuerdo al Conv. Colect. de Trab. 40/89.

A su vez, la Secretaría de Transporte dependiente del Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios respondió el oficio que le fuera remitido a fin de que de informe si la actividad de recolección y transporte de residuos puede ser definida como transporte de cargas, a lo que respondió: “... Por todo lo expuesto, entendemos que tanto en la definición general de la Ley 24.653, así como también en las categorías contenidas en el Dto. 1.035/02, queda claramente establecido que la actividad de recolección y transporte de residuos se trata de una modalidad de transporte automotor de cargas ...” (fs. 88/89).

A f. 120 la Subsecretaría de Transporte dependiente del Ministerio de Planificación Federal informó que la actora se encuentra inscrita en el Registro Unico del Transporte Automotor (RUTA).

También comunicó que el RUTA habilita las empresas nacionales, que realizan el transporte de cargas jurisdiccional e internacional.

V. Que de la prueba colectada advierto que la actora no ha probado lo afirmado tanto en sede administrativa como en demanda, es esto, la efectiva realización de transporte de cargas de residuos. En consecuencia tampoco ha probado el cumplimiento de los parámetros establecidos en la Res. S.Tr. 47/01.

En el escrito de inicio sostuvo la existencia del transporte y su conformación mediante un cuadro o detalle de los gastos atribuibles directamente al costo del mismo según balances presentados (f. 33) y ofreció prueba pericial contable a fin de que determine dicho tópico (f. 34).

Sin embargo, no adjuntó prueba alguna que avale tales gastos; tampoco ha demostrado con qué medio/s de transporte realizaba el traslado de residuos, cuántos viajes se realizaron en los períodos cuestionados ni la cantidad de vehículos que se utilizó a tal fin.

Que, al respecto tampoco encuentro sustento en la pericia contable de fs. 126/129 vta., en cuyo primer punto de pericia se le solicita al perito que calcule la incidencia porcentual del costo de la actividad del transporte sobre el total de los costos operativos de la empresa por los períodos julio año 2001/marzo 2003 para determinar qué proporción de las ventas son atribuibles al transporte de cargas.

Al responder la cuestión el perito señaló la dificultad de dicha tarea debido a la complejidad de determinar cuáles son los ingresos y gastos que estrictamente corresponden al transporte de cargas. A su entender la dificultad no sólo es dogmática o conceptual sino también contable ya que la documental no permite determinar la proporción en sentido estricto e indubitable vinculada al transporte de los elementos. Luego de señalada la complicación, el experto, sin embargo determinó que en base a la documentación contable surge que existen ciertos gastos operativos contabilizados como vinculados a la actividad de transporte y da respuesta a lo solicitado conforme surge de los cuadros anexos que lucen a fs. 126/127, donde se evidencia que la incidencia porcentual por los años cuestionados alcanza cero coma sesenta y nueve por ciento (0,69%); cero sesenta y seis por ciento (066%); cero cincuenta y cuatro por ciento (054%).

Respecto de la pericia he de disentir con el juez de primera instancia, pues su lectura integral no me permite tener por demostradas las afirmaciones de la empresa, máxime al haberse señalado la dificultad de responder los puntos propuestos. Es por ello y a tenor de lo dispuesto por el art. 277 del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación considero que respecto de los hechos controvertidos en la presente causa, el dictamen carece de la fuerza probatoria necesaria para hacer lugar a la demanda.

Es decir que asiste razón al recurrente cuando expresa que incluso con los datos que resulta de la prueba pericial propuesta por la contraria, que contribuyente no reúne los requisitos exigidos por la ley para los beneficios que aspira (f. 211, quinto párrafo).

Bajo estos lineamientos, insisto, en que actora debió probar en tanto la realización de actividades consideradas dentro del rubro transporte de cargas, como el cumplimiento de los requisitos de las Res. S.Tr. 35/01 y 45/01, lo que tampoco hizo. No surgen de la atenta lectura de la causa constancias de las rutas, lugar donde se iniciaba el transporte ni otro dato que arroje luz sobre la cuestión sometida a estudio, lo que impide tener por acreditado el presupuesto necesario para el goce de los beneficios antes mencionados.

Que, a ello se suma que es el actor quien se encontraba en mejores condiciones de probar sus afirmaciones y controvertir las aseveraciones de la A.F.I.P. para caducar el beneficio lo que como dijera supra no sucedió, por lo que propongo al acuerdo hacer lugar al recurso de apelación y revocar la sentencia de primera instancia en lo que fuera materia de agravios, con costas a la perdedora en ambas instancias (art. 68, Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación).

V. Por ello, voto por revocar la sentencia obrante a fs. 190/192 en lo que fuera materia de agravios, con costas a la parte vencida (art. 68, Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación). Así voto.

Los Dres. Ana Lía Cáceres de Mengoni y Mario Osvaldo adhieren al voto anterior.

Con lo que finalizado el acuerdo, firmando los señores vocales ante mí, doy fe.

Posadas, 4 de agosto de 2017,

Y VISTOS: por los fundamentos que preceden, revócase la sentencia obrante a fs. 190/192 en lo que fuera materia de agravios, con costas a la parte vencida (art. 68, Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación).

Notifíquese. Publíquese en la forma dispuesta en la AA. C.S.J.N. 15/13. Devuélvase.

Fdo.: Analía Cáceres de Mengoni, Mario Osvaldo Boldu y Mirta Tyden de Skanata.