



Ref. Expte.

s/Inspección.

DICTAMEN N° 444/2015

SEÑOR DIRECTOR GENERAL:

En estas actuaciones, el apoderado de la firma , a fs. 88/94, interpone recurso de reconsideración, contra los términos de la Resolución 327-6/2011 de la Administración Regional Santa Fe, cuya copia obra a fs. 85, que determinara diferencias impositivas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes a los anticipos: Enero a Diciembre 2008; Enero a Abril 2009; Junio a Diciembre 2009; Enero a Abril 2010; Julio y Agosto 2010 y aplicara los intereses y penalidades pertinentes.

Aduce que la pretensión fiscal es errónea al interpretar que efectúa exportaciones de servicios.

Agrega que, tanto la inspección como los considerandos de la resolución en crisis, conceptúan de manera equivocada, la actividad desarrollada por la empresa, consistente en el "transporte de pasajeros/ cargas internacional y servicio de turismo internacional", al juzgar que, los ingresos generados deben ser tratados como exportaciones de servicios y, por ende, gravadas con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Como fundamento de la postura esgrimida, traen a colación las normas de procedimiento fiscal nacional en materia del Impuesto al Valor Agregado, así como pronunciamientos de la Administración Federal de Ingresos Públicos -AFIP-, tales como el Dictamen (DAT) 34/2003.

Alega que los servicios prestados por , no encuadran en el concepto de "exportación de servicios", puesto que los mismos son prestados en el exterior, es decir, configuran una actividad económica llevada a cabo fuera del país, por lo que se encuentra marginada de la imposición local.

Sostiene, además, que debe revocarse la resolución atacada, habida cuenta que el impuesto no se encuentra incluido en la tarifa legalmente fijada por la Secretaría de Transporte de la Nación; dice que no se tuvo en cuenta la incidencia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la composición de los costos del precio del boleto, criterio que, a juicio de la agraviada, se encuentra avalado en los innumerables fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Cuestiona la determinación de la base imponible, alegando que si bien para la conformación de la misma, se considera el origen del viaje, yerra con los viajes originados fuera del país.

En relación a lo antes expuesto, la recurrente aduce que la inspección, a fs. 40, estableció un porcentaje para esta jurisdicción sobre el total de los ingresos por servicios nacionales con origen en las distintas provincias del país, según el artículo 9º del Convenio Multilateral, para luego aplicar dicho porcentaje sobre el total de ingresos incluidos los inherentes al transporte internacional; utilizando una metodología que resulta insostenible, aplicada también para el caso de los servicios de turismo internacional -hoteles, excursiones, comidas- prestados en Brasil.

Impugna las multas aplicadas y deja planteado el error excusable.

Así expuestos los fundamentos de la contribuyente, esta Dirección General, como paso previo a pronunciarse, entiende oportuno efectuar las siguientes observaciones, a saber:

Cabe en primer lugar señalar que la correcta atribución de ingresos interjurisdiccionales es materia exclusiva de los Organismos del Convenio Multilateral; en efecto, tanto la Comisión Arbitral como la Comisión Plenaria, cuando se abocaron al tratamiento de los casos de distribución de ingresos generados por actividades, como la aquí analizada, desarrolladas en más de una jurisdicción, se han pronunciado a través de innumerables antecedentes, entre otros los que a continuación exponemos:

RESOLUCIÓN N° 31/2010 (C.A.) "EICE DE ARGENTINA S.A."- ratificada por la Resolución CP N° 19/2011:

"Que conforme a ello, la empresa debe atribuir los ingresos por el desarrollo de su actividad a la jurisdicción donde se origina la carga, lo cual no ofrece problemas cuando ello ocurre en una jurisdicción del país, ya sea que se de un transporte interjurisdiccional o internacional, puesto que la disposición aplicada -artículo 9º- no especifica a qué tipo de transporte se refiere, lo cual debe entenderse que comprende a ambos."

RESOLUCIÓN N° 64/2013 (C.A.) "Aerolíneas Argentinas S.A. c/Provincia de Buenos Aires" ratificada por la Resolución CP N° 51/2014:

"Que esta Comisión observa que en el caso, referido a la aplicación del artículo 9º del Convenio, aparecen cuatro supuestos que conviene tratar separadamente: (i) vuelos internacionales con origen en la Provincia de Buenos Aires; (ii) viajes internacionales con origen en jurisdicción extraña a la bonaerense, (iii) viajes internacionales con origen en el exterior que finalizan en la Provincia de Buenos Aires (iv) viajes internacionales con origen en el exterior que arriban a Ezeiza-Provincia de Buenos Aires y desde allí parten hacia al interior del país."



Ref. Expte.

s/Inspección.

DICTAMEN N° 444/2015

Que sobre el primero (i) -vuelos internacionales con origen en la Provincia de Buenos Aires-, Aerolíneas Argentinas no se ha agraviado del tratamiento que esa jurisdicción le ha conferido a tales ingresos, motivo por el cual el ajuste practicado por tales conceptos ha quedado firme y consentido.

Que en cuanto a los vuelos internacionales en conexión con origen en otra jurisdicción extraña a la Provincia de Buenos Aires, corresponde que los ingresos se atribuyan a esa otra jurisdicción porque en ella se origina el viaje, siendo que allí asciende el pasajero al medio de transporte con destino final a un aeropuerto internacional.

Que ello es así porque estos vuelos necesariamente se deben adquirir a la empresa en "conexión" con otros vuelos. En el caso de un vuelo en conexión, sea o no de cabotaje en el que después el viajero toma un vuelo internacional, el contrato de transporte debe considerarse uno solo, es inescindible, con total independencia de que se hagan escalas, y sobre este punto, se refieren las normas nacionales y también las que tienen jerarquía superior al Convenio Multilateral.

Que distinto es el encuadre si un vuelo se ha contratado por separado, desconectado o disociado de otro vuelo, en donde sí podrá prosperar la segmentación en la atribución de los ingresos como es el planteo de la Provincia de Buenos Aires.

Que en los casos de los (iii) viajes internacionales con origen en el exterior y que finalizan en la Provincia de Buenos Aires, si el vuelo parte de un país extraño y en el país arriba a Ezeiza, Provincia de Buenos Aires, no corresponde que a los ingresos se los atribuya a ninguna jurisdicción porque no se da el presupuesto para la aplicabilidad del art. 9 del Convenio Multilateral, pues el viaje, de las cosas o de las personas, no se originan en ninguna jurisdicción argentina, sino en un país extraño. (El resaltado nos pertenece)

Que en la hipótesis (iv) de viajes internacionales con origen en el exterior que arriban a la Provincia de Buenos Aires y desde allí parten hacia al interior del país, se entiende que no corresponde hacer ninguna atribución, ni a la Provincia de Buenos Aires ni a la otra provincia de destino del pasajero, pues no se da el presupuesto que le exige el art. 9 del Convenio Multilateral porque en ninguna jurisdicción se origina el viaje, sino sólo en el extranjero. De idéntica manera ocurre con las cosas que se transportan de un país extraño. (El resaltado nos pertenece)

Por su parte, es dable señalar que esta Dirección General, a través de sendos interpretativos, tales como: Informes: 137/1992; 822/1997 y 880/2002 y Dictamen 284/2014, se pronunció en el mismo sentido que el criterio sostenido por los Organismos del Convenio Multilateral.

En conclusión y sobre la base de lo anteriormente manifestado, entendemos que los ingresos generados por el transporte internacional, con origen en alguna jurisdicción del país y destino al extranjero, deben asignarse según los lineamientos del artículo 9º del Convenio Multilateral.

Por el contrario, cuando el transporte o flete sea originado en el exterior, no puede -de ninguna manera- atribuirse a jurisdicción

alguna del territorio argentino, dado que no se cumple con el principio de territorialidad, fundamental para la procedencia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; el mismo razonamiento es válido para los servicios **prestados y utilizados totalmente en países extraños** a la República Argentina.

En cuanto a la pretensión de reputar como hecho eximente, que no se contempló el tributo provincial en el costo de la tarifa por parte de la autoridad de aplicación, para no pagar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a la actividad de transporte interjurisdiccional, cabe señalar que, esta Dirección General, se expidió al respecto, mediante los Informes N° 414/93; N° 123/94 y 284/2014, que hiciera suyos la Administración Provincial, debiendo destacarse que la Fiscalía de Estado, a través del Dictamen 1345/94, avaló la postura fiscal sustentada en el Informe 123/94 citado. (Se agregan copias).

En el mismo sentido, se pueden citar como antecedentes, tanto el Informe 102/2005 y el Dictamen 375/2015, también de esta Dirección General. (Se agregan copias).

Dichos pronunciamientos sostuvieron que la potestad de los Fiscos Provinciales, en materia de transporte interjurisdiccional, es totalmente válida, por cuanto no puede limitarse, por el hecho de que, el propio prestador del servicio, no haya previsto en la propuesta tarifaria, la incidencia del impuesto por el cual resulta sujeto obligado.

Por lo tanto, en este tópico, no le asiste razón a los recurrentes, toda vez que la actividad de transporte interjurisdiccional que desarrollan, con origen en la Provincia de Santa Fe, se encuentra gravada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Ahora, resta dilucidar la cuestión planteada concretamente en los presentes actuados, teniendo en cuenta los argumentos esgrimidos al respecto por la quejosa y todas las apreciaciones que hemos vertido en los párrafos precedentes.

A fs. 32, se anexa el Acta de Inspección, debidamente suscripta por la apoderada de la firma mediante la cual se **aceptan y ratifican los pertinentes cuadros elaborados por la fiscalizadora en el curso de la auditoría fiscal**, debiendo remarcarse los aspectos sobresalientes de la misma, a saber:

- a) Cuadro Anexo A: Ingresos Netos del IVA totales del país, discriminados por actividad. -Punto 15-
- b) Cuadro Anexo B: Detalle de ingresos netos de IVA por transportes originados en la Provincia de Santa Fe. -Punto 16-



Ref. Expte.

s/Inspección.

DICTAMEN Nº 444/2015

- c) Cuadro Anexo C: Detalle de ingresos que conforman la actividad de Servicios de transporte y turismo prestados en el Exterior. -Punto 17-
- d) Consta que hasta el mes de junio de 2009, no dispone de registraciones que permitan discriminar entre ingresos originados en servicios de transportes internacionales y servicios de turismo internacional -Punto 18-
- e) Consta que no dispone de registraciones que permitan discriminar entre las distintas jurisdicciones donde han tenido origen o destino, los viajes al exterior, ya sea refieran a servicio de transporte internacional o al servicio de turismo internacional -Punto 19-

A fs. 51/53, la Dirección de Fiscalización, luego de la auditoría fiscal realizada, emitió el pertinente informe, del cual podemos inferir lo siguiente:

- a) el período comprendido en la inspección abarca desde Enero de 2008 a Agosto de 2010.
- b) Se verificaron ingresos que la rubrada consideró exentos; los mismos se corresponden al transporte internacional de pasajeros/carga y servicios de turismo prestados en el exterior (Brasil), a los que se los consideró "exportación de servicios".
- d) dado que la sociedad no cuenta con registros que posibiliten distinguir el transporte internacional de pasajeros/carga y servicio de turismo internacional hasta el 30/06/2009, se efectuó una estimación conforme se detalla en el Cuadro Interno Nro. 1, partiendo de los datos reales inherentes al mes de Julio de 2009 a Agosto de 2010; surgiendo, así, porcentajes de representatividad de cada rubro sobre el total, que fueron aplicados presuntivamente desde los anticipos Enero 2009 a Junio 2009.
- e) Luego y a los fines de la atribución de los ingresos a Santa Fe, se asignaron por el origen del viaje, debiendo recurrirse a estimaciones, conforme a lo detallado en el Cuadro Interno Nro. 2 y Cuadro Interno Nro. 3, en el que surge el monto de ingresos por servicio de transporte internacional que corresponde a nuestra jurisdicción y resto del país, según porcentajes estimativos para cada período fiscal que surgen de los Cuadros Anexos A y B.
- f) En el caso del rubro Servicio de Turismo, se asignaron a Santa Fe, según lo establecido en el Régimen General del artículo 2º.

Analizados que fueran los actuados, amerita destacar que, al no suministrarse las pertinentes registraciones contables, extracontables y/o documentales, que hubiesen posibilitado realizar una determinación de oficio sobre base cierta, fundamentalmente en los períodos, a que se hace referencia en el Punto 18 del Acta de Inspección que fuera convalidada por la propia empresa, deviene legítima la determinación de oficio realizada presuntivamente, en un todo de acuerdo a los lineamientos estipulados en los artículos 34 y 35 del Código Fiscal (t.o. 1997 y sus modificatorias), vigente en los períodos fiscalizados.

Por ende y no habiéndose acompañado los elementos contables y documentales que logren conmovir el procedimiento llevado a cabo por la auditoría fiscal, al menos, en los períodos contemplados en el Punto 18 del Acta mencionada, corresponde desestimar lo argüido en tal sentido por la quejosa.

Ahora bien, en los anticipos devengados a partir del mes de Julio de 2009, al contarse con la documental y la registración contable que posibilitaría la adecuada discriminación de los ingresos generados, en función de los distintos rubros de actividades, consideramos que, teniendo en cuenta las aclaraciones que efectuáramos más arriba, concernientes a los viajes originados en el exterior y el servicio de turismo prestado y utilizado totalmente fuera del país, estos ingresos deberían excluirse de la gravabilidad con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

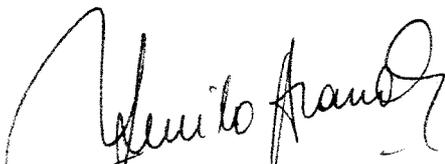
Consecuentemente con lo expuesto en el párrafo que antecede, debería rectificarse para dichos anticipos, la determinación realizada, por lo que, en este punto, asistiría razón a la agraviada.

En lo que refiere a la multa que prescribe el artículo 45 del Código Fiscal (t.o. 1997 y sus modificatorias), la misma ha sido aplicada conforme al procedimiento de calificación y graduación que para el caso de incumplimiento fiscal se estableciera mediante Resolución General Nº 04/98, no advirtiéndose la existencia de "error excusable" o error material que justifique la liberación de penalidades en el caso sub-examine, habida cuenta que aquéllos únicamente se dan cuando la Administración, con su conducta, publicidad, normativa, haya inducido a error al contribuyente, extremo que no se aprecia en los presentes actuados.

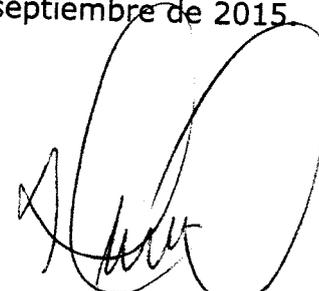
Por lo tanto y sobre la base de todo lo precedentemente expuesto, corresponde hacer parcialmente lugar al recurso promovido, debiendo dictarse la pertinente resolución en tal sentido, de modo que la liquidación contemple lo antes expresado.

Con lo informado a su consideración se eleva.

DIRECCION GENERAL TECNICA Y JURIDICA, 17 de septiembre de 2015
bgr/lg.


DRA. MARÍA LUCILA ARANDA
ASESORA
DIRECCION GENERAL TECNICA Y JURIDICA

6


C.P.N. ALICIA S. ARGUETTI
JEFE DIVISION LEGISLACION RES. 02/13
DIRECCION GENERAL TECNICA Y JURIDICA - API

API

ADMINISTRACION
PROVINCIAL DE
IMPUESTOS
Provincia de Santa Fe



Ref. Expte.

s/Inspección.

DICTAMEN N° 444/2015

SEÑOR ADMINISTRADOR PROVINCIAL:

Con el dictamen que antecede cuyos términos se comparten, se elevan a su consideración las presentes actuaciones.

DIRECCION GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA, 17 de septiembre de 2015.
bgr.

C.P.N. LUIS A. GAVEGLIO
DIRECTOR DE ASISTENCIA TÉCNICA
DIRECCION GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA
ADMINISTRACION IMPUESTOS PROVINCIALES