

**INFORME N° 002 - 20**

**TEMA**

Impuesto a las Embarcaciones Deportivas o de Recreación. Actividades de asistencia y enseñanza deportiva. Artículo 244 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 y mods.). Dictamen N° 2/86 e Informe N° 142/96.

**DIRECTOR EJECUTIVO**

Vienen las presentes, a fin de que esta dependencia emita opinión respecto del caso que a continuación se expone:

**ANTECEDENTES**

Se inician las actuaciones en virtud del “descargo” presentado por el apoderado de un club náutico contra el acto dictado por el Departamento de Coordinación de Atención Presencial **XX**, con fecha 26 de marzo de 2015, mediante el cual se rechazaron sendas solicitudes de exclusión del Impuesto a las Embarcaciones Deportivas y de Recreación, planteadas por el contribuyente con relación a ciertos bienes de su propiedad.

En su presentación, el mandatario sostiene que el hecho imponible del tributo en cuestión no se configura respecto de determinadas embarcaciones propiedad de la entidad a la que representa, toda vez que el destino principal de las mismas resulta ser el traslado de personas, y la capacitación náutica de asociados; no así el de actividades deportivas o de recreación, tal y como requiere la norma correspondiente para la verificación de la gabela (art. 244 del Código Fiscal -Ley N° 10.397, t.o. 2011 y mods.-).

Ahora bien, habiendo tomado intervención el Departamento de Recaudación Impuesto Automotor y Embarcaciones Deportivas, el mismo remite las actuaciones al Departamento Asistencia Técnica, solicitando se le indique si corresponde el pago del impuesto en cuestión respecto de aquellas embarcaciones cuyo uso principal se encuentra afectado al desarrollo de actividades relacionadas con el “Apoyo Escuela de Vela”, “Capacitación Náutica” y “Traslado de Socios”.

En este marco, la dependencia técnica antes señalada emitió providencia, concluyendo que *“... la norma en análisis alcanza no sólo a las embarcaciones afectadas al desarrollo de actividades deportivas o de recreación del titular de las mismas, sino que comprende asimismo a aquellas destinadas a actividades deportivas y/o de recreación de terceros”*, y posteriormente, devolvió las actuaciones al Departamento de Recaudación Impuesto Automotor y Embarcaciones Deportivas.

Así las cosas, se remiten las actuaciones a esta dependencia, solicitando se informe si las actividades aquí implicadas encuadran en lo que se entiende por *“actividad deportiva y/o recreativa”*, en el marco del impuesto sobre el que se consulta.

Resta por aclarar que en diversas presentaciones, el interesado informa que esta Agencia procedió a enviar a la entidad que representa *“boletas de deuda”* respecto de las embarcaciones sobre las que versa la petición de exclusión, entendiendo que no correspondería la emisión de tales liquidaciones.

### **TRATAMIENTO Y CONCLUSIÓN**

A través del artículo 244 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 y mods.), se grava a *“... las embarcaciones afectadas al desarrollo de actividades deportivas o de recreación, propias o de terceros, radicadas en el territorio de la Provincia, que por sus características deban estar propulsadas principal o accesoriamente a motor”*.

Así entonces, las situaciones previstas por el legislador, generadoras del hecho imponible del tributo en cuestión, se limitan exclusivamente a aquellos supuestos en los que las embarcaciones se encuentran afectadas a la realización de actividades deportivas o de recreación.

En tal sentido, cabe señalar que existen una serie de antecedentes, entre los que se destacan el Dictamen N° 2/86 y el Informe N° 142/96, en los cuales se analizó el alcance del hecho gravado por el tributo en cuestión. En tales antecedentes, la Autoridad Tributaria sostuvo que para que pueda exigirse el pago del gravamen tratado, la embarcación debe estar *“... afectada al deporte o recreo, ya sea del propietario de la misma o de un tercero – entendiéndose esta última previsión en el sentido de que se encuentran excluidas*

*de gravabilidad aquellas embarcaciones afectadas a otros fines, tales como investigación, el transporte de personas o cosas, etc., circunstancia excluyente que debe probar el contribuyente- ...".*

En la especie, la actividad con relación a la cual se consulta (asistencia y enseñanza deportiva) se describe, en diversas presentaciones realizadas por el interesado, del siguiente modo: *"... el destino principal de la embarcación aquí en cuestión es la de buque escuela y de capacitación náutica, cuya utilización por parte del instructor/entrenador asignado tiene como único fin el entrenamiento, capacitación y enseñanza náutica de los socios, ya sea que los cursos sean dictados a socios mayores de edad, como para los cursos dictados por el Club para los socios menores de edad".*

En tal contexto, se estima que resulta menester en el particular, resolver si la actividad a la cual se encuentran afectadas las embarcaciones de titularidad de la entidad del caso, resulta susceptible de catalogarse como deportiva o de recreación o, como lo entiende el interesado, de capacitación o enseñanza.

Tal definición es la que, justamente, exige la norma del artículo 244 del Código Fiscal -Ley Nº 10.397, t.o. 2011 y mods.- ("*... embarcaciones afectadas al desarrollo de actividades deportivas o de recreación, propias o de terceros...*"), y permitirá concluir, en definitiva, sobre la procedencia, o no, del gravamen analizado.

El punto de partida del análisis, se estima que debe tomar en consideración alguna de las situaciones que se exponen:

Que el propietario utilice la embarcación con alguno de los siguientes destinos:

- a) Deportivo o de recreación, propios;
- b) Deportivo o de recreación, de terceros;
- c) Otros: investigación, actividad extractiva, transporte (sin fines recreativos para terceros), etc.

El supuesto indicado en el inciso a) resulta claro, en cuanto a su gravabilidad por el Impuesto a las Embarcaciones Deportivas o de Recreación, toda vez que se trata del propietario de una embarcación que la utiliza con los fines referidos (deportivos o de recreación, propios).

También es manifiesto el tratamiento que corresponde dispensarse al caso señalado en el inciso c). Respecto del mismo no se configura alguna de las hipótesis legales contempladas en el hecho imponible del citado tributo (afectación a actividad deportiva o de recreación propia o de terceros), razón por la cual el titular del bien no será contribuyente del gravamen.

Sin embargo, bien puede el propietario utilizar la embarcación por decisión propia, en determinada actividad, pero con el objetivo de satisfacer un requerimiento deportivo o de recreación de terceros (supuesto indicado en el inciso "b"), ya sea aquella remunerada o no por éstos. En tal caso, se interpreta que debe estarse a este uso específico que se realiza del bien toda vez que, en la concepción del impuesto que se analiza, dicho uso que realiza el tercero es el que cobra relevancia y hace a la procedencia o no de impuesto.

Concretamente y entrando a definir el tema sometido a consideración, se estima que, en aquellas situaciones en que un tercero demanda un servicio de enseñanza con la finalidad de obtener los conocimientos necesarios para la realización de una práctica deportiva o de recreación, se está frente a la realización de tales actividades por parte de dicho tercero, razón por la que el uso del bien (embarcación, en la especie) se encuentra afectado a la concreción de las mismas actividades.

En definitiva, quien utiliza embarcaciones para la enseñanza, instrucción o capacitación de una práctica con fines deportivos o de recreación de un tercero, está afectando tal tipo de bienes a dichas actividades.

Como consecuencia de lo expuesto, debe concluirse que las embarcaciones de titularidad del club náutico consultante resultan alcanzadas por el Impuesto a las Embarcaciones Deportivas o de Recreación, toda vez que se encuentran afectadas al desarrollo de una actividad prevista expresamente en la formulación del hecho imponible del tributo mencionado.

Para finalizar, cabe aclarar lo siguiente:

- a) Encontrándose el presente proyecto en instancia previa a su evaluación por la Superioridad, se consultó respecto de la cuestión planteada a la Asesoría General de Gobierno. Dicho organismo se pronunció mediante Dictamen de fecha 24 de octubre de 2019, compartiendo la tesitura interpretativa de esta área manifestando, en lo sustancial:
- ✓ *"... el Estatuto del Club.... establece que ... es su objeto promover y fomentar toda clase de deportes especialmente los náuticos y cultivar entre sus asociados vínculos sociales"*
  - ✓ *"... cabe afirmar que la afectación dada a los bienes objeto de reclamo se orienta finalmente a la práctica de deportes y de actividades recreativas - ya sea del propietario de las embarcaciones o de terceros que obtienen provecho de aquellas a esos mismos fines-, lo cual es conteste con el objeto de la citada asociación civil, quien no ha logrado enervar mediante las diversas argumentaciones expuestas, su condición de sujeto pasivo del gravamen."*
  - ✓ *"... esta Asesoría... es de opinión que las embarcaciones objeto de autos se encuentran alcanzadas por el tributo..."*.
- b) Con fecha 14 de noviembre de 2019, la Subdirección Ejecutiva de Asuntos Jurídicos dicta Providencia mediante la cual:
- ✓ Comparte el criterio del Organismo Asesor.
  - ✓ Aclara que la *"boleta de deuda no constituye un acto administrativo susceptible de ser cuestionado ni recurrido, por ende, el reclamo incoado como tal resulta improcedente..."*.
- c) El contribuyente, con relación a la Providencia que se le notificara respecto del criterio del Organismo Asesor:
- ✓ Expresa que dicha Providencia asevera *"... que no configura un acto administrativo..."*.
  - ✓ Solicita, *"... en virtud de lo establecido en el art. 115 del Código de Procedimiento Administrativo de la Provincia... y lo normado por el art. 4 del Código Fiscal..."*, *"... se aclare en el caso si se ha dado por concluida la etapa administrativa para, de ser así..."* poder ejercer su derecho de defensa.

Sobre el punto, debe precisarse que la mencionada Providencia no caracteriza en modo alguno su naturaleza, sino que refiere a las liquidaciones del impuesto en cuestión (catalogadas en presentaciones del propio contribuyente - también- como “boletas de deuda”), como supuestos que no constituyen acto administrativo.

En virtud de lo señalado en los incisos precedentes, y según la conclusión arribada en el presente, por aplicación de los artículos 42, 104 inciso d) y 167 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 y mods), puede proseguirse con las acciones tendientes al cobro de las obligaciones fiscales que puedan corresponder.

**Vº Bº DIRECTOR EJECUTIVO**

**03 / 09 / 20.-**