

MENDOZA, 12 de marzo de 2025.

RESOLUCIÓN CA N.º 3/2025

VISTO:

El Expte. CM N° 1777/2023 “Air New Zealand Limited Sucursal Argentina c/ provincia de Buenos Aires”, en el cual la firma de referencia promueve la acción prevista en el art. 24, inc. b), del Convenio Multilateral contra la Disposición Delegada SEATYS N° 6633/23 dictada por la ARBA; y,

CONSIDERANDO:

Que la presentación se ha realizado cumplimentando las exigencias legales y reglamentarias en lo que hace a su aspecto formal, motivo por el cual corresponde su tratamiento.

Que la accionante señala que es una compañía aérea que se dedica al transporte internacional de pasajeros y cargas que, en la Argentina, opera a través de una sucursal con domicilio en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, realizando sus vuelos desde el Aeropuerto Internacional de Ezeiza ubicado en la provincia de Buenos Aires en razón de las rutas que tiene autorizadas.

En este contexto, indica, que la compañía, inscripta como contribuyente bajo el Convenio Multilateral, procedió a determinar el impuesto de conformidad con el criterio del artículo 2º, asignando la base imponible en función de la jurisdicción en que se realizan los ingresos y gastos, abonándolo así en una proporción de 90% a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y un 10% a la provincia de Buenos Aires; añade que la razonabilidad en la aplicación de dicho criterio se advierte, no sólo porque dada la ubicación de la oficina en la Ciudad Autónoma es ésta quien procede a realizar las correspondientes retenciones, sino también porque el criterio previsto en el artículo 9º del CM refiere a la repartición de base imponible entre jurisdicciones argentinas en el transporte interjurisdiccional, cuando aquí la actividad es única y exclusivamente el transporte internacional por los vuelos que salen del Aeropuerto de Ezeiza a su destino en Nueva Zelanda, y viceversa, esto es, los vuelos que parten desde el exterior hacia aquí; por lo que obviamente su aplicación al transporte internacional no implica una repartición de la base imponible entre jurisdicciones argentinas.

A su vez, dice que como surge de las propias actuaciones, el fundamento principal del reclamo de la jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, ARBA, por el 100% de la base imponible de ingresos brutos radica en la aplicación del artículo 9º del Convenio Multilateral; en este sentido, como la compañía opera sus vuelos en el Aeropuerto de Ezeiza, la provincia de Buenos Aires procedió a asignar para sí el 100% de la base imponible, considerando que es en su jurisdicción que se configura “el lugar de origen del viaje”.

Alega que como surge del artículo 9º del Convenio Multilateral, éste refiere al transporte “interjurisdiccional”, y así se establece su aplicación para “*los casos de empresas de transporte de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones*”; por su parte, más allá de las interpretaciones de la norma que la Comisión Arbitral haya realizado en los casos concretos (que cita), lo que no es discutible es que la

norma en ningún momento refiere al transporte internacional y que, en tal caso, la pertinencia de la aplicación del régimen especial debe realizarse con un criterio restrictivo (cita fallo de CSJN).

Agrega que la Comisión Arbitral reiteradas veces ha sostenido que los ingresos derivados del transporte internacional no encuentran cabida en el artículo 9°, en la medida en que incluyen aquéllos relativos a viajes que se inician en el exterior, correspondiendo a su respecto, a lo sumo, la aplicación del criterio general del artículo 2°. Cita, en apoyo de su posición, precedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, y, sostiene, que es claro que el comportamiento de la compañía al liquidar el impuesto sobre los ingresos brutos, sobre el que no hay discusión que lo abonó en un 100%, fue completamente razonable y debe confirmarse.

Que, a su vez, para el caso que la Comisión considere válido el reclamo tributario de la provincia de Buenos Aires, solicita subsidiariamente que se aplique lo previsto en el Protocolo Adicional en relación con la deuda abonada en ese mismo concepto a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En este sentido, solicita que se haga aplicación de lo previsto en el artículo 1.6. en relación con la imposibilidad del fisco de la provincia de Buenos Aires de aplicar multas e intereses sobre el monto que se abonó a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; así como del mecanismo de repetición previsto en el artículo 2° respecto del pago efectuado a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En cuanto a los recaudos previstos en la Resolución General CA N° 3/07, aclara que en la copia del descargo presentado en sede administrativa (que adjunta como prueba), hizo la reserva en el punto IX de ocurrir por esta vía, de conformidad con lo previsto en el artículo 1°.

Asimismo, en cuanto a la prueba documental requerida en el artículo 2° con respecto a la posición del fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de que la compañía debía tributar en su jurisdicción, acompaña intimación emitida por el organismo el 13/09/2016 para que la compañía proceda como agente de recaudación en sus operaciones en los términos de la Resolución AGIP 364/2016; lo cual reviste el carácter de acto administrativo en los términos del punto 6 de la norma citada, que demuestra el criterio del fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en cuanto a que la compañía realizaba operaciones gravadas en la jurisdicción y, consecuentemente, debía allí abonar el tributo, induciendo a error al respecto.

Por último, en cuanto al requisito sobre la inexistencia de omisiones en la base imponible prevista en el artículo 3°, destaca que declaró como ingresos totales el monto de determinada suma (DJ Anual presentada el 16/05/2018, concepto “Base imponible” asignada a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y a la provincia de Buenos Aires, anexo IV), y el fisco de la provincia de Buenos Aires decidió recalcular dicha base en monto superior (ver determinación de oficio, págs. 36/37, conceptos “Ingresos totales-Monto Imponible” y “Detalle de operaciones gravadas”); sin embargo, dicha diferencia no es de ningún modo una omisión y se explica porque, a diferencia de la provincia de Buenos Aires en la que la exención se sujeta a la existencia de un convenio con el país de bandera (art. 186.C., Código Fiscal PBA, Ley 10397), en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el transporte de carga se encuentra exento de por sí con independencia de la existencia de convenio (Art. 179.10 Código Fiscal de la CABA, TO. Dec. 110/2017). Adjunta papel de trabajo con diferencias entre lo declarado en concepto de Ingresos Brutos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y lo declarado en el Impuesto al Valor Agregado, cuyo valor,

dice, responde en forma exacta a la diferencia determinada por el fisco de la provincia de Buenos Aires (Anexo V). En cualquier caso, debe también notarse, agrega, que claramente es una diferencia insignificante del 1,78% que de ningún modo podría justificar tener por incumplido dicho requisito, por lo que solicita que el mismo se tenga por cumplido y, en su caso, se abone la multa e intereses correspondientes a esa diferencia.

Que adjunta prueba documental.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Buenos Aires señala, en primer término, que Air New Zealand Limited Sucursal Argentina no discute que la actividad que desarrolla es la de transporte aéreo internacional de pasajeros y cargas y que la ejerce, al menos, en dos jurisdicciones (CABA y PBA), resultando por tanto aplicables las normas del Convenio Multilateral; existiendo en este punto criterios coincidentes entre la ARBA y la empresa, el punto en discusión radica y se centra en que, para la contribuyente resulta aplicable el régimen general del Convenio Multilateral (arts. 2° a 5°), mientras que para el fisco lo es el régimen especial previsto en su artículo 9°.

Delimitada entonces la cuestión controvertida, recuerda que, en el marco del Convenio Multilateral, cuando una empresa desarrolla una actividad, debe analizarse en primer término, si a la misma le es aplicable alguno de los regímenes especiales de distribución de la base imponible en él previstos, en tanto el régimen general procede únicamente de forma residual; es decir, que solo ante la ausencia de una regulación específica, se acude al régimen general.

Ahora bien, alega que para la actividad de transporte ejercida por la firma de marras, el Convenio Multilateral tiene previsto un régimen especial para distribuir la base imponible, esto es, el que se regula en su artículo 9°.

Yerra entonces –asevera– el contribuyente al pretender que al no estar expresamente incluida la actividad de transporte internacional en el artículo 9° prima su interpretación restrictiva y por ende la aplicación del régimen general; esta postura es producto de una lectura equivocada del Convenio Multilateral porque de la técnica utilizada para la redacción del citado artículo 9° surge sin ambages, que su alcance es comprensivo de las empresas de transporte, sin que corresponda distinguir si se trata de cargas, de pasajeros, si es terrestre, marítimo, fluvial, aéreo, interjurisdiccional o internacional; nada de ello tiene un tratamiento particular porque todo resulta englobado de sus previsiones.

Es errada también –agrega– la lectura que realiza el apelante, porque la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe aplicarse directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas en la norma (cita fallo de CSJN) y en sentido concordante con dicho encuadre, con cita de precedentes de las Comisiones Arbitral y Plenaria, afirma que es criterio sostenido por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, que, en el marco de un contrato de transporte, la atribución de ingresos debe realizarse en función del art. 9° del CM.

Que sin perjuicio de lo señalado, y toda vez que en esta instancia la recurrente insiste en sostener que la ARBA no excluyó la proporción de ingresos que corresponden a los vuelos que parten del exterior, sino que procedió a calcular el impuesto sobre el 100% de los ingresos de la compañía, menciona en primera medida que, de los papeles

de trabajos presentados por el contribuyente –fs. 160/161 del Expte. Adm. –, surgieron diferencias a favor del fisco por actividades de transporte de carga que no habían sido declaradas por él mismo en las DDJJ de Ingresos Brutos, toda vez que consideraba que era una actividad exenta de IVA conforme el art. 7° inc. h) apartado 13 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Así, reseña, que la fiscalización actuante a los efectos de determinar los ingresos totales gravados obtenidos por el contribuyente durante el período bajo fiscalización, confrontó los ingresos que surgían de las distintas fuentes de información, esto es, de las declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos, de los mayores contables de la cuenta de ingresos y de los ingresos declarados en el IVA (fs. 160/163, 196/199 y 202/243 del Expte. Adm.), observando diferencias entre lo declarado en el impuesto de marras y lo señalado en IVA, conforme tarea de auditoría obrante en papel de trabajo a fs. 433 del Expte. Adm. De esta manera –continúa–, a través del Formulario R-132 (fs. 420 del Expte. Adm.), la fiscalización actuante le solicitó al contribuyente que aportara una nota conciliando los montos de ventas que se desprendían de lo declarado en IVA con el total de los ingresos declarados en las declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos; sin perjuicio de ello, tal como se desprende del Acta de Comprobación R-078 C N° 010033816 (fs. 425/426 del Expte. Adm.), el contribuyente no cumplió con lo solicitado.

Concluye al respecto, que, atento a que el contribuyente no aportó documentación que permitiera identificar las diferencias de ingresos, ni aportó clasificación alguna de los montos de ingresos por actividad o por punto de venta, la jurisdicción consideró los ingresos declarados por la propia firma en sus declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos presentadas, adicionando las diferencias no justificadas declaradas en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), conforme papel de trabajo de fs. 436 del Expte. Adm.

Reitera que fue la firma quien no aportó documentación conducente –en la fiscalización ni ante la Comisión Arbitral– que permita identificar las diferencias de ingresos que denuncia, ni la clasificación de los montos de ingresos por actividad o por punto de venta, a pesar de los requerimientos realizados por el fisco. Asimismo, recuerda la regla de la inversión de la carga probatoria en el procedimiento fiscal, toda vez que el contribuyente que recurre es quien debe argumentar y probar fehacientemente las razones por las que considere que el criterio adoptado por la Administración resulta erróneo o no ajustado a derecho (cita al respecto precedentes del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires) y por lo expuesto, considera que el contribuyente no dio cumplimiento con las cargas que pesaban en su cabeza –crítica concreta y razonada ni prueba de los hechos que alega– y, por ello, la Comisión Arbitral debe resolver conforme los hechos y pruebas contenidos en la presente causa.

Solicita en consecuencia se rechace el recurso intentado, ratificando el ajuste efectuado por la Jurisdicción.

Que, por último, en relación al pedido de aplicación del mecanismo establecido por el Protocolo Adicional, señala que corresponderá que la Comisión se expida respecto del cumplimiento de los requisitos y condiciones necesarios para la viabilidad de tal procedimiento en el marco de la Resolución General CA N° 3/2007; en tal sentido, manifiesta la posición favorable a la aplicación del citado Protocolo, en la medida en que se den las circunstancias y se cumplan los recaudos formales y sustanciales exigidos por las disposiciones respectivas; es así, que, considera que la inducción a error por parte de

algún fisco debe estar referida a la empresa que hace su presentación y la interpretación debe resultar de un juez administrativo y ser anterior al proceso determinativo de la obligación tributaria, por eso entiende que no se verifican en el presente caso los requisitos para que proceda la aplicación del citado mecanismo.

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en resolver los siguientes aspectos: i. encuadre de la actividad del contribuyente en el Convenio Multilateral: i.i. viajes con origen en argentina, i.ii. viajes con origen en el exterior, ii. diferencias de ingresos no declarados, y iii. aplicación del Protocolo Adicional.

Que respecto al encuadre de la actividad del contribuyente en el Convenio Multilateral, ambas partes reconocen que Air New Zealand Limited Sucursal Argentina desarrolla actividades de transporte aéreo internacional de pasajeros y carga desde el Aeropuerto Internacional de Ezeiza, ubicado en la provincia de Buenos Aires. Asimismo, la compañía cuenta con oficinas administrativas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, donde realiza la mayor parte de sus operaciones de gestión y administración. Los vuelos parten exclusivamente desde el Aeropuerto de Ezeiza, en la provincia de Buenos Aires, y ambas partes aceptan que la actividad económica involucra, al menos, a dos jurisdicciones. Los ingresos de la compañía provienen de la venta de pasajes y del transporte de carga internacional, vinculados exclusivamente a vuelos cuyo ascenso de carga o pasajeros se produce en la provincia de Buenos Aires. Finalmente, ambas partes coinciden en que la empresa incurre en gastos tanto en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (principalmente por actividades administrativas) como en la provincia de Buenos Aires (operaciones vinculadas al Aeropuerto de Ezeiza).

Los aspectos sobre los que discrepan las partes son: La ARBA sostiene que todos los vuelos de Air New Zealand Limited Sucursal Argentina parten del Aeropuerto Internacional de Ezeiza, por lo que el origen del viaje y la base imponible deben asignarse íntegramente a la provincia de Buenos Aires. Argumenta que la actividad de transporte aéreo internacional de pasajeros y carga debe regirse por el régimen especial previsto en el artículo 9º del Convenio Multilateral, en lugar del régimen general. Según su postura, dicho régimen es aplicable a todas las empresas de transporte, sin distinción entre transporte internacional o interjurisdiccional dentro del país, por lo tanto, considera que los ingresos deben atribuirse a la jurisdicción donde se origina el viaje, es decir, a la provincia de Buenos Aires, ya que los vuelos parten del Aeropuerto de Ezeiza. En relación con los viajes que tienen origen en el exterior, ARBA sostiene que Air New Zealand Limited no presentó documentación suficiente para justificar las diferencias en los ingresos declarados ni para desvirtuar la presunción de legitimidad del acto administrativo emitido.

Por su parte, Air New Zealand Limited Sucursal Argentina no niega que los vuelos parten del Aeropuerto de Ezeiza, pero afirma que no todos los ingresos deben considerarse con origen en la provincia de Buenos Aires. Argumenta que una parte de los ingresos provienen de vuelos que parten del exterior, lo que, a su entender, excluye la aplicación del artículo 9º del Convenio Multilateral. Sostiene que el artículo 9º es aplicable únicamente al transporte interjurisdiccional dentro del país y que no debe aplicarse a los ingresos derivados del transporte internacional, ya que dichos ingresos no deben distribuirse entre jurisdicciones argentinas. Asimismo, señala que la provincia de Buenos Aires no excluyó los ingresos correspondientes a vuelos que parten del exterior, lo que contraviene los precedentes establecidos por la Comisión Arbitral en casos

similares, como Transportes Sauer, Crucero del Norte y Aerolíneas Argentinas, donde se aplicó el artículo 2º del CM y se excluyó el artículo 9º para los ingresos provenientes del transporte internacional.

Que, a fin de abordar el análisis de lo expuesto, resulta necesario diferenciar dos planteos distintos: el primero, vinculado a los viajes que tienen origen o parten del territorio nacional (i.i), y el segundo, referido a aquellos casos en los que los vuelos parten desde el exterior (i.ii).

Que respecto de los viajes con origen en el país (i.i), es claro que se trata de un contribuyente comprendido dentro del ámbito de aplicación del Convenio Multilateral, ya que desarrolla su actividad en dos jurisdicciones (CABA y provincia de Buenos Aires) y registra gastos en ambas, lo cual lo incluye en el régimen de distribución previsto por dicho Convenio. El segundo hecho relevante es que todos los vuelos, tanto de carga como de pasajeros, tienen como lugar de origen del viaje la provincia de Buenos Aires.

En relación con el encuadre del transporte internacional con origen en el país, cabe destacar que el criterio vigente en el seno de los organismos de aplicación del CM (v. RCP 19/2011 Expte 823 EICE de Argentina SA c/ provincia de Córdoba, RCP 51/2014 Expte 1012 Aerolíneas Argentinas SA c/ provincia de Buenos Aires, en igual sentido RCP 2/2017, y RCP 25/2020 EXPTE 1543/2018 Líneas Aéreas Costarricenses SA c/ CABA) denota claramente que los ingresos de viajes internacionales de carga o pasajeros que tengan como lugar de origen del viaje la provincia de Buenos Aires, deben ser atribuidos a la jurisdicción en la cual tiene lugar de origen del viaje que es aquella en la que asciende el pasajero o la carga al medio de transporte.

La exigencia de que el viaje finalice dentro del territorio nacional no se encuentra establecida como condición en el texto legal para la aplicación del artículo 9º del Convenio Multilateral, por lo tanto, los argumentos del contribuyente en relación con este punto deben ser desestimados.

En consecuencia, corresponde confirmar el ajuste realizado por la provincia de Buenos Aires.

Que respecto de los viajes con origen en el exterior (i.ii), si bien es cierto que en los precedentes RCP N° 24/2006 “Expte. 473 Crucero del Norte SRL c/ provincia de Misiones” y RCP N° 14/2006 Expte. 471 Transporte Sauer SRL c/ provincia de Misiones”, se adoptó el criterio de que dichos ingresos debían atribuirse mediante el régimen general, dicho enfoque fue posteriormente dejado de lado.

En efecto, en este sentido la Comisión Plenaria sostuvo: “...*en 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. 9º 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...*” (RCP 51/2014 “Expte 1012 Aerolíneas Argentinas SA c/ provincia de Buenos Aires; en similar sentido RCP N° 2/2017).

Por lo tanto, corresponde analizar si el contribuyente ha acreditado que parte de sus ingresos corresponden a viajes con origen en el exterior. Al respecto, como primer punto, se observa que el contribuyente no ha aportado a estas actuaciones constancia

alguna que demuestre que, dentro del total de ingresos declarados en el país para el ejercicio 2017 (fs. 164), cuyo exacto importe fue considerado por la inspección en fs. 432 y 435, existan ingresos atribuibles a viajes iniciados en el exterior. Corresponde señalar en este punto, que la carga de la prueba, u *onus probandi*, es un principio jurídico que establece quién es el responsable de probar un hecho, siendo la regla general que quien afirma un hecho debe probarlo. Este principio no supone ningún derecho para la contraparte, sino un imperativo derivado del propio interés del afectado.

Por otro lado, no se trata de un hecho cuya prueba resulte especialmente dificultosa para el contribuyente, ni este ha alegado la existencia de impedimento alguno para aportarla. En consecuencia, al no haber presentado prueba alguna que acredite que parte de los ingresos atribuidos al país corresponden a viajes con origen en el exterior, dicho hecho no puede ser considerado como cierto (v. RCP N° 19/2011 Expte 823 EICE de Argentina SA c/ provincia de Córdoba).

Por lo expuesto, corresponde rechazar la acción en lo relativo a este aspecto.

Que respecto de las diferencias por ingresos omitidos o no declarados (ii), conforme surge del papel de trabajo aportado por el contribuyente (fs. 164), el total país informado asciende a determinada suma, mientras que el rubro “Ingresos desgravados, exenciones, otros” fue declarado con un importe de cero pesos (\$0). Asimismo, la inspección detectó una diferencia de determinados pesos, requiriendo al contribuyente a fs. 420 que justifique dicha discrepancia, requerimiento que no fue cumplido.

Como puede observarse, existe una evidente contradicción entre los ingresos totales exteriorizados por el contribuyente ante el Convenio Multilateral y aquellos declarados frente al IVA, y al no haber justificado esta diferencia ni aportado elementos de prueba al respecto, corresponde ratificar también, en este aspecto, el ajuste realizado por el fisco.

Que, finalmente, en cuanto a la aplicación del Protocolo Adicional (iii), la RG CA 3/2007 en sus art. 1° establece: *“El contribuyente que es objeto de un ajuste o verificación por una jurisdicción de los que surja el criterio del Fisco con respecto de la atribución jurisdiccional de ingresos y gastos, si pretende accionar ante la Comisión Arbitral y solicitar la aplicación del Protocolo Adicional debe manifestarlo al Fisco actuante y a los demás Fiscos involucrados, en el momento de la contestación de la vista. Cuando la instancia procesal del Fisco determinante no contemple la vista previa, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 4°”*.

No consta en las actuaciones la comunicación o manifestación dirigida a los demás fiscos involucrados, lo que impide, en consecuencia, la aplicación del citado Protocolo Adicional.

Asimismo, el artículo 3° de la citada resolución establece que dicho Protocolo resultará inaplicable en los casos en que se determinen omisiones de base imponible atribuibles a las jurisdicciones.

Conforme surge de lo expuesto en el punto anterior, el contribuyente omitió declarar ingresos correspondientes al período ajustado, lo cual, de acuerdo con lo indicado, impide la aplicación del mencionado Protocolo Adicional.

Que, por todo lo expuesto, se confirma la determinación practicada por el fisco de la provincia de Buenos Aires. Consecuentemente, este decisorio genera efectos en cuanto



a la asignación de ingresos expuestos en las declaraciones juradas de los períodos que abarca la Disposición Delegada SEATYS N° 6633/23 de la ARBA.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Arbitral realizada el 12 de febrero de 2025.

Por ello,

**LA COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/77
RESUELVE:**

ARTÍCULO 1°.- No hacer lugar a la acción interpuesta por Air New Zealand Limited Sucursal Argentina contra Disposición Delegada SEATYS N° 6633/23 dictada por la ARBA, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2°.- Rechazar la aplicación del Protocolo Adicional, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 3°.- Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás jurisdicciones adheridas.

SECRETARIO

PRESIDENTE