

RESOLUCIÓN N° 59/2010 (C.A.)

VISTO el Expediente C.M. N° 827/2009 SERNOVA SA c/CIUDAD DE BUENOS AIRES, por el cual la firma de la referencia interpone la acción prevista en el artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral, contra la Resolución N° 1050/DGR/2009 de la Dirección General de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires; 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 empresa en su presentación, destaca que es operadora de barcazas de río y remolcadores de la “Hidrovia”, una región navegable a través de los ríos Paraná, Uruguay, Paraguay, parte del Río de la Plata a través de Brasil, Bolivia, Uruguay, Paraguay y Argentina.

Que la controversia se centra en que el Fisco estima que la actividad de remolque que Sernova comenzó a desarrollar en el año 2004, no constituye una prestación de servicios sino una locación de cosas y, en consecuencia, los ingresos y gastos proveniente de dicha actividad deben asignarse a la Ciudad de Buenos Aires y no a la jurisdicción donde el servicio se prestó efectivamente.

Que Sernova ejercía hasta el período 2004 una única actividad, la “locación a casco desnudo de barcazas”, que consistía en alquilar barcazas de su propiedad a UABL SA y tributó el impuesto para las jurisdicciones Ciudad de Buenos Aires y Misiones. Durante el período 2004 inició una nueva actividad, que consistía en la prestación de servicios de remolque bajo contratos de fletamento a tiempo y ello mereció un nuevo tratamiento a los ingresos obtenidos en retribución de la tarea. Esta nueva actividad incluye la prestación de servicios de tripulación y navegación de los remolcadores puestos a disposición, comenzando a ser desarrollada en tres nuevas jurisdicciones.

Que advierte que el fletamento difiere sustancialmente de la locación a casco desnudo, pues el fletante -Sernova-, no transfiere la tenencia de la embarcación sino que se obliga a realizar los viajes que el fletador disponga. Y es por ello que la empresa procedió a rectificar sus declaraciones juradas.

Que entiende que los ingresos deben ser atribuidos a la jurisdicción en donde se presta el servicio, considerando para ello el recorrido de los remolcadores. En consecuencia, los ingresos y los gastos directos se asignaron en función del origen del viaje y en relación al tiempo transcurrido para su realización.

Que afirma que del examen de los contratos surge la disímil naturaleza de ambos tipos, locación de cosa de barcazas a casco desnudo y prestación de servicios en el caso de fletamento a tiempo.

Que transcribe cláusulas de dichos contratos de fletamento a tiempo, de los que surge el carácter de prestación de servicio, que el Fisco ha omitido considerar. De las cláusulas mencionadas se desprende que Sernova designa al capitán del buque y aporta su tripulación, teniendo a cargo el pago de los sueldos, es decir, conserva la tenencia y lleva a cabo la navegación del remolcador, lo cual es indicativo de que no es locación de cosas, sino locación de servicios.

Que en el contrato de fletamento a tiempo es el propio armador quien lleva a cabo los viajes, en cambio en la “locación de cosas” el locador cede al locatario el uso y goce del buque, por un período determinado mediante el pago de un precio.

Que expresa que de las registraciones contables surge que hasta 2004 no hay cargas sociales, sueldos a pagar y gastos de personal, ya que ello se verifica a partir del 2004 con el inicio de la prestación de servicios. Sernova no realizó una actividad principal y otra complementaria, sino que efectuó dos actividades distintas coexistentes.

Que al tratarse de “fletamento a tiempo” lo relevante, a efectos de asignar los ingresos, es el lugar donde se presta el servicio, sin que tenga incidencia el domicilio del prestador o prestatario. Es por ello que no viene al caso, como lo hace la inspección, que el cliente de Sernova esté domiciliado en la Ciudad de Buenos Aires, pues esta circunstancia tenía relevancia cuando la actividad de la empresa se limitaba a “locación de barcazas a casco desnudo”.

Que sobre la asignación de los gastos dice que el ajuste es incorrecto, porque los gastos que el Fisco ha ajustado corresponden a los remolcadores, por la actividad de servicios de remolque y no a las barcazas destinadas a locación a casco desnudo, de lo que surge que el ajuste es improcedente ya que los remolcadores ni siquiera navegaron en dicha jurisdicción. En su opinión, los gastos no se originaron en la Ciudad de Buenos Aires, sino en aquellas jurisdicciones incluidas en el recorrido de los remolcadores, recorrido que en ningún caso incluyó a la Ciudad de Buenos Aires.

Que como conclusión, dice que hasta el año 2004 tenía actividad de locación de barcazas a casco desnudo y asignaba ingresos y gastos a la Ciudad de Buenos Aires y Misiones. A partir de esa fecha inició la prestación de servicios de remolque, mediante la figura de contratos de fletamento a tiempo, con remolcadores tripulados siendo una prestación de servicios y asignó ingresos y gastos a las jurisdicciones donde el servicio se prestaba, es decir, aquellos incluidos en los recorridos de los remolcadores.

Que en atención a que los servicios de remolque no se prestaron en la Ciudad, no navegaron en aguas de esa jurisdicción, no corresponde al Fisco ningún ingreso ni gastos provenientes de dicha actividad.

Que corrido el traslado oportunamente, la jurisdicción manifiesta que la firma Sernova posee domicilio fiscal en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y el ajuste practicado se origina con motivo del pedido de parte de la empresa de reducir los importes originales de los anticipos del impuesto de los períodos 12/2004 a 5/2005 y, a su vez, compensar los saldos a favor resultantes de tal modificación por entender que desarrolla una nueva actividad a partir de 2004.

Que la firma manifiesta que desarrollaba la actividad de locación a casco desnudo de barcazas tributando el impuesto a las jurisdicciones de

Misiones y Ciudad de Buenos Aires. A partir de 2004 incorpora la actividad de fletamento a tiempo y entiende que ella es adicional y distinta de la locación a casco desnudo. Hace alusión a la inscripción y a diversos contratos agregados al expediente, de barcasas y remolcadores con UABL SA, su único cliente. Además la firma aclara que dos de sus remolcadores son propiedad de UABL.

Que se refiere a la Ley de Navegación y transcribe de ésta los art. 219 y 227, que dan el marco de la locación de buque y de fletamento a tiempo. En este último caso, a los efectos de la gestión náutica del buque, el capitán depende del fletante y paga los salarios y gastos de manutención de la tripulación, seguro del buque y repuestos.

Que de ello entiende que, si bien ambos tipos de contratos tienen características diferentes en lo relativo a los derechos y obligaciones de las partes, no se visualiza que se trate de una actividad sustancialmente distinta a la ejercida con anterioridad a 2004 y, por lo tanto, no se justifica el tratamiento dispensado por la empresa como si se tratara de una nueva actividad, no correspondiendo la atribución directa de los ingresos según el art. 14 del Convenio Multilateral.

Que en el contrato de utilización de buques, si bien el capitán y la tripulación dependen del fletante, no es factible caracterizar al mismo como prestación de servicio, ya que esto no surge de sus cláusulas, en las cuales no se establece qué tareas efectuará la embarcación y permite asimismo el subarriendo de la nave, entendiéndose que se trata de un tipo de locación con características particulares.

Que se refiere a cláusulas del contrato de las que surge que, si bien el capitán es nombrado por el armador, recibe las directivas del fletador, el cual resulta responsable de la realización de los viajes. La jurisdicción considera que la empresa ejerce una única actividad, que es la locación de buques y no dos actividades diferentes.

Que sobre la atribución de gastos, desde el año 2004 fueron asignados proporcionalmente a las jurisdicciones en función de los kilómetros recorridos y el tiempo de navegación, distribuyendo en partes, a cada jurisdicción. Cita antecedentes de la Comisión Plenaria, y conforme a ellos entiende que el criterio utilizado por la empresa no resulta razonable desde el momento en que los mismos pueden atribuirse con claridad a cada jurisdicción donde fueron soportados.

Que dice que el contribuyente se refiere a comprobantes acompañados a las actuaciones, en los cuales UABL SA le factura importes en concepto de recupero de gastos a Sernova -ambas firmas pertenecen al grupo de sociedades UABL-, manifestando que se tratan de gastos de suministro y repuestos que se generan en el lugar donde los remolcadores prestan servicios. Los referidos comprobantes, en un gran número, no hacen ninguna referencia al tipo de gastos de que se trata ni al lugar donde los mismos fueron efectuados, pero se consignan los domicilios de ambas empresas -locador y locataria- las cuales están situadas en la Ciudad de Buenos Aires. Por otro lado, la empresa no aporta prueba documental que indique el concepto de tales gastos ni que fueron efectuados fuera de la Ciudad de Buenos Aires.

Que señala que el Convenio Multilateral establece que los gastos sólo pueden ser proporcionados, en los casos que sean de escasa significación y no puedan ser atribuidos con certeza, que no es el caso. En consecuencia, los gastos hechos por la empresa no están de acuerdo con las pautas establecidos por el Convenio Multilateral, debiendo efectuarse al lugar donde son soportados. Pide en definitiva, se rechace la pretensión de Sernova.

Que puesta al análisis de esta causa, esta Comisión observa que la controversia está referida a la atribución en materia de ingresos y gastos y a la correcta aplicación del artículo 14 del Convenio Multilateral.

Que en este caso, lo relevante a los fines de la atribución de ingresos en materia de Convenio Multilateral es la actividad de remolque, que configura una prestación de servicios que se desarrolla en más de una jurisdicción.

Que conforme lo tienen dicho los Organismos del Convenio para los casos de actividades de servicios, los ingresos deben asignarse a las jurisdicciones donde ellos se prestan, siendo una razonable aproximación a estos efectos tomar como parámetro distribuidor los kilómetros recorridos.

Que en cuanto a la atribución en materia de gastos, el art. 2º del Convenio Multilateral dispone que los ingresos brutos totales del contribuyente originados por las actividades interjurisdiccionales se distribuirán entre todas las jurisdicciones en función de los efectivamente soportados en cada una.

Que en este aspecto, no le asiste razón a la firma que ha asignado gastos en proporción a los kilómetros de navegación o tiempo de navegación de los buques.

Que debe destacarse que la aplicación del artículo 14 del Convenio Multilateral sólo procede cuando el contribuyente incorpora una nueva o nuevas jurisdicciones las que podrán gravar el total de los ingresos obtenidos en cada una de ellas, pudiendo las demás -donde ya se realizaba actividad- atribuir los ingresos restantes con aplicación de los coeficientes que les correspondan, sin que se modifique la asignación de éstas hasta que se produzcan los supuestos del artículo 5º del Convenio.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello,

## LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

### RESUELVE:

ARTICULO 1º) – Hacer lugar parcialmente a la acción interpuesta por Sernova en el Expediente C.M. N° 827/2009 SERNOVA SA c/CIUDAD DE BUENOS AIRES, en los términos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) - Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás Jurisdicciones adheridas.

**CR. ENRIQUE OMAR PACHECO - PROSECRETARIO**

**CRA. ALICIA COZZARIN DE EVANGELISTA - PRESIDENTE**