CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, 6 de noviembre de 2025

RESOLUCIÓN CP N.° 21/2025

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 interpone recurso de apelación contra la Resolución CA N° 3/2025; y,

CONSIDERANDO:

Que el recurso de apelación interpuesto por la firma se ha presentado conforme a las exigencias formales previstas en las normas legales y reglamentarias, motivo por el cual corresponde su tratamiento (art. 25 del Convenio Multilateral).

Que la apelante, en su recurso, señala como cuestión preliminar, la inexistencia de potestad provincial para sostener la aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los términos del acto que generó el caso concreto; tal como surge de la resolución apelada, ARBA se asigna el 100% de los ingresos por el transporte aéreo internacional que Air New Zealand Limited Sucursal Argentina realiza, aduciendo que el Aeropuerto Internacional de Ezeiza, ubicado en la provincia de Buenos Aires, constituye el “origen del viaje” previsto en el artículo 9° del CM. Dice que la pretensión de apropiarse del 100% de los ingresos por viajes internacionales con origen en Ezeiza, no contempla la casi nula “territorialidad” del viaje en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires; en efecto, en provincia de Buenos Aires transcurre un segmento insignificante del viaje internacional que realiza Air New Zealand Limited Sucursal Argentina, que comprende “Ezeiza (Argentina)-Aukland (Nueva Zelanda)”, solamente unos pocos minutos de las más de 13 horas que insume el trayecto dura el viaje en territorio bonaerense y la pretensión fiscal ignora tal circunstancia. Cita en apoyo de su posición el caso *“Helicópteros Marinos SA c/ Provincia de Tierra del Fuego”* (CSJN, 08/06/2010) y la causa *“Aerolíneas Argentinas SA c/ Buenos Aires, Provincia”* (en trámite ante la CSJN), en el cual el Máximo Tribunal dictó una medida cautelar favorable a la actora y existe dictamen de la Procuradora Fiscal del 04/05/2018 favorable a la postura del contribuyente.

Que se agravia de la aplicación del art. 9° del CM que sostiene la resolución apelada, en la medida que ella no es una derivación razonable del derecho vigente: el régimen especial del art. 9° CM se evidencia referido a empresas de transporte de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en (o mejor entre) dos o varias de las jurisdicciones adheridas –es decir, entre dos jurisdicciones que sean titulares del Impuesto sobre los Ingresos Brutos–, y establece que la que en cada supuesto resulte ser la de origen del viaje podrá gravar el precio total de aquel, asentado ello en la presunción de que las que fueran origen en unas operaciones (las “idas”), serán destino en otras (las “vueltas”), por lo cual queda así garantizada la distribución de los ingresos entre las distintas jurisdicciones intervinientes y el impuesto se abonará una sola vez.

No debe confundirse, dice, el transporte *interjurisdiccional* con el transporte *internacional* a los fines de la atribución de ingresos frente al Convenio Multilateral,

porque mientras el primero se encuentra subsumido en la hipótesis del art. 9° CM, cuando es realizado por empresas de transporte, el segundo no estaría en la misma situación, correspondiéndole la aplicación del régimen general (art. 2° del CM): no debe perderse de vista, además, que aquí hay dos jurisdicciones argentinas involucradas (Ciudad Autónoma y provincia de Buenos Aires), pero entre ellas no se realiza transporte oneroso alguno de pasajeros ni de carga, por lo que no cabría aplicar el art. 9° del CM.

Al mismo tiempo, advierte que el transporte interjurisdiccional (aéreo) que sí se realiza en el caso analizado, no comprende dos jurisdicciones argentinas adheridas al Convenio y por tanto susceptibles de la aludida reciprocidad, sino con un país extranjero, obviamente ajeno al referido Convenio; además, no habría duda que la aplicación del art. 9° del CM convertiría a la empresa en un "contribuyente local" de la provincia de Buenos Aires e impediría la distribución perseguida por el Convenio Multilateral.

Alude, asimismo, a lo previsto en la Ley de Coparticipación Federal, que, dice, dedicó un párrafo al transporte *interjurisdiccional* (el sexto, el apartado I, inc. b, del art. 9°), en el que justamente indicó que se regía por lo previsto en el Convenio Multilateral, y otro al transporte *internacional* (el séptimo, del mismo apartado), sin hacer en este último referencia alguna al Convenio Multilateral.

Cita doctrina, precedentes de los organismos del CM y fallos de CSJN en apoyo de su posición.

Que asimismo se agravia contra la resolución apelada en la medida que confirma una determinación de oficio que incluyó en la base imponible de la provincia de Buenos Aires viajes con origen en el exterior.

Indica que ofreció pruebas que fueron ignoradas por el fisco provincial (ver el punto X del descargo y el apartado III del recurso de apelación planteado en sede local, donde ofreció pruebas para que *"se determine en qué medida los ingresos computados responden a pasajes que tienen su punto de partida en el exterior"*).

Puntualiza que los ingresos que informara son por la actividad completa, incluyen los viajes con origen en el exterior (por ejemplo, la "vuelta" en un pasaje "Bs. As.-Aukland", "Aukland-Bs. As."), por lo cual está claro que era imprescindible que el fisco realizara la discriminación correspondiente según el origen del viaje, de acuerdo con la aplicación del art. 9° del CM; no sería así, en cambio, si la base se conformara en los términos del art. 2° del CM.

Afirma que en el caso, es claro que el criterio adoptado –pese a no ser compartido por Air New Zealand Limited Sucursal Argentina–, autoriza a la provincia de Buenos Aires a asignarse como base imponible los ingresos por viajes con origen en la provincia de Buenos Aires y no los ingresos por viajes en el exterior.

Y el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, agrega, que debe resolver el recurso de apelación que le fue planteado, debe poder verificar, en el marco de las actuaciones administrativas, si lo acontecido efectivamente respeta el criterio interpretativo de los organismos del CM, o no, para lo cual es imprescindible que la pauta interpretativa sea expresada en la parte resolutiva del caso; por el contrario, limitarse a denegar el caso concreto, implica cerrar la discusión relativa al Convenio Multilateral avalando lo actuado por ARBA, e impidiendo la revisión de ese punto por el tribunal administrativo local actuante, lo que generaría una contradicción inaceptable entre lo decidido y lo determinado; por lo tanto, con independencia de la cuestión probatoria específica y lo que se decida sobre la cuestión de fondo es necesario que se

corrija la parte resolutiva del acto apelado y se exteriorice el criterio aplicable para que pueda ser observado y verificado por las autoridades locales.

Que se agravia también por el rechazo de la aplicación del Protocolo Adicional, razón por la cual, subsidiariamente, solicita la revocación de lo decidido al respecto.

Sostiene que el Protocolo Adicional, correctamente interpretado y aplicado (conf. CSJN Fallos: 334:1472, "Argencard" y Fallos: 346:217 "First Data Cono Sur"), no requiere comunicación a los fiscos involucrados por parte del contribuyente, toda vez que tal exigencia no puede ser instaurada por vía interpretativa, lo que lleva a reconocer la invalidez de la Resolución General CA N° 3/2007 y del supuesto obstáculo para la aplicación del Protocolo que invoca la resolución cuestionada.

Por otra parte, alega que se está ante un caso en el cual se discutió el encuadre de la actividad entre el régimen general del art. 2° y el régimen especial del art. 9°, por lo cual tampoco hubo omisión de ingresos como se invoca.

Asimismo, entiende que corresponde reconocer como prematura, en los términos del art. 1° incs. 2 y 6 del Protocolo, la pretensión de imponer multa y exigir el pago de intereses, puesto que la procedencia o improcedencia de tales conceptos estará condicionada por lo que opine la Ciudad Autónoma de Buenos Aires sobre el tema cuando sea requerida.

Que deja planteado el caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Buenos Aires señala que el recurso de apelación reproduce en lo sustancial las explicaciones vertidas por la firma en su presentación inicial –rechazada por la Comisión Arbitral–, no denotando pues entidad argumentativa como para rebatir los fundamentos de la Resolución CA N° 3/2025.

Sin perjuicio de remitirse a todas las consideraciones realizadas por la jurisdicción a la hora de contestar el traslado conferido por la Comisión Arbitral, cuestión que se impone no solo por la aludida reproducción de argumentaciones en que incurre la firma, sino también por razones de brevedad, procede, seguidamente, a dar tratamiento y respuesta a los puntos de la controversia.

Que indica que el primer punto que requiere abordaje es la objeción constitucional realizada por la empresa en orden a que el fisco de la provincia de Buenos Aires intentaría apropiarse del 100% de los ingresos por viajes internacionales con origen en Ezeiza, sin contemplar la casi nula "territorialidad" del viaje en su jurisdicción.

Sostiene que estas afirmaciones, más allá de que fueron vertidas recién en esta oportunidad, no refieren a una materia bajo la órbita de competencia de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral; en consecuencia, este planteo debe necesariamente ser rechazado *in limine* por la Comisión Plenaria.

Que respecto a la distribución de la materia imponible entre las distintas jurisdicciones en las que se verificó el hecho imponible, y en relación al agravio expuesto por la firma vinculado a la incorrecta aplicación del Convenio Multilateral, señala que en las presentes actuaciones, no se encuentra en discusión que la actividad que desarrolla la contribuyente 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.

Alega que para que la postura de la firma (que pretende que al no estar expresamente incluida la actividad de transporte internacional en el artículo 9° del CM, debe regir una interpretación restrictiva y, en consecuencia, el régimen general) tenga algún tipo de asidero el texto debiera distinguir alguna clase de transporte, terrestre, aéreo, fluvial, marítimo, nacional, internacional, de pasajeros, de cargas; nada de ello ocurre, nada de ello está previsto porque justamente la norma capta al transporte en general, en toda modalidad que asuma.

Cita resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral y afirma que sostener una diferenciación entre transporte interjurisdiccional e internacional solo contribuiría a complejizar aún más la declaración de quienes, por la naturaleza de su operatoria, deben encuadrarse en el régimen especial o en el general según esa distinción no prevista por el texto normativo; ello conduciría no solo a desconocer la letra del Convenio sino también a soslayar, más aún, a directamente contrariar su finalidad a través del diseño de regímenes especiales.

Asimismo, indica que tanto la Comisión Arbitral como la Comisión Plenaria han reiterado que el origen del viaje –a los efectos de imputar ingresos– debe entenderse como el lugar en que se produce el ascenso del pasajero o la carga; en el presente caso concreto, el fisco, a los fines de verificar la correcta distribución de los ingresos, mediante Acta de Comprobación R-078 A N° 010348249 (fs. 417/418 del Expte. Adm.) le solicitó a la firma que confeccione una nota indicando la composición de sus ventas y si los ingresos declarados en el impuesto –durante el período fiscalizado– son todos con origen del viaje en provincia de Buenos Aires; en respuesta a dicho requerimiento, la apelante aportó una nota (obrante a fs. 419 del Expte. Adm.) mediante la cual señaló que: "*... se dedica únicamente a la actividad de transporte aéreo internacional de pasajeros y cargas desde el Aeropuerto Internacional Ministro Pistarini ubicado en la ciudad de Ezeiza*…".

En consecuencia, evaluada la actividad desarrollada, la ARBA procedió a aplicar el régimen especial del artículo 9° del Convenio Multilateral, reasignando el 100% de los ingresos a la jurisdicción correspondiente al origen del viaje, es decir, la provincia de Buenos Aires.

Que respecto del agravio relacionado a la inclusión de ingresos por viajes con origen en el exterior, señala, en primera medida, que de los papeles de trabajos presentados por la 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 ella misma 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, la fiscalización actuante a los efectos de determinar los ingresos totales gravados obtenidos por la empresa 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, a través del Formulario R-132 (fs. 420 del Expte. Adm.), la fiscalización actuante le solicitó a la firma 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.), la empresa no cumplió con lo solicitado.

No obstante lo expuesto, en cuanto a la prueba pericial contable ofrecida por la contribuyente durante la etapa de fiscalización –y respecto de la cual insiste en que habría sido ignorada por la ARBA–, destaca que dicha pretensión ya fue oportunamente desestimada; en efecto, y tal como se le indicó al momento de su rechazo, los ingresos que conformaron la base imponible surgieron de los propios datos aportados por la empresa, los cuales constan documentados en el papel de trabajo obrante a fs. 164/165 del Expte. Adm.; por tanto, no resultaba necesaria la producción de una pericia para acreditar extremos que podían –y debían– ser justificados mediante documentación respaldatoria, la cual no fue acompañada ni durante la fiscalización ni en sede de la Comisión Arbitral.

De esta manera, al no haber la firma aportado elementos suficientes que permitan desvirtuar la imputación efectuada por esta Administración, concluye que corresponde rechazar el agravio articulado.

Que, finalmente, con relación al pedido de aplicación del mecanismo establecido por el Protocolo Adicional, sostiene que corresponderá que la Comisión Plenaria 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, la Provincia de Buenos Aires manifiesta, tal como ya lo señalara en otras varias oportunidades, su 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.

De esta manera, considera que la inducción a error por parte de algún fisco debe estar referida a la empresa que aquí hace su presentación y la interpretación debe resultar de un juez administrativo anterior al proceso determinativo de la obligación tributaria.

Asimismo, reitera que la ARBA, en el marco de la fiscalización, encontró diferencias de ingresos entre el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y las Declaraciones Juradas de Impuesto al Valor Agregado, las cuales no fueron justificadas por la contribuyente; por estos motivos, no se verifican los requisitos para que proceda la aplicación del citado mecanismo (arts. 2° y 3° de la Resolución General N° 3/2007).

Con referencia a la cita de jurisprudencia por parte de la firma, señala que los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: “Argencard S.A.” y “First Data Cono Sur”, como toda sentencia del Máximo Tribunal, en el sistema adoptado por el régimen argentino, en el que el control judicial de constitucionalidad no produce efectos derogatorios de la ley, ni tiene efectos erga omnes, sino solamente para el caso concreto.

Cita fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que sostienen que la declaración de inconstitucionalidad de una norma tiene solamente efectos inter partes, por ello, la declaración de inconstitucionalidad implica, en el derecho argentino, la no aplicación de la norma en el caso concreto (Fallos 264:364/365, entre otros), más no su derogación; así queda claro que las sentencias declarativas de inconstitucionalidad se limitan al caso resuelto (efecto inter partes), descartando la aplicación de la norma a las partes intervinientes en él y dejando subsistente su vigencia fuera del caso, máxime cuando se encuentran involucrados derechos.

Que esta Comisión Plenaria observa que, conforme lo alegado por Air New Zealand Limited Sucursal Argentina en su recurso de apelación, los aspectos a resolver son: i. encuadre de la actividad del contribuyente en el Convenio Multilateral, ii. viajes con origen en el exterior y iii. la aplicación del Protocolo Adicional.

Sobre la diferencia de ingresos no declarada, aspecto tratado por la Comisión Arbitral, el contribuyente apelante no ha expresado agravio alguno.

Que respecto del encuadre de la actividad del contribuyente en el Convenio Multilateral, el aspecto central del recurso radica en determinar si la norma prevista en el artículo 9° del Convenio Multilateral comprende o alcanza a las empresas que realizan transporte internacional con origen en el país.

Es importante señalar que no existen discrepancias entre las partes respecto de dos elementos esenciales; en primer lugar, se reconoce que se está ante un contribuyente comprendido dentro del ámbito de aplicación del Convenio Multilateral, dado que desarrolla su actividad en dos jurisdicciones (CABA y provincia de Buenos Aires) y registra gastos en ambas, lo que lo incluye en el régimen de distribución previsto por dicho Convenio, en segundo lugar, se admite que todos los vuelos, tanto de carga como de pasajeros, tienen como lugar de origen la provincia de Buenos Aires.

En cuanto al encuadramiento del transporte internacional con origen en el país y la presunta disquisición que, en opinión del contribuyente, realiza la Ley de Coparticipación Federal, cabe señalar que dicha norma regula el tratamiento aplicable a las empresas del exterior respecto de las cuales el país haya suscripto o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble imposición, pero no excluye ni limita la aplicación del Convenio Multilateral al transporte internacional; tampoco lo hace el apartado que indica que "*En materia de transporte interjurisdiccional la imposición se efectuará en la forma prevista en el convenio multilateral a que se refiere el inciso d)"*; esta disposición tampoco limita la aplicación del Convenio al transporte interjurisdiccional dentro del país.

Cabe recordar que la Ley de Coparticipación Federal es una ley convenio mediante la cual las jurisdicciones han acordado con el Estado Federal regular aspectos básicos de determinados tributos locales; no obstante, nada de ello debe interpretarse como una renuncia o restricción de los derechos y de la autonomía tributaria, cuyo origen se encuentra en el propio texto constitucional.

Cabe reafirmar, entonces, lo que indicó la Comisión Arbitral: "*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*".

Por lo expuesto, corresponde el rechazo del planteo y la ratificación de lo resuelto por la Comisión Arbitral.

Que respecto a los viajes con origen en el exterior, cabe señalar que la expresión de agravios, en este punto, no refuta ni se hace cargo de lo señalado por la Comisión Arbitral al resolver el caso. La citada Comisión indicó: "*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 exterio*r".

La acreditación del hecho alegado se encuentra en manos de quien lo afirma y la carga de la prueba (*onus probandi*) es un principio jurídico que determina quién es el responsable de demostrar un hecho, siendo la regla general que quien lo afirma debe probarlo. Este principio no otorga derecho alguno a la contraparte, sino que constituye un imperativo derivado del propio interés del afectado.

En consecuencia, en relación con este punto, el recurso debe ser rechazado y confirmarse la resolución de la Comisión Arbitral.

Que respecto del Protocolo Adicional, el recurso no cumple con la exigencia prevista en el artículo 16 del Reglamento Procesal: la Comisión Arbitral rechazó la aplicación del Protocolo por existir omisión de ingresos, aspecto sobre el cual el contribuyente no se expide ni lo rebate. Asimismo, ha quedado firme la determinación efectuada por la provincia de Buenos Aires respecto de la omisión de ingresos, lo que conduce inexorablemente a la exclusión de la aplicación del Protocolo Adicional.

Por lo expuesto, cabe rechazar este punto por no reunir las exigencias previstas en el artículo 16 del Reglamento Procesal.

Que, por lo expuesto, se confirma la resolución apelada.

Que, 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 Nº 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 Plenaria realizada el 18 de septiembre de 2025.

Por ello,

LA COMISIÓN PLENARIA
CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/77
RESUELVE:

ARTÍCULO 1º.- Declarar inadmisible el planteo de Air New Zealand Limited Sucursal Argentina vinculado a la aplicación del Protocolo Adicional, por incumplimiento de las exigencias previstas en el artículo 16 del Reglamento Procesal, habiendo quedado firme la determinación de omisión de ingresos efectuada por la provincia de Buenos Aires, lo que impide la procedencia de dicho beneficio.

ARTÍCULO 2º.- Rechazar el planteo de Air New Zealand Limited Sucursal Argentina relativo al encuadre de la actividad del contribuyente en el Convenio Multilateral, confirmando que el artículo 9° del Convenio Multilateral resulta aplicable al transporte internacional con origen en la provincia de Buenos Aires, de conformidad con lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 3º.- Rechazar el planteo de Air New Zealand Limited Sucursal Argentina vinculado a los viajes con origen en el exterior, en virtud de que el contribuyente no ha aportado prueba alguna que acredite que parte de los ingresos declarados como de origen nacional correspondan a viajes iniciados en el exterior, de conformidad con lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 4º.- Notificar a las partes interesadas, hacer saber a las demás jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.

Firmado digitalmente por BIALE Fernando Mauricio

**SECRETARIO**

Firmado por FORNERO Javier Dario

**PRESIDENTE**