



FORM.735-2

DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS
GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

NUMERO

FECHA

CONSULTA VINCULANTE

Senor/a/es: XXXXXXXX

RUC: XXXXXXXX

La **Dirección Nacional de Ingresos Tributarios**, a través de la **Gerencia General de Impuestos Internos**, se dirige a ustedes en el marco de la Solicitud de Consulta N.° XXXXXX, formulada en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (SGTM) y admitida como Proceso N.° XXXXXXXX, a través de la cual solicitaron que en los casos de contratos de participación conjunta en servicios de fletes internacionales, sea considerado además de los documentos establecidos en la Ley N.° 6380/2019, la Lista de Tripulación - Rol de Tripulación, para justificar la exoneración del impuesto a la renta.

Al respecto, manifestó: *"...A los efectos de facturación y emisión de documentos, XXX tiene reservado el contacto exclusivo con los propietarios de las mercaderías. Por lo tanto, la contratación, facturación y cobro del servicio del flete se realiza bajo la administración y titularidad de dicha empresa. Luego, XXX transfiere a XXXX la suma que le corresponde según las fórmulas de distribución previstas en el Contrato... ambos armadores emiten una parte de la documentación internacional que respalda el transporte de la mercadería, dependiendo de las funciones y responsabilidades asumidas para la prestación del servicio en conjunto. La parte que aporta las barcazas se encarga de emitir la documentación correspondiente a las barcazas y a la mercadería contenidas en ellas; entre ellas, el conocimiento de embarque... el artículo 25, literal 'e'... es meramente enunciativo y no taxativo... conlleva a determinar el universo de documentaciones internacionales que se emiten en el marco de la prestación de servicios de fletes internacionales... por disposición del artículo 65 del Acuerdo de Transporte Fluvial Paraguay – Paraná... son documentos obligatorios para el transporte de mercaderías: a) La Declaración General; b) El Manifiesto Internacional de Carga/Declaración de Tránsito Aduanero (MIC/DTA); c) La Lista de tripulación; d) La lista de pasajeros... sin este respaldo documental, sencillamente no es posible prestar el servicio de flete internacional de exportación... el 'rol de tripulación' es despachado ante la Prefectura General Naval... y por disposición del artículo 71 del Acuerdo de Santa Cruz de la Sierra el mismo es vinculante y definitivo para las distintas autoridades fluviales en todo el tramo de la Hidrovía Paraguay – Paraná... el rol de tripulación es un documento internacional esencial para el transporte fluvial de mercaderías... este documento es suficiente y complementario para considerar a XXX, al igual que XXX, una empresa transportadora, que emite documentación internacional de respaldo de transporte. En consecuencia, las rentas obtenidas por XXXXX en virtud del Contrato, deben considerarse exoneradas, puesto que acredita suficientemente el elemento subjetivo de la exoneración prevista en el artículo 25, literal 'e' de la Ley Tributaria: la emisión de la documentación que respalde el transporte de mercaderías..."* (sic).

Con relación a la consulta realizada surgen las siguientes consideraciones:

Cabe a traer a colación el Num. 1), Inc. e), Art. 25 de la Ley N.° 6380/2019, que reza: *"...Estarán exoneradas las siguientes rentas provenientes de: ...e) Las operaciones de fletes internacionales prestados por la empresa transportadora, destinados a la exportación de bienes. Se entenderá por empresas transportadora la que emita la documentación internacional de respaldo de transporte, tales como: Carta Porte por Carretera, Conocimiento de Embarque, Carta de Porte Aéreo".* (resaltado nuestro).

Entonces, para que se configure la exoneración, no basta con que sea prestado un servicio de flete internacional, sino que debe ser exclusivamente para la exportación de bienes. En tal

sentido, corresponde definir los documentos indicados en la norma, para determinar en su caso, un documento análogo.

Al respecto, el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Manuel Ossorio, define a la Carta Porte como: *"Título legal -que puede ser nominativo, a la orden o al portador- del contrato de transporte entre el cargador y el transportista (llamado también porteador y acarreador), cuyo contenido sirve legalmente de título probatorio de los derechos y obligaciones de cada una de las partes contratantes. En dicho documento se hacen constar el nombre y domicilio del cargador, del transportista y de la persona a quien se han entregado los efectos, así como el lugar en que se ha de hacer la entrega; la designación de las mercaderías cargadas, con determinación de su calidad, cantidad, marcas exteriores, clase y condiciones de embalaje: el precio del flete y la expresión de si está o no pagado; plazo de entrega, de la carga, y las demás circunstancias que hayan entrado en el convenio. En el contrato de fletamento, la carta de porte se denomina también conocimiento de embarque"*.

Como se puede apreciar, el documento que requiere la norma para demostrar el servicio de flete para exportación -además del contrato de transporte entre el cargador y el transportista- cuenta con los detalles de la mercadería a ser transportada; por lo que, analógicamente, debe ser presentado un documento que contenga tales datos.

Entonces, si bien la Lista de Tripulación - Rol de Tripulación es un documento necesario para la navegación, esta no determina si el transporte es a los fines de exportación, importación o incluso tan solo de personas, por lo que al ser un documento general no es suficiente en sí misma para determinar si existió exportación; ya que se reitera, no es suficiente que el servicio de transporte sea internacional, sino que debe ser para el transporte de mercaderías o de bienes a los fines de su exportación, para que sea procedente la exoneración.

Por otro lado, resulta oportuno mencionar que la exoneración del impuesto es una situación excepcional y que, en tal contexto, cobra importancia el principio de hermenéutica, según el cual, los preceptos que se apartan del criterio general adoptado en un cuerpo normativo, regulando casos de excepción, deben interpretarse restrictivamente. Consecuentemente, no puede ampliarse sus efectos a otras situaciones similares, que no se encuentren expresamente descritas en la ley.

Además, al ser la exoneración de impuestos de carácter excepcional su interpretación debe ser restrictiva, por lo que necesariamente debe ser un documento similar a los indicados en la norma legal, para definir quien es la empresa transportadora a los efectos de la exoneración de la renta.

Por tanto, con base en las consideraciones expuestas, se concluye que Lista de Tripulación - Rol de Tripulación no es equiparable a los documentos citados en el Num. 1), Inc. e), Art. 25 de la Ley N.º 6380/2019, porque no demuestra la existencia de la exportación ni el detalle de las mercaderías trasladadas.

El presente pronunciamiento fue elaborado teniendo en cuenta la situación fáctica planteada en la consulta planteada por la recurrente, por lo que la Administración Tributaria se reserva la facultad de modificarlo ante cualquier variación posterior de los hechos y/o documentaciones que lo motivaron.

Finalmente, corresponde que el presente pronunciamiento sea notificado con los efectos del Art. 245º de la Ley N.º 125/1991.

**SONIA MOTTA GAUTO, SUPERVISORA
DPTO. DE APLICACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS
ANTULIO BOHBOUT, DIRECTOR
DIRECCIÓN GENERAL DE ASUNTOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS**