

**COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

BUENOS AIRES, 11 de septiembre de 2019.

RESOLUCIÓN C.A. N° 36/2019

VISTO:

El Expte. C.M. N° 1525/2018 “Travel Rock S.A. c/ provincia de Río Negro”, en el cual la firma de referencia promueve la acción prevista en el art. 24, inc. b), del Convenio Multilateral contra la Resolución N° 064/2018, dictada por la Gerencia de Asuntos Legales de la Agencia de Recaudación Tributaria de la Provincia de Río Negro; 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 firma accionante señala que tiene por objeto social, conforme su estatuto constitutivo, la intermediación en la reserva o locación de servicios en cualquier medio de transporte en el país o en el extranjero; la intermediación en la contratación de servicios hoteleros en el país o en el extranjero; la organización de viajes de carácter individual o colectivo, excursiones, cruceros o similares, con o sin inclusión de todos los servicios propios de los denominados viajes “a forfait”, en el país o en el extranjero; la recepción o asistencia de turistas durante sus viajes y su permanencia en el país, la prestación a los mismos de los servicios de guías turísticos y el despacho de sus equipajes; la representación de otras agencias, tanto nacionales como extranjeras, a fin de prestar en su nombre cualesquiera de estos servicios; la realización de actividades similares o conexas a las mencionadas con anterioridad en beneficio del turismo; y desde su conformación, su actividad principal ha sido la prestación de servicios turísticos a estudiantes, en los términos, alcances y condiciones previstos en la ley nacional 25.599.

Que señala que ha declarado e ingresado el impuesto sobre los ingresos brutos en el marco del régimen general del Convenio Multilateral, ponderando que realiza una actividad de intermediación y, por lo tanto, la base imponible se conforma con la diferencia entre los ingresos del período fiscal y los importes que correspondan transferir en el mismo a sus comitentes. Alega que los ingresos derivados de esta actividad de intermediación provienen de cada una de las jurisdicciones en las que Travel Rock S.A. realiza la misma, tomando como referencia el domicilio de los establecimientos educativos a los que pertenecen los contingentes que contratan los servicios. Dice que comercializa sus servicios en todo el país a través de vendedores y representantes que concurren principalmente a los establecimientos educativos a ofrecer sus servicios de viajes estudiantiles a los alumnos y afirma que Travel Rock S.A. no es el sujeto que presta por cuenta propia los servicios a los estudiantes, sino que los servicios son contratados a terceros proveedores, muchos de ellos ubicados en la ciudad de San Carlos de Bariloche pero que no siempre son los más significativos en términos de montos. Así, uno de los proveedores más importantes es el del servicio de transporte –terrestre o aéreo– que no tiene domicilio ni territorialidad alguna en la provincia de Río Negro. Agrega que la retribución de Travel Rock S.A. proviene de las comisiones que percibe por la actividad de intermediación que realiza y no de la venta total del producto o servicio vendido;

**COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

fueron, entonces, –dice– los proveedores contratados por Travel Rock S.A. en la provincia de Río Negro para prestar diferentes servicios, entre ellos los de hotelería, de excursiones, gastronómicos, etc., y no Travel Rock S.A., los que eventualmente pudieron generar los ingresos atribuibles a esa jurisdicción provincial, en el marco de la actividad por la que se realiza el ajuste que motiva este caso concreto.

Que, en subsidio, plantea que aún de confirmarse el criterio del fisco de Río Negro en lo relativo a que Travel Rock S.A. no realiza una actividad de intermediación, y por consiguiente, los ingresos deben asignarse a la jurisdicción provincial en la que se prestan los servicios contratados, tal conclusión podría ser válida sólo para el supuesto de los ingresos que se derivan de aquellos prestados en la provincia de Río Negro (v. gr. excursiones en dicha provincia, alojamiento o alimentación), no así para los ingresos derivados del transporte de los contingentes –sea por vía terrestre o por vía aérea– dado que con relación a los mismos, rige lo dispuesto en el artículo 9° del Convenio Multilateral. Como consecuencia de ello, concluye que estos ingresos deben ser asignados a la jurisdicción en la que tienen origen los viajes. Cita resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que confirmarían lo expuesto.

Que ofrece prueba documental, informativa, pericial contable y testimonial. Solicita aplicación del Protocolo Adicional y hace reserva del caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Río Negro, en primer término, informa que el contribuyente ya fue inspeccionado con anterioridad por periodos anteriores, oportunidad en la cual también se ajustó la atribución de ingresos, atento a que siendo una prestación de servicios, la jurisprudencia de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral indica que los mismos deben atribuirse al lugar donde dichos servicios sean prestados, con independencia del lugar de concertación o el domicilio del adquirente de los mismos. Travel Rock S.A pretendía – dice– que dichos ingresos sean atribuidos al domicilio del comprador de los mismos, asiento territorial de la operación y del ingreso, interpretación incorrecta, ya que no está ante la venta de un bien sino ante una prestación de servicios. Dichas actuaciones culminaron con el allanamiento del contribuyente a la pretensión fiscal y el acogimiento a un plan de facilidades de pago por el monto de la deuda.

Que a los efectos del encuadre de la actividad ejercida por Travel Rock S.A., señala que la cuestión temporal es crucial para definir si se está ante una actividad de intermediación o una actividad realizada por cuenta propia, ya que la doctrina entiende que si los diferentes servicios sólo son contratados cuando previamente han sido solicitados por los turistas, se está ante una actividad de intermediación; distinta es la solución si la agencia de viajes adquiriera pasajes, contratara determinadas plazas en un hotel, etc. y los coordinara en un tour, para luego ofrecerlos, en conjunto, a los potenciales clientes. En este supuesto sí actuaría por cuenta propia, y en nada se diferenciaría del comerciante común que compra y vende mercaderías, asumiendo el riesgo comercial. Alega que el contrato de hotelería obrante en las actuaciones, demuestra que la accionante pacta con anticipación la cantidad de plazas a utilizar, se garantiza la exclusividad del uso de la totalidad de las plazas y se compromete a abonar por la totalidad de las plazas acordadas, independientemente de la ocupación efectiva de las mismas (cláusula décima del contrato), lo que no se condice con la actividad de intermediación, ya que asume el riesgo al hacerse cargo del pago de la totalidad de las plazas pactadas, independientemente que se ocupen todas, y realiza el convenio antes del inicio de la

**COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

temporada. Añade que Travel Rock S.A., en su carácter de organizador del viaje, realiza la contratación de los servicios previamente, establece uno o más “paquetes turísticos” que luego comercializa en todo el país a través de sus vendedores y representantes, que concurren a los establecimientos educativos a ofrecer sus servicios de viajes estudiantiles a los alumnos, por lo que no corresponde encuadrar su actividad como intermediación. Agrega que si bien la intermediación puede incluir la coordinación de algunos servicios, el monitoreo y control las 24 horas del día de todos los aspectos del viaje, no se condice con la mera intermediación y que más de 100 personas se ocupen del cuidado y atención de los estudiantes durante todo el viaje, parece exceder largamente la actividad de intermediación alegada por la accionante.

Que comparte con Travel Rock S.A. que corresponde la aplicación del principio de la realidad económica (receptado en el artículo 27 del C.M.) pero entiende que precisamente su aplicación es la que permite concluir, de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realizan, que la actividad de la contribuyente se realiza en nombre y por cuenta propia, y es la prestación de servicios turísticos, para lo cual no es indispensable que la contribuyente sea titular de los medios, pues la prestación se puede realizar por sí o por terceras personas, esto es, contratar con terceros la prestación de los servicios que luego comercializa entre los contingentes de estudiantes de todo el país. Por lo tanto, definido que la accionante brinda los servicios, dice que los ingresos percibidos deben atribuirse al lugar de prestación efectiva de los mismos, que no es otro que la ciudad de San Carlos de Bariloche, objeto del contrato, destino del viaje y lugar donde se desarrollan todas las actividades. Aduce que Travel Rock S.A., erróneamente, atribuye sus ingresos (en menor proporción, ya que reduce la base imponible, al tomar sólo lo que considera que es “su comisión”, en lugar de tomar el total) al lugar donde se encuentran los domicilios de los establecimientos educacionales, por entender que prestan el servicio a sus “clientes”, por medio de vendedores y representantes; en síntesis, dice que los atribuye al lugar de concertación, criterio erróneo, ya que los sueldos, comisiones pagadas y demás gastos realizados en esas jurisdicciones deben ser considerados para la confección del coeficiente de gastos, pero los ingresos totales deben atribuirse al lugar de prestación efectiva de los servicios, la ciudad de San Carlos de Bariloche, sean éstos prestados por sí o por terceras personas.

Que en referencia al planteo en subsidio de Travel Rock S.A., señala, en primer lugar, que considerando que Travel Rock S.A. ofrece un paquete turístico global dentro del cual está incluido el transporte, no corresponde discriminar el monto de los mismos, ya que Travel Rock S.A. no es una empresa de transporte, sino una agencia de turismo que ofrece un paquete turístico integrado por diversas prestaciones, no siendo pertinente que se desagreguen parte de sus ingresos para aplicarles un régimen especial, sino aplicar el régimen general del art. 2° sobre el total de sus ingresos. Agrega que para aplicar alguno de los regímenes especiales debe cumplirse la totalidad de los requisitos previstos en la norma, y en el caso del transporte la norma se refiere a las “empresas de transporte”, y Travel Rock S.A. no es una empresa de transporte, sino una agencia de turismo, que ofrece un “paquete turístico” global, que incluye varios servicios, entre ellos el transporte y, en consecuencia, no corresponde desglosar de sus ingresos totales los correspondientes a lo pagado a las empresas que efectivamente hacen los traslados.

Que con relación a la aplicación del Protocolo Adicional, solicitada por el contribuyente, deja constancia que el contribuyente no ha cumplido con los requisitos establecidos por la R.G. 3/2007, en particular, ha incumplido con lo establecido en el

**COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

artículo 2º de la citada resolución, ya que no ha aportado en su presentación prueba documental que demuestre la inducción a error por parte de los fiscos involucrados.

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia se refiere al disímil criterio respecto del encuadre de la actividad ejercida por la firma y la cuestión conexas de la atribución de ingresos provenientes del ejercicio de esa actividad.

Que Travel Rock S.A. reconoce que la contratación de los servicios que ofrece en el paquete turístico es a su nombre, aunque sostiene que lo hace por cuenta y orden de terceros, circunstancia que no ha sido acreditada. Por el contrario, las constancias aportadas en autos: contrato de prestación de servicios turísticos, contrato de hotelería, más los propios dichos de la accionante en su página web, demuestran con claridad que la actividad ejercida por la firma no es la de intermediación sino que realiza las prestaciones de servicios por cuenta propia, contratando los mismos con carácter previo a su comercialización, para luego ofrecerlos por un precio global a los estudiantes, haciéndose responsable por la calidad de todas las prestaciones incluidas. Es decir, Travel Rock S.A. contrae la obligación de prestar diferentes servicios que están coordinados en relación a un viaje, que constituye la causa del contrato; el elemento decisivo que caracteriza al vínculo es que no se trata de una contratación segmentada de servicios para hacer un viaje, sino a la inversa, los estudiantes turistas, contratan un viaje y, como consecuencia de ello, el obligado, Travel Rock S.A., subcontrata o presta los servicios.

Que los ingresos provenientes de la actividad ejercida por Travel Rock S.A. deben ser atribuidos a cada una de las jurisdicciones en las que la accionante presta sus servicios, entendiéndose por tal, el domicilio de los establecimientos educativos a los que pertenecen los contingentes que contratan los servicios.

Que, por lo expuesto, va de suyo que el planteo en subsidio hecho por Travel Rock S.A. respecto a la atribución de los ingresos derivados del transporte de los contingentes, no puede ser receptado. Dicho servicio está incluido en el “paquete turístico contratado” y por ello no se trata de una contratación fragmentada ya que la empresa percibe un “precio global”, sin que se pueda percibir cuanto es lo que corresponde al traslado de los turistas, etc., dado que –como queda dicho– conforma parte de un todo y no de una prestación específica.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Arbitral realizada el 7 de agosto de 2019.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1º.- Hacer lugar parcialmente a la acción interpuesta por Travel Rock S.A. contra la Resolución Nº 064/2018 dictada por la Gerencia de Asuntos Legales de la Agencia de Recaudación Tributaria de la Provincia de Río Negro, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

**COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

ARTÍCULO 2º.- Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás jurisdicciones adheridas.

**FERNANDO MAURICIO BIALE
SECRETARIO**

**ROBERTO JOSÉ ARIAS
PRESIDENTE**