

**COMISIÓN ARBITRAL  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.8.77**

BUENOS AIRES, 11 de noviembre de 2020.

RESOLUCIÓN C.A. N.º 22/2020

VISTO:

El Expte. C.M. N° 1572/2019 “Derudder Hermanos S.R.L. 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° 12/2019, 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 accionante se agravia de la determinación de oficio practicada por la ART de Río Negro porque en ella se establece que “...el ajuste de coeficientes de ingresos consiste en asignar a la jurisdicción de Río Negro los ingresos por paquetes turísticos estudiantiles con destino a la ciudad de San Carlos de Bariloche, por desarrollar la prestación de los servicios en dicha jurisdicción...”. Señala que opera esta unidad de negocios de viajes estudiantiles mediante la modalidad de venta anticipada y, generalmente, los alumnos de los colegios realizan los pedidos de reservas con un promedio de 16 meses de anticipación al momento en que se concreta el viaje de egresados, razón por la cual, la compañía recién estructura los detalles de los viajes una vez conocidas las características escogidas por los distintos colegios y grupos de alumnos. Dice que carece de establecimientos turísticos de ningún tipo en la ciudad de San Carlos de Bariloche y que todos los servicios en su mayoría no son contratados en forma directa con quienes serán los efectivos prestadores, sino que los mismos son concertados a su vez con otras agencias de viajes. Afirma que con la sola excepción del transporte de los estudiantes egresados que realiza con unidades propias, todas las demás cuestiones se tercerizan a otros sujetos. En este sentido, debe además considerarse que los únicos ingresos que percibe la empresa Derudder Hnos. en forma directa y a título propio son aquellos vinculados al transporte de los estudiantes, y por esta porción de sus ingresos ni siquiera corresponde aplicar el régimen general del Convenio Multilateral, sino que el artículo 9º de dicha norma que determina el lugar de asignación del ingreso como aquél en el cual asciende el pasajero.

Que añade que ya sea que se considere que todo el viaje de egresado constituye una sola prestación (sería así un supuesto paquete turístico) o bien que sea conceptualizada dicha actividad de manera mixta, por un lado el transporte de los egresados (que se realiza a título propio con ómnibus propios) y por otro lado el resto de las prestaciones correspondientes, por ejemplo, estadías, traslados, excursiones, comidas, etc.) no corresponde la asignación del 100% de los ingresos a la provincia de Río Negro. Agrega que si la empresa ofrece tours (con pasaje, hospedaje, excursiones, etc. coordinados entre sí), pero no presta esos servicios sino que son llevados a cabo por terceros o, los servicios únicamente son contratados cuando previamente fueron

**COMISIÓN ARBITRAL  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.8.77**

solicitados por los pasajeros, al no asumir la agencia de viajes el riesgo comercial (ya que sólo responden de las faltas de su propia gestión), puede decirse que actúa como intermediaria. Si lo que se considera es que se está en presencia de un paquete turístico, entonces corresponde que se atribuyan los ingresos totales al lugar de asiento del colegio y/o de los egresados que lo abonan, porque es allí en donde se concretó la venta del mencionado paquete, independientemente del destino a donde viajen los chicos. En este caso, sólo aquellos márgenes correspondientes a la intermediación quedarían sujetos al impuesto sobre los ingresos brutos.

Ofrece prueba documental, prueba informativa y contable. Hace reserva del caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Río Negro señala que respecto de los ingresos, la fiscalización se concentró exclusivamente en los provenientes del turismo estudiantil, o sea, de la comercialización de los viajes de fin de curso (viaje de egresados) de los grupos o contingentes de estudiantes, segmento específico dentro de las actividades de las Agencias de Viajes y Turismo, al punto que están regidos por una ley especial (ley 25599, que establece los requisitos para poder actuar como agencias de turismo estudiantil) y demás normas complementarias. De dicho marco normativo aplicable se deriva que las prestaciones son consideradas globalmente como algo autónomo respecto a las prestaciones singulares que lo componen, y es en virtud de ello que la actividad del tour operador se convierte en un verdadero producto comercial caracterizado por una prestación específica y por un precio global. De lo anterior, se concluye que se está ante un agente de viajes que opera como “organizador” de los viajes de egresados, siendo prueba de ello lo indicado en las cláusulas contractuales de los contratos aportados por la propia accionante y la modalidad de precompra y contratación de servicios por su cuenta y nombre, constatada con la documentación surgida del procedimiento de circularización a sus proveedores que obran en las actuaciones administrativas.

Que sostiene que la actividad de Derudder Hnos. 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 y, por esto, tampoco es determinante para la atribución de los ingresos que la sociedad posea o carezca de establecimientos turísticos ni de bienes muebles de ningún tipo en la ciudad de San Carlos de Bariloche. Además, es importante tener en cuenta –dice– que si las personas o el grupo que contrató el servicio (en el presente, el contingente estudiantil) no está conforme con la prestación realizada, se dirigirá a la empresa que le vendió el servicio (Derudder Hnos.) y no al prestador que fue subcontratado para brindar el mismo. Esto demuestra que la accionante no se limita a actuar como mero intermediario, como pretende, conectando la demanda de los estudiantes con la oferta de los prestadores a cambio de una comisión, sino que subcontrata la prestación de algunos servicios, y mantiene su calidad de responsable final de las prestaciones comprometidas, lo que surge de las cláusulas de los contratos de viaje firmados oportunamente.

Que, por lo tanto, definido que la accionante brinda los servicios, indica que los ingresos percibidos deben atribuirse al lugar de prestación efectiva de los mismos,

**COMISIÓN ARBITRAL  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.8.77**

correspondiendo atribuir a la provincia de Río Negro todos aquellos provenientes de los viajes de egresados realizados a la ciudad de San Carlos de Bariloche objeto del contrato, destino del viaje y lugar donde se desarrollan todas las actividades.

Que dice que Derudder Hnos., erróneamente, atribuye sus ingresos (en menor proporción ya que solo toma 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, 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, y los ingresos totales deben atribuirse al lugar de prestación efectiva de los servicios sean prestados por sí o por terceras personas.

Que agrega que al ofrecer Derudder Hnos. un paquete turístico global dentro del cual está incluido el transporte, no corresponde discriminar el monto de los mismos, ya 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 del artículo 2° del C.M. sobre el total de los ingresos provenientes de los viajes de egresados realizados a la ciudad de San Carlos de Bariloche.

Que, en fin, concluye que accionante comercializa un “paquete turístico” que incluye la prestación de diferentes servicios a los estudiantes en la localidad de Bariloche, entre ellos, el de transporte, por lo que deben atribuirse los ingresos totales de dichas prestaciones aplicando el régimen del art. 2° del CM, atento a que en los casos de prestaciones de servicios existe una pacífica jurisprudencia de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral en cuanto a que los ingresos deben asignarse al lugar donde se realiza la efectiva prestación de los servicios.

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

Que la pretensión de Derudder Hermanos S.R.L. no puede prosperar. En efecto, las constancias aportadas demuestran con claridad que su actividad 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 más, si su actividad fuera desarrollada por cuenta y orden de los estudiantes tendría que tener mandato expreso de estos para ese cometido, y para que pueda detentar la figura de la intermediación entre partes debería haber observado todos los requerimientos que exige el Código Civil y Comercial de la Nación en sus artículos 1319 y siguientes, situación que tampoco está demostrada en las presentes actuaciones.

Que, por otro lado, los ingresos provenientes de la actividad ejercida por Derudder Hermanos S.R.L. deben ser atribuidos a la jurisdicción en la que la accionante presta sus servicios. Así lo establece el inciso b) del artículo 1° de la Resolución General N.º 14/2017: *Prestación de servicios: Salvo que tengan un tratamiento específico en el*

**COMISIÓN ARBITRAL  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.8.77**

*Convenio Multilateral o por normas generales interpretativas, los ingresos por la prestación de servicios, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieran contratado, se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas". En el caso, el lugar de prestación efectiva de los mismos no es otro que la ciudad de San Carlos de Bariloche, objeto del contrato, destino del viaje y lugar donde se desarrollan las actividades.*

Que, por todo lo expuesto, tampoco puede prosperar lo planteado por Derudder Hermanos S.R.L. respecto a la atribución de los ingresos derivados del transporte de los contingentes. Como quedó dicho, este servicio está incluido en el "paquete turístico contratado", que 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 14 de octubre de 2020.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1º.- No hacer lugar a la acción interpuesta por Derudder Hermanos S.R.L. contra la Resolución N° 12/2019 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.

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



**FERNANDO MAURICIO BIALE  
SECRETARIO**



**AGUSTÍN DOMINGO  
PRESIDENTE**