

**COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

BUENOS AIRES, 13 de marzo de 2019

RESOLUCIÓN C.A. N° 6/2019

VISTO:

El Expte. C.M. N° 1461/2017 “Whirlpool Argentina S.R.L. c/ provincia de Buenos Aires”, en el cual la firma de referencia promueve la acción prevista en el art. 24, inc. b), del Convenio Multilateral contra la Disposición Delegada SEFSC N° 398/2017 dictada por la ARBA; 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, en primer lugar, del ajuste al coeficiente de ingresos que efectúa el fisco de la provincia de Buenos Aires, que tiene la pretensión –dice– de reasignarlos en virtud del criterio de lugar de entrega de la mercadería. Destaca que la comercialización de los productos de Whirlpool son en función de las siguientes premisas: (i) las ventas las realiza personal en relación de dependencia de la firma y las concierta en el domicilio del cliente en forma personal; (ii) el centro de distribución de depósito se encuentra ubicado en La Tablada, provincia de Buenos Aires; (iii) la compañía no cuenta con camiones propios siendo prestado el servicio de fletes por terceros. La entrega se realiza hasta 70 km. del centro de distribución, siendo a partir de ese punto entregada al cliente o al flete.

Que sostiene que en el caso bajo examen, al tratarse de contratos consensuales (compraventa de mercadería), la concertación del contrato conlleva el nacimiento de sus derechos y obligaciones (efectos), en el mismo momento y lugar, de manera que allí se produce el devengamiento y a dicha jurisdicción debe asignársele el ingreso. Con este criterio –dice– Whirlpool Argentina S.R.L. ha asignado sus ingresos por ventas a la jurisdicción en la que se perfeccionó el acuerdo de venta, merced a la intervención del cliente con el intermediario enviado por la compañía. En subsidio, señala que la consideración del lugar de entrega como nexo territorial vinculante solo se justifica si, al mismo tiempo, el bien es utilizado económicamente en dicha jurisdicción. Destaca que los organismos de aplicación del Convenio, en los casos en que han resuelto la atribución del ingreso al lugar de entrega de la mercadería, siempre adicionaron a la mera entrega el requisito de utilización económica del bien o efectiva prestación del servicio como elemento constitutivo de la realidad económica de la operación para definir a que jurisdicción le correspondía el ingreso.

Que, asimismo, señala que el fisco en la resolución determinativa indica que la fiscalización asignó a la provincia de Buenos Aires, las ventas denominadas “back to back”. Dice que esta operatoria consiste en que el proveedor que puede ser una empresa vinculada o tercero, envía el producto a clientes del exterior y Whirlpool Argentina S.R.L. factura en Buenos Aires pero la mercadería no sólo no pasa por la Provincia, sino que directamente nunca ingresa a territorio argentino y, por consiguiente, no existe un

**COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

despacho de importación. A pesar de ello, dice que Whirlpool Argentina S.R.L. asignó los ingresos de esta operatoria a la provincia de Buenos Aires.

Que, por otra parte, también se agravia de la resolución determinativa en cuanto sostiene que las regalías son gastos “no computables”. Dice al respecto, que los gastos por regalías están estrechamente vinculados con el ejercicio de la actividad al punto de que son intrínsecos a los productos fabricados y comercializados por Whirlpool Argentina S.R.L. Sin el “know how” y las licencias, la firma no podría vender estos productos, de manera que es indudable su admisibilidad como gasto computable. En consecuencia, sostiene que estos gastos por regalías están claramente incluidos dentro del concepto de “gastos de comercialización” previstos en el segundo párrafo del artículo 3° del Convenio Multilateral. Por último, sobre este punto, sustenta la posición que auspicia que los gastos por regalías no están enunciados entre los conceptos que, taxativamente, se encuentran designados como no computables.

Que, con respecto al ajuste en sueldos, jornales y gastos de venta, señala que la ARBA sostuvo en la resolución determinativa que el criterio de asignación empleado por Whirlpool Argentina S.R.L. se aparta de lo establecido por el Convenio Multilateral en su art. 4°, y que corresponde ajustarlo conforme las previsiones del mismo. En tal sentido, destaca que en atención a que los rubros en discusión son asignados por Whirlpool Argentina S.R.L. conforme el coeficiente de ingresos, al ser improcedente el ajuste en el coeficiente de ingresos, deberá revocarse el ajuste en el coeficiente de gastos.

Que ofrece prueba documental, pericial e informativa. Hace reserva del caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Buenos Aires señala, en primer lugar, que la fiscalización adicionó al total de ingresos computables determinados por el contribuyente, las diferencias no justificadas por el mismo entre los formularios CM03 y CM05 y entre estos últimos y el detalle de facturación aportado, las diferencias que se corresponden con un error de registración de facturas emitidas en moneda extranjera y las notas de crédito emitidas por el contribuyente durante el período fiscal 2009 (enero a diciembre) en concepto de publicidad. Que debe dejarse constancia –dice– que este ajuste efectuado en relación al total de ingresos considerados computables, no ha sido cuestionado por Whirlpool Argentina S.R.L.

Que señala que la atribución de los ingresos provenientes del desarrollo de la actividad de venta mayorista, minorista y reparaciones aplicado por Whirlpool Argentina S.R.L. para el armado del coeficiente unificado –lugar de concertación– no es aceptable ni concuerda con la posición esgrimida por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral. Dice que la atribución efectuada por la ARBA, lugar de destino final de las mercaderías, coincidente con el lugar de entrega, se encuentra en un todo de acuerdo con las diversas resoluciones emitidas por los referidos organismos (cita jurisprudencia de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral). En definitiva, sostiene que la fiscalización comprobó que Whirlpool Argentina S.R.L. asignó los ingresos en función del domicilio del cliente, el cual, confrontado con los remitos, no coincide con el destino final/lugar de entrega de las mercaderías.

**COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

Que destaca que, al efectuar la inspección una confrontación de los papeles de trabajo elaborados a partir del detalle de operaciones brindado por la firma con las facturas y remitos correspondientes, verificó que, salvo el caso del cliente Electrónica Megatone S.A., el lugar de entrega según el citado detalle, coincide con el destino final de la mercadería que surge de los remitos emitidos por Whirlpool Argentina S.R.L., y es a este domicilio señalado como destino final en los remitos (y como lugar de entrega en el detalle de operaciones) en donde ha asignado los ingresos la fiscalización.

Que a fin de demostrar el correcto actuar de la jurisdicción, expone algunos ejemplos de operaciones con distintos clientes, entre muchos otros, cita el cliente Ribeiro S.A. donde las operaciones fueron asignadas por Whirlpool Argentina S.R.L. a la CABA (en virtud de ubicarse su domicilio según factura en CABA), mientras que el lugar de entrega según consta en el expediente administrativo es Buenos Aires, Capital Federal, La Rioja, Salta, San Luis, coincidente con el destino final según los remitos. La fiscalización procedió a atribuir esos ingresos a la provincia de Buenos Aires, CABA, La Rioja, Salta o San Luis. Cita también las operaciones efectuadas con la firma Fravega donde también los ingresos fueron atribuidos por Whirlpool Argentina S.R.L. a CABA. La fiscalización, en cambio, procedió a asignar los mismos a Capital Federal o a Provincia de Buenos Aires según figura en el remito.

Que señala que en el caso del cliente Electrónica Megatone S.A. figura varias veces como lugar de entrega Santa Fe, de los remitos auditados por la fiscalización se lee como destino final: “Centro Dist. Electr. Megatone Ruta Nac. 9 Km. 70,5. Dice que este domicilio se corresponde con el Parque Industrial Campana, motivo por el cual la fiscalización procedió a asignar los ingresos originados en las operaciones con este cliente a la provincia de Buenos Aires. Aclara que Whirlpool Argentina S.R.L. atribuía estos ingresos a la jurisdicción de Santa Fe dado a que el domicilio según factura es en la ciudad del mismo nombre.

Que, en conclusión, señala que en aquellos supuestos en los que surge de los remitos que el destino final de las mercaderías –que en casi todos los casos coincide con el lugar de entrega– se realizó en extraña jurisdicción, los ingresos fueron asignados a la misma; por el contrario, cuando de las constancias analizadas se constató que el destino final corresponde a la jurisdicción de provincia de Buenos Aires, los ingresos fueron asignados a esta Provincia.

Que respecto de las operaciones “back to back”, sostiene que de los papeles de trabajo de armado del coeficiente unificado aportado por el contribuyente, surge que el mismo no consideró dichas operaciones. Resalta que si bien Whirlpool Argentina S.R.L. se agravió de este ajuste efectuado por la fiscalización en iguales términos durante el procedimiento de determinación de oficio y en esta instancia, alegando que acompañaba prueba en defensa de su postura, lo cierto es que en ningún momento aportó prueba fehaciente que demuestre que los ingresos en cuestión habrían sido considerados por la firma y atribuidos a la provincia de Buenos Aires.

Que, por otra parte, señala que los gastos incurridos por Whirlpool Argentina S.R.L., como consecuencia del pago de regalías en concepto de “derecho de fabricación” de artefactos comerciales que posibilitan la utilización de la marca Whirlpool, es un gasto no computable a los efectos de la conformación del coeficiente de gastos. Sustenta esta

**COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

posición en diversos criterios emanados de la ex Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, así como de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, los cuales coinciden en cuanto a que los pagos por regalías no proporcionan parámetros válidos para determinar la magnitud o cuantía de la actividad en una determinada jurisdicción, debiendo, por lo tanto, no computarse para el armado del respectivo coeficiente de gasto.

Que respecto a la asignación de los rubros de gastos “Sueldos y Jornales y Cargas Sociales Vendedores” y “Gastos de Ventas”, señala que Whirlpool Argentina S.R.L. no expresa ningún agravio en concreto. El hecho de que critique el ajuste efectuado en el coeficiente de ingresos y que el mismo sea o no confirmado por la Comisión Arbitral es irrelevante, puesto que ARBA modificó la asignación de estos rubros conforme lo manda el artículo 4° del Convenio Multilateral.

Que esta Comisión Arbitral observa que, conforme las exposiciones de las partes, las cuestiones controvertidas son: 1) el disímil criterio para la atribución de los ingresos provenientes de la comercialización de mercaderías que hace el contribuyente, y el ajuste por las denominadas operaciones “back to back”; y 2) las diferencias de criterio para la atribución de los gastos “regalías” que abona Whirlpool Argentina S.R.L. en concepto de “derecho de fabricación” y respecto de la asignación de otros gastos.

Que respecto del primer punto, esta Comisión tiene dicho que el factor determinante para establecer a que jurisdicción se deben atribuir los ingresos provenientes de la venta de mercaderías, no responde al lugar físico de la entrega de ellas, ni a la jurisdicción donde la operación fue concertada, ni tampoco a la jurisdicción del domicilio de facturación o por ser el mero domicilio fiscal del comprador, sino que toma importancia el lugar de destino final de las mismas, siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron cada una de las ventas (en tanto y en cuanto exista sustento territorial en esa jurisdicción).

Que en función de lo expuesto, en el caso concreto corresponde atribuir los ingresos a la jurisdicción de destino final de los bienes, coincida o no con el lugar de entrega de los mismos.

Que surge de las actuaciones que, en la mayoría de los casos, el criterio expuesto es el adoptado por la provincia de Buenos Aires al efectuar el ajuste. Por ello, si hubiere algún caso en el que la provincia de Buenos Aires ajustó conforme al criterio de lugar de entrega y éste no coincidiera con el lugar del destino final de las mercaderías, deberá readecuar su determinación atribuyendo los ingresos provenientes de las ventas de la empresa a las jurisdicciones de destino de los bienes que comercializa, en tanto la firma tenga conocimiento del mismo.

Que con respecto a la asignación de ingresos proveniente de las operaciones “back to back”, Whirlpool Argentina S.R.L. no ha expresado agravio concreto ni aportó prueba alguna para modificar lo actuado por provincia de Buenos Aires.

Que respecto de si las erogaciones que realiza la accionante en concepto de regalías por derechos de fabricación de artefactos comerciales que posibilitan la utilización de la marca Whirlpool, es un gasto computable o no, en los términos del

**COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

Convenio Multilateral, cabe destacar que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, en sus últimos precedentes, han resuelto que las erogaciones en concepto de regalías, resultan un gasto computable.

Que en este punto, la cuestión traída por Whirlpool Argentina S.R.L. fue resuelta a favor de su pretensión por parte de la Comisión Plenaria al pronunciarse mediante la Resolución C.P. N° 24/2018 en el Expte. C.M. N° 1295/2014 Whirlpool Argentina S.R.L. c/ provincia de Buenos Aires. Por lo expuesto, en este punto corresponde hacer lugar a la acción interpuesta por Whirlpool Argentina S.R.L.

Que con respecto a la asignación de los gastos Sueldos y Jornales y gastos de comercialización, Whirlpool Argentina S.R.L. solo hace una referencia a la forma en que distribuyó los mismos entre las distintas jurisdicciones pero no aporta prueba alguna para desvirtuar la modificación que se le realizara en lo que hace a su atribución, razón por la cual, en este aspecto, ese planteo no puede prosperar.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Arbitral realizada el 6 de febrero 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 1°.- Hacer lugar parcialmente a la acción interpuesta por Whirlpool Argentina S.R.L. contra la Disposición Determinativa N° 398/2017 dictada por la ARBA, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

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

**FERNANDO MAURICIO BIALE
SECRETARIO**

**ROBERTO JOSÉ ARIAS
PRESIDENTE**