

**COMISIÓN ARBITRAL  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.8.77**

CIUDAD DE BUENOS AIRES, 4 de mayo de 2022.

RESOLUCIÓN CA N.º 12/2022

VISTO:

El Expte. CM N° 1591/2019 “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 Resolución N° 5146/2019, dictada por la Jefa del Departamento Relatoría I de 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 la provincia de Buenos Aires. Dice que el fisco entiende que deben ser asignados a la jurisdicción donde se entregan los bienes, porque es la que genera la vinculación económica, en virtud del principio de realidad económica establecido en el artículo 27 del Convenio Multilateral. 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 compañía 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 firma 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 qué jurisdicción le correspondía el ingreso. Cita resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que avalarían su proceder.

Que, por otra parte, también se agravia de la resolución determinativa en cuanto el fisco sostiene que las regalías no son gastos 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 esos productos, de

**COMISIÓN ARBITRAL  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.8.77**

manera que es indudable su admisibilidad como gasto computable. En consecuencia, sostiene que esos 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. Cita en apoyo de su posición en este punto la Resolución CA N° 6/2019 recaída en el Expte. CM N° 1461/2017 Whirlpool Argentina S.R.L. c/ provincia de Buenos Aires.

Que solicita citación de las jurisdicciones involucradas en tanto, de prosperar el reclamo fiscal de la provincia de Buenos Aires, Whirlpool Argentina SRL deberá reajustar el coeficiente.

Que aporta y ofrece prueba documental. Hace reserva del caso federal.

Que, en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Buenos Aires sostiene que la atribución de los ingresos provenientes del desarrollo de la actividad de venta mayorista y minorista aplicado por la firma recurrente para el armado del coeficiente unificado –lugar de concertación–, no es aceptable ni concuerda con la posición sostenida por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral. Añade que la "contratación, en sí misma", no trae aparejada por sí sola base imponible para una u otra jurisdicción; lo que genera los ingresos, que luego será base imponible para una u otra jurisdicción, es el desarrollo de una actividad que se traduce en la comercialización de los productos vendidos en este caso. Sostiene que la fiscalización procedió a atribuir a provincia de Buenos Aires los ingresos generados por las operaciones en las cuáles se encuentra probado que el destino final de las mercaderías resulta ser la provincia de Buenos Aires; consecuentemente, 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 esa provincia.

Que, por otra parte, sobre el tratamiento otorgado a las "regalías", manifiesta que dichos gastos constituyen claramente gastos no computables puesto que no reflejan la actividad propia de la fiscalizada sino de terceros y, por ende, no resultan parámetros válidos para medir el nivel de actividad desarrollado por el contribuyente en una determinada jurisdicción. Agrega que los gastos no computables expuestos en el artículo 3° del CM responden a una enumeración no taxativa y que la finalidad del Convenio Multilateral es distribuir equitativamente la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos de un contribuyente, generada por el desarrollo de una actividad económicamente inseparable en más de una jurisdicción, entre cada una de ellas, y para ello se vale de los ingresos y gastos, provenientes y soportados, respectivamente, en cada jurisdicción involucrada. Añade que para que dicha distribución de base imponible sea la que corresponde, los coeficientes unificados deben calcularse a partir de parámetros que midan efectivamente la magnitud de la actividad desarrollada por el contribuyente en cada jurisdicción; por lo tanto, para que un gasto sea considerado computable para el armado del coeficiente respectivo, no sólo debe tratarse de un gasto relacionado con la actividad (ya sea de comercialización, producción, administración, etc.), sino que ese gasto debe poder servir como elemento de medición de la actividad desplegada en una determinada

**COMISIÓN ARBITRAL  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.8.77**

jurisdicción. A mayor abundamiento, indica que los gastos por regalías están estrechamente vinculados con la actividad desarrollada por quien transfiere la marca o el “know how”, pero no se vincula con la actividad económica realizada; en el caso, por Whirlpool Argentina SRL. En este sentido, agrega que guardan una similitud con la compra de una “materia prima”, en tanto siendo elaborada por un tercero, es utilizada en un proceso económico posterior y expresamente considerada como gasto no computable. En el caso del “know how”, se trata de conocimientos específicos que posee la empresa internacional para la fabricación de determinados productos, proporcionando conocimientos técnicos sin realizar gastos de investigación, actualización o desarrollo de tecnologías. Los gastos necesarios para ese desarrollo son asumidos por quien transfiere dicho “know how”, quien recupera los mismos mediante “la venta de dichos conocimientos” al licenciatario. En el caso de licencias por el uso de marcas, todo el trabajo que implicó lograr que una marca sea conocida e implique una ventaja competitiva que permita la obtención de mayores ventas, no fue realizado por el licenciatario; él sólo abona un precio por ese “valor agregado”, pero fue otra la empresa que efectuó todas las tareas de marketing y demás necesarias para lograr el posicionamiento de la marca. Es por ello que sostiene que las regalías podrían asimilarse al costo de las materias primas adquiridas a terceros u otro componente del costo de las mercaderías vendidas. Es decir, dentro de las materias primas que se adquieren para la fabricación de un producto se incluye la “marca” o más precisamente el derecho a usarla; con el ánimo de obtener mayores ingresos el licenciatario está dispuesto a pagar dichas regalías, como un componente más de las materias primas, a cambio de poder incluir en sus productos una marca reconocida. En el presente caso concreto, se podría plantear el supuesto, dice, de que Whirlpool Argentina SRL adquiriera la titularidad del “know how” o de la marca en cuestión y por ende no necesitaría abonar más ninguna regalía. Si dicha circunstancia se concretara, el desarrollo de la actividad por parte de Whirlpool Argentina SRL sería idéntico, sólo que, sin el pago de regalías, con ello se demostraría que las regalías no pueden considerarse un gasto propio y directo de la actividad de quien la abona para usufructuar lo que otra empresa desarrolló y posicionó como un bien comercialmente deseable para otros, con entidad para determinar la magnitud de la actividad desarrollada en una determinada jurisdicción. Finalmente, alude al Convenio de Córdoba de 1988 que disponía en su artículo 13, inciso k), que no se computarán como gasto “Los importes correspondientes al uso de marcas, patentes y similares”. Cita también en apoyo de su posición resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral y jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la provincia de Buenos Aires.

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 2) las diferencias de criterio para la atribución de los gastos “regalías” que abona Whirlpool Argentina SRL en concepto de “derecho de fabricación”.

Que respecto del primer punto, esta Comisión tiene dicho que el factor determinante para establecer a qué 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).

**COMISIÓN ARBITRAL  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.8.77**

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 respecto de si las erogaciones que realiza la accionante en concepto de regalías es un gasto computable o no, en los términos del artículo 3º, inc. a), del Convenio Multilateral, cabe destacar que esta Comisión Arbitral a través del dictado de la Resolución General N° 8/2020 –ratificada por la Comisión Plenaria a través de la Resolución N° 6/2021–, interpretó que a los fines de la aplicación del régimen general del Convenio Multilateral, los gastos efectuados en concepto de “regalías” se consideran computables, en los términos del artículo 3º del Convenio Multilateral.

Que si bien en la citada resolución general se resolvió que sus disposiciones son de aplicación para la determinación de los coeficientes que se apliquen a partir del período fiscal 2020, lo cierto es que con anterioridad a dicha resolución general no existía ninguna otra norma general que excluyera a las regalías como gastos no computables y dicha norma no contiene un cambio interpretativo que le confiere una nueva valoración jurídica a los presupuestos establecidos en el Convenio Multilateral. Tampoco puede desconocerse que la interpretación adoptada por la Resolución General CA N° 8/2020 es conteste con los últimos precedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que dejaron de lado el criterio plasmado en las resoluciones citadas por la provincia de Buenos Aires y, por lo demás, corresponde resaltar también que la interpretación adoptada por Whirlpool Argentina SRL, en el presente caso concreto, es la que terminó siendo finalmente receptada por la norma general.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Arbitral realizada el 6 de abril de 2022.

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 Whirlpool Argentina SRL contra la Resolución N° 5146/2019 dictada por la Jefa del Departamento Relatoría I de ARBA, 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**



**LUIS MARÍA CAPELLANO  
PRESIDENTE**