

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, 14 de septiembre de 2023.

RESOLUCIÓN CP N.º 15/2023

VISTO:

El Expte. CM N.º 1648/2020 “Whirlpool Argentina SRL c/ provincia de Buenos Aires”, en el cual la provincia de Buenos Aires y la firma de referencia interponen sendos recursos de apelación contra la Resolución CA N.º 36/2022; y,

CONSIDERANDO:

Que los sendos recursos de apelación interpuestos se han presentado conforme a las exigencias formales previstas en las normas legales y reglamentarias, motivo por el cual corresponde su tratamiento (art. 25 del Convenio Multilateral).

Que la provincia la provincia de Buenos Aires señala, en su recurso, que el pronunciamiento Arbitral, respecto de los gastos por regalías abonados por Whirlpool Argentina SRL, es contrario a muchos otros antecedentes emanados de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria, que para el tiempo que abarca el ajuste realizado por el fisco (enero a diciembre del 2013) a la empresa Whirlpool Argentina SRL, edificaron un sólido criterio de los organismos de Aplicación del Convenio Multilateral, de la jurisprudencia administrativa, del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires y de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de la Ciudad de La Plata –que cita–, que avalan el criterio de no computabilidad del gasto por regalías plasmado en el ajuste realizado por el fisco. Asimismo, denuncia vicios de falta de motivación y arbitrariedad de la resolución apelada, basándose en que la Comisión Arbitral al resolver el presente caso concreto utilizó como único argumento el dictado de la RG N.º 8/2020, aplicándola retroactivamente, y que es contraria (la resolución apelada) a la doctrina que emana de los pronunciamientos de los organismos de aplicación del CM que cita.

Que, expone, que Whirlpool Argentina SRL abona regalías en concepto de licencia de “know how” para la venta de artefactos para el hogar, eléctricos, a gas, kerosene u otros combustibles y considera dichos importes como gastos computables para el armado del coeficiente de gastos. Al respecto, considera que esa compra de “know how” realizada por Whirlpool puede ser asimilada a la compra de una “materia prima” debido a que corresponde su pago como consecuencia del desarrollo de actividad económica por parte del licenciante, no debiéndose tomar por lo tanto como un gasto computable a los efectos de la conformación del coeficiente unificado. Considera que todos aquellos gastos que no tienen vinculación directa con la actividad de la empresa y que no puedan suministrar una pauta válida que permita dimensionar la magnitud de la actividad efectuada en una u otra jurisdicción, resultan gastos no computables; pero no por el simple hecho de encontrarse expresamente enunciados (o no) en el texto del Convenio Multilateral, sino porque no se cumple con el espíritu ni con los requisitos establecidos por los arts. 3º y 4º del referido régimen. Este es claramente, dice, el caso de los gastos relativos a regalías; las mismas no demuestran actividad de Whirlpool Argentina SRL sino de un tercero; advierte que todo el trabajo que implica lograr que la citada marca sea conocida e implique una ventaja competitiva que permita la obtención de mayores ventas, no fue realizado por Whirlpool Argentina SRL; éste

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 afirma 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; Whirlpool Argentina SRL hasta podría no pagar dichas regalías y realizar igualmente su actividad: si adquiriera la titularidad de dicha marca y por ende no necesitara abonar nunca más ninguna regalía, el desarrollo de la actividad por parte de Whirlpool Argentina SRL sería idéntico, sólo que, sin el pago de regalías, demostrando que las regalías no pueden considerarse un gasto propio y directo de la actividad, con entidad para representarla o que sirva como indicativo de la misma. En función de lo expuesto, sostiene que los gastos en concepto de “regalías” no deben computarse para la conformación del coeficiente de gastos, ya que no son gastos que provengan del ejercicio propio de la actividad desarrollada por el contribuyente, ni representan un parámetro válido que demuestre la importancia que tiene la actividad desarrollada por el contribuyente que las abona en una determinada jurisdicción. Cita, en apoyo de su posición, resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires y de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de La Plata.

Que, por otra parte, señala que la Resolución General CA N° 8/2020 explícitamente dispone su aplicación hacia el futuro, a partir del periodo fiscal 2020 (coeficientes que se aplicarán a partir del 2021). Alega que el principio de irretroactividad significa que las leyes rigen para el futuro y la nueva legislación no puede volver sobre situaciones o relaciones jurídicas ya terminadas ni sobre efectos ya producidos de situaciones o relaciones aún existentes; aplicar, dice, dicha RGI como lo ha hecho en el caso el órgano Arbitral, violenta abiertamente el principio de legalidad y en este estado de cosas, se está afectando la seguridad jurídica. En definitiva, sostiene que las leyes y la Resolución General CA N° 8/2020 reúnen los caracteres de generalidad y obligatoriedad, en tanto ley en sentido material –salvo expresa disposición de retroactividad– ocasionan efectos únicamente a los hechos o situaciones que se produzcan con posterioridad a su entrada en vigencia, máxime, cuando como el caso, contienen una norma expresa que indica explícitamente a partir de qué períodos fiscales se va a aplicar, conforme su artículo 5°, esto es, la propia norma establece su ámbito de vigencia, no lo deja librado al criterio de cada sujeto pasivo obligado y/o fisco adherente al CM y, por ello, resalta que una aplicación retroactiva de la norma general resulta injustificada y colisiona abiertamente con principios de derecho constitucional (sistema republicano) y las normas locales referidas en el acto determinativo que la firma cuestionó.

Que recuerda también, que el Convenio de Córdoba de 1988 disponía en su artículo 13 inciso k) que no se computarán como gasto “Los importes correspondientes al uso de marcas, patentes y similares”; esto significa decir que no se computarán los pagos –gastos– por regalías o royalties que se efectúan al titular de un derecho.

Que, por su parte, Whirlpool Argentina SRL, en su recurso de apelación, señala que la Comisión Arbitral convalidó la asignación realizada por la ARBA, respecto de la atribución de ingreso, en función de la ubicación de los centros de distribución de los clientes de WASRL, soslayando el criterio de atribución que desde antiguo la misma Comisión Arbitral ha sostenido (que es el de destino final de los bienes mientras el vendedor tenga efectivo conocimiento de aquel); al mismo tiempo, dice que la resolución desconoce otros

precedentes de la misma Comisión Arbitral, en los que, en más de una ocasión ha dado la razón a WASRL sobre la misma base fáctica que se presentó para el período 2013. Se agravia que la Comisión Arbitral, para emitir su resolución, no haya –a su juicio– considerado la prueba aportada en el expediente y que resultaba conducente para la resolución de la denuncia a favor de WASRL; la Comisión indicó que no se habían aportado “...*mayores elementos al caso concreto, en especial prueba que permita establecer cuál ha sido el destino final de los bienes*” y dice que esta afirmación soslayó la prueba documental acompañada como Anexo 4 de la denuncia del caso concreto comprensiva de las cartas firmadas por Cencosud, Dinosaurio, Inc SA, Libertad, Martinucct, Bazar Avenida SA y Electrónica Megatone SA que demostraron (cita sus respuestas) que los vendedores de WASRL acudían con cierta regularidad a las oficinas de cada cliente y que por la relación que tenían podían tener conocimiento del destino final de los bienes, independientemente del lugar de entrega. Agrega que también esta prueba demostró que el hecho de que las entregas hayan sido en los centros de distribución ubicados en la provincia de Buenos Aires, los ingresos no corresponden que sean locados en esa jurisdicción, sino que el centro de distribución, en todos los casos, no es más que un mero lugar de tránsito. Asimismo, se agravia que la Comisión Arbitral no haya receptado las cartas agregadas como consecuencia de la medida para mejor proveer ordenada; dice que en oportunidad de librar los oficios que fueran ofrecidos al presentar la denuncia del caso concreto, acompañó las cartas que contestaron los clientes Frávega, Ribeiro, Cetrogar, Multihogar, Garbarino Carsa y Walmart, en otro expediente que involucra tanto a la ARBA como a WASRL y que demuestran aquello que WASRL viene sosteniendo desde inicio, que la Comisión Arbitral también ha convalidado en otros casos concretos, y es el conocimiento del destino final de la mercadería, basado en la cercana relación comercial entre vendedor y comprador; de este modo se acreditó –dice– que los vendedores de WASRL concurrían a las oficinas de estos clientes semanalmente, quincenalmente o mensualmente y que allí se discutían los términos de los acuerdos comerciales; añade que en todos los casos, las ventas que tenían como destino final la provincia de Buenos Aires representaban menos del 50% del total vendido por WASRL; en particular las ventas a provincia de Buenos Aires representaban el 10% en el caso de Ribeiro, el 0% para Cetrogar y Multihogar, el 50% para Garbarino y el 20% para Carsa y Walmart. Finalmente destaca que no resulta acertado afirmar que *en la determinación efectuada por la Provincia de Buenos Aires no compromete los derechos que pudieran corresponderle a las demás jurisdicciones en la atribución de los ingresos conforme a lo expuesto en los considerandos precedentes (grado de certeza razonable sobre cuál es el destino final de la mercadería)* puesto que esta afirmación queda rebatida por todo lo expuesto: existe un grado de certeza sobre el conocimiento del destino final de la mercadería y de la relación comercial de larga data que vinculaba al vendedor con el comprador, extremos de mostrados por la prueba documental acompañada en la denuncia del caso concreto, con la resolución del expediente N° 1533/2018 y, posteriormente, con la prueba informativa arrojada en autos; en consecuencia, indica que la decisión de la Comisión Arbitral, sí compromete los derechos de las demás jurisdicciones y, por lo tanto, corresponde que se revoque la decisión.

Que, asimismo, también se agravia de que la Comisión Arbitral se haya apartado –según su parecer– de los precedentes vigentes y dictados por ese mismo organismo que avalaban la posición de WASRL para el cálculo del coeficiente de ingresos. Cita distintos precedentes de la Comisiones Arbitral y Plenaria y dice que en todos ellos la Comisión resaltó la relación de larga data entre los vendedores de WASRL con sus clientes, y su preponderancia al momento de poder determinar el destino final de los bienes vendidos.

Que mantiene caso federal.

Que, a su vez, en respuesta al traslado corrido del recurso interpuesto por la provincia de Buenos Aires, señala, respecto del carácter de computable y no computable de este tipo de gastos, que el Convenio Multilateral no tiene una enunciación taxativa de gastos computables –sino que es meramente enunciativa–, habiéndose optado por enumerar expresamente a aquellos gastos no computables; el propósito de la norma del Convenio ha sido el de incluir como computables a todos los gastos que reflejen de alguna manera la actividad de la empresa en su cometido de combinar factores para obtener un producto económico (y por lo tanto un ingreso); se excluyen, en cambio (no computables), aquellos gastos que no implican actividad de la empresa sino de otros agentes económicos (cita doctrina). Es claro, dice, 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 SRL; sin el “know how” y las licencias, no podría vender estos productos (quizás otros, pero no esos); de manera que es indudable su admisibilidad como gasto computable. Añade que estos gastos por regalías están claramente incluidos dentro del concepto de “gastos de comercialización” previstos en el segundo párrafo del artículo 3º del Convenio Multilateral y así ha quedado cristalizado en la Resolución General N° 8/2020 –ratificada por la Resolución CP N° 6/2021–.

Que mantiene el planteo del caso federal.

Que, por su parte, la representación de la provincia de Buenos Aires en respuesta al traslado corrido del recurso de apelación interpuesto por Whirlpool Argentina SRL, señala que, en primer término, contrariamente a lo denunciado por la apelante, la prueba fue valorada tanto en el marco de la fiscalización, como así también por parte de la Comisión Arbitral a la hora de adoptar la producción de la prueba informativa como también disponer medidas para mejor proveer; dice que la prueba documental aportada por la contribuyente como Anexo IV –tanto en la instancia de descargo como en su presentación ante la Comisión Arbitral–, fue oportunamente analizada y desestimada, por cuanto no alcanzó para demostrar el domicilio del adquirente someramente alegado como conocido al momento de la venta –destino final–, no logrando desvirtuar la asignación realizada por el fisco. Además, la Comisión Arbitral a fin de avanzar en la búsqueda de la verdad material y la realidad económica subyacente, en el marco de los artículos 30 y 27 respectivamente del Convenio Multilateral, dispuso diversas medidas para mejor proveer, una en cabeza de la firma y otra en cabeza de la jurisdicción de Santa Fe y de la provincia de Buenos Aires; en dicho marco, fue que la empresa intentó agregar nueva prueba documental –a fs. 1859/1894, producida en otro expediente administrativo de ARBA N° 2360-0253526-2015–, en clara contraposición con el artículo 8º del Reglamento Procesal de la CA y CP, en tanto no había sido agregada u ofrecida tempestivamente, al promover la acción, y tampoco se presentaba en el caso concreto ninguna circunstancia que pueda habilitar su tardía introducción, y que, por tanto, fue debidamente desglosada y devuelta a la parte. Por ello, la Comisión Arbitral concluyó que la prueba producida no aportó mayores elementos al caso concreto, en especial prueba que permita establecer cuál es el destino final de los bienes y, de esta manera resolvió, que los elementos existentes en el expediente administrativo y colectados en esa instancia no permitieron establecer con un grado de certeza cuál era el destino final de la mercadería, pero que sí existían elementos para establecer que la asignación realizada por la contribuyente no fue la correcta, no logrando por tanto desvirtuarse el ajuste realizado por ARBA. Advierte que si la firma no concuerda con la determinación practicada por el fisco,

debió aportar oportunamente los elementos necesarios para desvirtuar la pretensión fiscal, los cuales han resultado nulos e insuficientes a lo largo de estas actuaciones, debiéndose recordar que la carga de la prueba se encuentra en cabeza de la quejosa.

Que en lo que refiere a la pretensión de la firma relacionada a la proyección de efectos de lo resuelto en otros casos de la empresa al presente, solicita su rechazo, toda vez que por el principio de originalidad de la prueba –en tanto ella debe referirse directamente al hecho a probar–, el mismo debe descartarse por improcedente e inapropiado.

Que, por otro lado, con relación al agravio sobre la omisión de considerar los precedentes anteriores aplicables al caso de WASRL, destaca que en los antecedentes citados por la empresa apelante, la Comisión ha 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 (como pretende la accionante) 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. Reitera que es la contribuyente la que asumió una conducta errática en tanto afirmó cosas distintas e hizo también cosas distintas a las que afirmó; Así, por ejemplo, a fs. 681 del expediente administrativo (943 del expediente Comarb) la firma dijo que en el caso de las grandes cadenas desconocía el destino final (junio 2018) y al presentar su descargo afirma: *“(iii) WASRL mantiene con los clientes cuyos ingresos se ajustó una relación continua, fluida y periódica a través de las visitas de los vendedores, de donde se sigue que, conforme el criterio de la CA; es por eso que WASRL conoce perfectamente cuál es el destino de la mercadería que vende y en virtud de este conocimiento realiza la asignación de los ingresos”* (noviembre 2019); en este orden de ideas, observa que la contribuyente no asignó al centro de distribución los ingresos, tal como lo aseveró a fs. 681 del Expte. Adm. y ello se advierte, por ejemplo, con lo declarado por Fravega (fs. 124 Expte. Adm.) *“El lugar de entrega fue en el Centro de Distribución de Fravega S.A.C.I.e l. en Monte Grande, Provincia de Buenos Aires.”*, y por la firma Garbarino (fs. 142/143 Expte. Ad.) *“... la mercadería es entregada por el proveedor a su cargo en nuestro depósito central ubicado en la localidad de la Tablada, Provincia de Buenos Aires”*. Fue en dicho marco, dice, que el fiscalizador ratificó la asignación de ingresos efectuada durante la fiscalización en función del domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregaron los bienes, o al domicilio del adquirente, en el caso de las ventas a consumidores finales, en un todo de acuerdo con la RG 14/2017 de la Comisión Arbitral, atento que en el caso el destino final no resulta conocido por Whirlpool Argentina SRL al momento de la concreción de las ventas, conforme surge de la nota acompañada por el propio contribuyente; es por lo expuesto, que surge claro que el accionar del fisco determinante resultó ajustado a los criterios de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral. En definitiva, siguiendo dichos precedentes se concluyó que en las actuaciones no se acreditó el destino final someramente alegado por la firma, correspondiendo la aplicación del utilizado por este fisco provincial, a saber, el domicilio previsto en el apartado 3, del inciso a) del artículo 1° de la RG N° 14/17.

Que esta Comisión Plenaria observa que, conforme los sendos recursos de apelación interpuestos por las partes, las cuestiones a resolver son: i. las diferencias de criterio para la atribución de los gastos, “regalías”, que abona Whirlpool Argentina SRL en concepto de “derecho de fabricación”, y II. el disímil criterio para la atribución de los ingresos provenientes de la comercialización de mercaderías que hace el contribuyente.

Que, respecto del punto i., la cuestión controvertida está centrada en el carácter de gasto computable o no computable de las regalías.

Que previo a abordar la cuestión referenciada, cabe pronunciarse sobre las tachas de falta de motivación y arbitrariedad que la provincia de Buenos Aires le endilga a la resolución apelada.

Que, al respecto, cabe precisar que la Comisión Arbitral expuso en la Resolución N° 36/2022:

-la RG 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;

-con anterioridad a dicha resolución general (RG 8/2020) no existía ninguna otra norma general que excluyera a las regalías como gastos no computables; -la RG 8/2020 no contiene un cambio interpretativo que le confiere una nueva valoración jurídica a los presupuestos establecidos en el Convenio Multilateral;

-la RG 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;

-la interpretación adoptada por Whirlpool Argentina SRL, en el presente caso concreto, es la que terminó siendo finalmente receptada por la norma general. Como podrá apreciarse, estas cinco premisas explican adecuadamente cuales han sido los motivos que llevaron a la Comisión Arbitral a resolver el caso de la forma expuesta en la Resolución N° 36/2022.

Que, asimismo, la jurisdicción apelante funda la arbitrariedad de la resolución apelada en que la misma es contraria a la doctrina que emana de los pronunciamientos de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral. En este punto, no puede obviarse que el fisco apelante se ha limitado a citar los precedentes previos al año 2018, sin considerar las siguientes resoluciones dictadas con anterioridad a la vigencia de la Resolución General N° 8/2020.

Que, en efecto, y entrando ya a dilucidar la cuestión controvertida, esta Comisión Plenaria, a partir del precedente ADT Security Services SA c/ provincia de Buenos Aires, Resolución CP N° 1/2018, de fecha 8/3/2018, recaída en el Expte. CM N° 1289/2014, estableció el criterio, que permaneció invariable (entre otras Res. CP. Nros. 24/2018, 26/2018, 16/2019, 23/2019), referido a que la computabilidad de un gasto, a los fines de la atribución de los ingresos brutos, lo es en relación a si el mismo mide el grado de actividad desplegado o desarrollado en cada jurisdicción, observando que en aquella situación, como en el presente, el monto pagado en concepto de regalías por uso de marca (o de licencias) se abona en función a los ingresos y, consecuentemente, se torna un claro cuantificador de la actividad desarrollada por el contribuyente.

Que, efectivamente, en el caso concreto, existe una relación directa entre el monto de las regalías pagadas por Whirlpool Argentina SRL y su actividad desarrollada en cada jurisdicción, por lo cual, a mayor actividad (ventas) mayor será la erogación por tales conceptos.

Que, por lo expuesto, se ratifica, en este punto, la resolución apelada.

Que respecto del punto ii., el disímil criterio entre fisco y contribuyente para la atribución de los ingresos provenientes de la comercialización de mercaderías, cabe precisar que ambos son contestes en que las operaciones del presente caso encuadran en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral, y corresponde determinar la correcta subsunción de los hechos en las normas del Convenio Multilateral y en la Resolución General Interpretativa N° 14/2017.

Que, en este sentido, la Comisión Arbitral, en la resolución apelada, señaló que por el orden de prelación establecido en el inciso a) del art. 1° de la Resolución General 14/2017, corresponde aplicar lo establecido en el apartado 3.; esto es, domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregaron los bienes, tal como lo ha hecho la provincia de Buenos Aires en la determinación cuestionada, y, consecuentemente, ratificó el ajuste en este aspecto.

Que, precisamente, por dicho orden de prelación no corresponde ratificar la resolución apelada. La Resolución General 14/2017 establece, en el inciso a) de su art. 1°, que: “Los ingresos por venta de bienes, independientemente de su periodicidad, serán atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente, entendiéndose por tal el lugar del destino final donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados por aquél. Cuando no fuera posible establecer el destino final del bien, tal cual se define en el párrafo anterior, se atenderá al orden de prelación que se indica a continuación: 1. Domicilio de la sucursal, agencia u otro establecimiento de radicación permanente del adquirente, de donde provenga el requerimiento que genera la operación de compra; 2. Domicilio donde desarrolla su actividad principal el adquirente; 3. Domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregaron los bienes; 4. Domicilio de la sede administrativa del adquirente”.

Que no obran en las actuaciones administrativas elementos para aplicar el apartado 1., por lo tanto su aplicación no resulta posible.

Que, entonces, en el caso, conforme dicha prelación y lo obrante en las actuaciones, corresponde atribuir los ingresos de Whirlpool Argentina SRL, provenientes de la comercialización de mercaderías, conforme lo establecido el apartado 2 del inciso a) del art. 1° de la Resolución General N° 14/2017; esto es: “Domicilio donde desarrolla su actividad principal el adquirente”, por lo que la provincia de Buenos Aires deberá ajustar su pretensión y, para ello, deberá practicar una reliquidación del ajuste de ingresos, teniendo en consideración, para dicha asignación de los ingresos, los coeficientes declarados por los clientes de Whirlpool Argentina SRL a los efectos proporcionar el destino final de los bienes.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Plenaria realizada el 8 de junio de 2023.

Por ello,

LA COMISIÓN PLENARIA
CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/77
RESUELVE:

ARTÍCULO 1º.- No hacer lugar a los sendos recursos de apelación interpuestos por la provincia de Buenos Aires y por Whirlpool Argentina SRL contra la Resolución CA N° 36/2022, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º.- Disponer que la provincia de Buenos Aires deberá efectuar una reliquidación del ajuste de ingresos, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º.- Notificar a las partes interesadas, hacerlo saber a las demás jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.



SECRETARIO

PRESIDENTE