

**COMISIÓN ARBITRAL  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.8.77**

CIUDAD DE BUENOS AIRES, 6 de abril de 2022.

RESOLUCIÓN CA N.º 8/2022

VISTO:

El Expte. CM N° 1632/2020 “Cosméticos Avon SAIC 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 SEATYS N° 250/2020, 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 señala que el tema traído a conocimiento de esta Comisión Arbitral radica en determinar si los gastos por regalías pagadas en concepto de marcas, *fórmulas y métodos* y asistencia técnica resultan o no computables en los términos del artículo 3° del CM. Sostiene que la posición sustentada por la ARBA no se ajusta a las previsiones del CM sobre la materia ya que de la lectura del art. 3° del CM se aprecia que éste establece cuáles son los gastos computables y define cuáles no lo son a los efectos de conformación del coeficiente de gastos y agrega que respecto a estos últimos, no menciona a las regalías como uno de ellos. Observa que la técnica legislativa empleada para la enumeración de gastos computables y no computables difiere en ambos casos: Así, dice, que la técnica legislativa utilizada en relación a los gastos computables consiste en referir a los mismos de forma conceptual y con una enumeración meramente ejemplificativa que culmina con un “etcétera” que resalta su carácter de enunciativa; ahora bien, añade que la técnica legislativa empleada en relación a los gastos no computables difiere de la anterior, en la medida que el legislador optó por establecer un catálogo cerrado de gastos no computables; en otras palabras, la enumeración de los gastos no computables establecida en el artículo 3° del CM tiene carácter taxativo. Destaca que ello resulta evidente, puesto que si el legislador hubiera tenido la intención de que dicho listado fuera “abierto” o meramente enunciativo hubiera empleado similar técnica que la utilizada en relación a los gastos computables adicionando al segundo párrafo del artículo 3° alguna palabra o frase que así lo indique, tal como “etcétera”, “entre otros” o términos similares que permitan inferir dicha intención, pero no lo hizo.

Que, sin perjuicio de lo expuesto, en el hipotético e improbable caso de que la Comisión Arbitral considere que el listado de gastos no computables contenidos en el artículo 3° del CM es meramente enunciativo, destaca que aun en tal caso, las regalías pagadas por Avon no podrían ser consideradas como no computables, puesto que las mismas se encuentran ligadas indisolublemente a la actividad de Avon resultando claramente representativas de la misma. Dice que Avon, durante el período fiscal cuestionado por la ARBA, esto es, 2013, pagaba regalías a Avon Products Inc. (API), esencialmente por tres conceptos: marcas (3% de las ventas netas de todos los productos licenciados), fórmulas y métodos (1% de las ventas de los productos licenciados), y asistencia técnica (2% de las ventas netas). Alega que los gastos por regalías que paga Avon están estrechamente vinculados con el desarrollo de su actividad comercial, de modo que

**COMISIÓN ARBITRAL  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.8.77**

éstos resultan intrínsecos a los productos fabricados y comercializados por ésta. Así, observa que la totalidad de la actividad de Avon se construye sobre la base de las licencias, *know how* y asistencia técnica que proporciona API, sin las cuales Avon no solo no podría utilizar las marcas, sino que, peor aún, tampoco fabricar dichos productos. Añade que la totalidad del complejo modelo de comercialización de venta directa que instrumenta Avon no podría ejecutarse sin la asistencia de API que es quien otorga el derecho al uso del modelo comercial. En consecuencia, dice que no quedan dudas que estos gastos por regalías están incluidos dentro del concepto de “gastos de comercialización” previstos en el segundo párrafo del artículo 3° del Convenio Multilateral y que, a su vez, integran el cuadro de gastos del balance auditado, junto con todos los demás gastos, como ser sueldos, contribuciones, honorarios por servicios, gastos de flete, folletería, impuestos, comisiones bancarias, alquileres, seguros, gastos de transporte, entre muchos otros. Cita precedentes de la Comisiones Arbitral y Comisión Plenaria que avalaría su posición.

Que aporta prueba documental. Hace reserva del caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Buenos Aires señala que la discusión se centra en el tratamiento otorgado a los gastos abonados por “regalías” y sostiene que estas son gastos no computables en los términos del artículo 3° del Convenio Multilateral, no integrando el cálculo del coeficiente de gastos. Dice que tal posición se sustenta en diversos criterios emanados de la ex Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires y del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires: expedientes “AVH San Luis SA”, “Unisol SA” y “Massalin Particulares SA”, “Massalin Particulares SA”, “Blockbuster Argentina SA”, “Nestlé de Argentina SA”, “Nidera SA”, “ADT Securty Services SA” y “Reckitt Benckiser Argentina”, de fechas 30/05/06, 20/04/09, 13/11/2012, 10/06/2013, 11/06/2013, 05/05/2016, 26/04/2018, 3/07/2018 y 17/07/2018, respectivamente, y en numerosas resoluciones emanadas por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que cita.

Que alega 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 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 Cosméticos Avon SAIC. 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

**COMISIÓN ARBITRAL  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.8.77**

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.

Que, en el presente caso concreto, se podría plantear el supuesto de que Cosméticos Avon SAIC 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 Cosméticos Avon SAIC 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.

Que en función de todo 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.

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia radica en el disímil tratamiento otorgado a los gastos por “regalías” abonados por Cosméticos Avon SAIC, en cuanto a si los mismos resultan gastos computables o no, en los términos del artículo 3°, inc. a), del Convenio Multilateral.

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 3° del Convenio Multilateral.

Que si bien en la citada resolución general se dispuso 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

**COMISIÓN ARBITRAL  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.8.77**

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 Cosméticos Avon SAIC, 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 9 de marzo 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 1°.- Hacer lugar a la acción interpuesta por Cosméticos Avon SAIC contra la Disposición Delegada SEATYS N° 250/20 dictada por la ARBA, única y exclusivamente en relación a los gastos de regalías expresamente individualizados por la accionante (período fiscal 2013) 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**

  
**LUIS MARIA CAPELLANO  
PRESIDENTE**