

**COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77**

CIUDAD DE BUENOS AIRES, 7 de diciembre de 2022.

RESOLUCIÓN CA N.º 36/2022

VISTO:

El Expte. CM N° 1648/2020 “Whirlpool Argentina SRL 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 Determinativa N° 1708/2020, dictada por la Jefa del Departamento Relatoría I de 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 término, del ajuste del coeficiente de ingresos que efectúa la provincia de Buenos Aires. Dice que el fisco provincial reimpuso los ingresos tomados para la liquidación del régimen general del Convenio Multilateral, art. 2º, en función del domicilio del depósito o centro de distribución del cliente (lugar de entrega) por considerar el mismo lugar de destino final de los bienes. Estos centros, dice, se encuentran situados la mayor parte de las veces en la provincia de Buenos Aires y de allí parten hacia las distintas regiones del país donde finalmente los productos son comercializados: sucede con clientes del volumen de Frávega SA, Garbarino SA, COTO SA, Ribeiro, Jumbo Retail, Cencosud, Walmart, Electrónica Megatone SA, Bazar Avenida SA, Cetrogar SA, sólo por nombrar a los más grandes. Agrega que Whirlpool Argentina SRL ha tomado históricamente el criterio predominante en la doctrina y en los precedentes de la CA y CP, es decir, recurrió a la noción de devengamiento que sirve así tanto para la imputación temporal del ingreso como para establecer su atribución a la jurisdicción. Bajo esta concepción, y en línea con la evolución de la doctrina de la CA y CP, el criterio acorde a la realidad económica es la asignación del ingreso a la jurisdicción donde se produce el consumo del bien o servicio. Con este criterio, destaca, ha asignado sus ingresos por ventas a la jurisdicción en la que la mercadería fue finalmente destinada, más allá de su paso por los centros de distribución. Añade que la mera entrega de la mercadería, su retiro desde la planta de Whirlpool Argentina SRL, cuando, por ejemplo, es luego transportada por el cliente o un flete hacia otro destino donde se vende, no es un criterio válido para la asignación de coeficiente y este criterio fiscal desvirtúa el Convenio porque, en definitiva, asigna los ingresos conforme el lugar de ubicación del vendedor (depósito de Whirlpool) y no a la jurisdicción de donde el ingreso proviene. En definitiva, sostiene que la concepción de atribuir el ingreso al “lugar de la utilización económica del bien o servicio”, no debería influir en la solución el lugar de la “mera entrega de la mercadería” en una jurisdicción ajena a la de su “efectiva utilización”, debiéndose atribuir el ingreso siempre a esta última. Cita resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que avalarían su proceder.

Que, en subsidio, plantea que sólo puede asignarse el ingreso a la jurisdicción en donde se entregue la mercadería en la medida que haya una real vinculación entre éste y la actividad económica a fin de darle relevancia para atribuir ingresos; en particular, se

**COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77**

requiere atender al destino final de la mercadería (que es donde se realiza la venta al consumidor final por parte de estos clientes de Whirlpool Argentina SRL) y no optar mecánicamente por el lugar en donde la mercadería se transfiere si es un simple lugar de paso o depósito.

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 SRL; sin el “know how” y las licencias, no podría vender esos productos, de 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, 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 SRL c/ provincia de Buenos Aires, confirmada por la Resolución CP N° 23/2019.

Que solicita citación de las jurisdicciones involucradas, en tanto los ingresos reasignados fueron atribuidos a las siguientes jurisdicciones: CABA, Santa Fe, Entre Ríos, Córdoba, Chaco, Tucumán, y de prosperar el reclamo fiscal, Whirlpool Argentina SRL deberá reajustar el coeficiente y los fiscos de las mencionadas jurisdicciones serán afectados.

Que, asimismo, ofrece como prueba copia de las respuestas de los clientes Cencosud SA, Dinosaurio SA, Inc. SA, Bazar Avenida SA, Electrónica Megatone SA, Libertad SA, y Martinucci SA, y como prueba informativa se libre oficio a Wal-Mart Argentina, Coto CICSA, Garbarino SA, Riberiro SACIF, Carsa SACI, Bazar Avenida SA, Cencosud SA/Jumbo Retail Argentina SA, Frávega SACI, Electrónica Megatone SA, INC SA, Martinucci e Hijos SA Blas, Meroli Hogar SA, Casa Humberto Lucaioli SA, Dinosaurio SA, Libertad SA, Bosan SA y Cetrogar SA.

Que hace reserva del caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Buenos Aires señala, con relación al ajuste practicado en el coeficiente de ingresos, que el presente caso concreto debe ser resuelto en concordancia con los abundantes antecedentes que el contribuyente Whirlpool Argentina SRL tiene con la jurisdicción: Expediente N° 1295/14, Resolución CA N° 11/18, ratificada por Resolución CP N° 24/18; Expediente N° 1125/13, Resolución CA N° 25/15; ratificada por Resolución CP N° 2/16; Expediente 1461/17, Resolución CA N° 6/19. Remarca que la firma pretende, en esta instancia, confundir o cambiar lo que ha expresado a través de notas presentadas en el expediente administrativo (fs. 1105) –que poseen el carácter de declaración jurada– ya que a lo largo del trámite del referido expediente una y otra vez indicó que aplicó el criterio de “destino final de las mercaderías indicado por el cliente en el remito”; ahora cambia su posición claramente y menciona “el criterio de consumo”, criterio que nunca fue avalado por la Comisión Arbitral. Destaca que más allá de que Whirlpool Argentina SRL en su libelo recursivo pretenda “enmascarar” su asignación de ingresos bajo el criterio de “destino

COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77

final”, a todas luces está utilizando un criterio diverso (dice que en los otros casos concretos utilizó el criterio del lugar de facturación de sus operaciones, es decir, domicilio fiscal de sus clientes), concretamente, Whirlpool asignaba sus ingresos teniendo en consideración únicamente el domicilio fiscal de sus clientes: claramente se advierte que el contribuyente parte de una premisa errónea, cual es la asignación de los ingresos a la jurisdicción donde se ha originado la operación y el mismo carece de recepción favorable en los organismos de aplicación del Convenio Multilateral dado que no denota el efectivo desarrollo de actividad en la jurisdicción de que se trate; el criterio correcto es el que ha utilizado la jurisdicción en línea con lo que dispuso la CA con el dictado de la RG 14/2017: destino final de los bienes comercializados. Añade que el lugar a que la fiscalización atribuyó los ingresos no constituye un “mero lugar de paso”, como es considerado, por ejemplo, el domicilio de una empresa de transporte; estos lugares, tal como diversas resoluciones así lo dispusieron, no pueden ser considerados a la hora de atribuir ingresos, puesto que no constituyen un domicilio de la firma adquirente de los productos. Por último, respecto de este punto, destaca el hecho de que ciertos clientes que el contribuyente denuncia haber circularizado no han sido objeto de ajuste por la fiscalización; a saber: “Martinucci S.A.”; “Dinosaurio S.A.” y “Libertad S.A.”. Acompaña el expediente administrativo N° 2360-0436106/2017 en soporte digital completo.

Que, por otra parte, señala que al efectuar el análisis de los papeles de trabajo de armado del coeficiente unificado aportados por el contribuyente, la fiscalización constató que Whirlpool Argentina SRL consideró los gastos en concepto de regalías como computables. Sostiene 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 son hábiles para medir el nivel de actividad desarrollado por el contribuyente en una determinada jurisdicción. Menciona que ARBA no pone en discusión que se trate o no de gastos de comercialización y agrega 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. Alega que 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”, quién 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. En el presente caso concreto, se podría plantear el supuesto de que Whirlpool Argentina SRL adquiriera la titularidad del “know how” o de la marca en cuestión y por ende no necesitará 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, se demostraría que éstas no pueden considerarse un gasto propio y directo de la actividad, 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

**COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77**

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 previo a abordar las cuestiones referenciadas, cabe pronunciarse sobre el pedido de citación de otras jurisdicciones que efectúa la accionante. Los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho que de acuerdo a las disposiciones del Convenio Multilateral (arts. 22 y 25 y c.c. del Reglamento Procesal), en los casos previstos en el artículo 3º, inc. a), del Reglamento Procesal, actúa en calidad de parte ante la Comisión Arbitral únicamente el fisco que ha dictado la correspondiente resolución que configura la determinación impositiva; mientras que, en cambio, pueden actuar también en calidad de parte ante la Comisión Plenaria cualquiera de los otros fiscos adheridos al Convenio Multilateral, tengan o no afectación en el caso; por lo tanto, cabe el rechazo de dicho pedido de citación.

Que entrando a dilucidar la cuestión planteada, cabe destacar, respecto del punto 1), que tanto el contribuyente como el fisco son contestes en que las operaciones del presente caso encuadran en el último párrafo del artículo 1º 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, a estos efectos, esta Comisión Arbitral dispuso la apertura a prueba informativa ofrecida por Whirlpool Argentina SRL, por lo que debía diligenciar a las firmas Wal-Mart Argentina, Coto CICSA, Garbarino SA, Ribeiro SACIF, CARSA SACI, Bazar Avenida SA, Cencosud SA/Jumbo Retail Argentina SA, Frávega SACI, Electrónica Megatone SA INC SA, Martinucci e Hijos SA Blas, Meroli Hogar SA, Casa Humberto Lucaioli SA, Dinosaurio SA, Bosan SA, Cetrogar SA, la información que en la misma requirió. Asimismo, como medida para mejor proveer a cargo de la accionante, se dispuso que en todos los casos las firmas referidas debían indicar la fecha desde la cual son clientes de Whirlpool Argentina SRL.

Que también como medida para mejor proveer se dispuso requerir a la provincia de Buenos Aires que determine cuáles de las operaciones por ella ajustadas en el presente expediente a la firma Whirlpool Argentina SRL con sus clientes Electrónica Megatone SA y Bazar Avenida SA, coinciden con las ajustadas a esas firmas por la provincia de Santa Fe en el Expediente CM N° 1553/2018 “Whirlpool Argentina SRL c/ provincia de Santa Fe”, en virtud de tratarse de los mismos períodos ajustados (en dicho expte. recayeron las Resoluciones CA N° 17/2020 y CP N° 3/2021). Sobre este requerimiento también se dio intervención a la provincia de Santa Fe.

Que del resultado de esta última medida, corresponde que la provincia de Buenos Aires excluya del ajuste las operaciones que el contribuyente asignó a la provincia de Santa Fe y la determinación atribuyó a la provincia de Buenos Aires, dado que la correcta asignación de las mismas forma parte del ajuste realizado por la provincia de Santa Fe y

COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77

cuya asignación fue ratificada por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral en el Expte. antes citado (1553/2018 “Whirlpool Argentina SRL c/ provincia de Santa Fe”). Ello deberá realizarse de acuerdo a lo informado por la provincia de Buenos Aires en la medida para mejor proveer, obrante a fs. 1922 (planilla Excel acompañada).

Que respecto del diligenciamiento de la prueba ofrecida por la accionante, cabe poner de resalto que Whirlpool Argentina SRL, además de las constancias de diligenciar la prueba informativa, acompaña a fs. 1859/1894 copias de documentos consistentes en respuestas dadas por distintos clientes en las que informan el lugar de las ventas de los productos adquiridos en el año 2012, prueba producida en el expediente administrativo 2360-0253526/2015 de la ARBA. Los nuevos elementos de prueba no pueden ser considerados a tenor de lo establecido en el artículo 8° del Reglamento Procesal, por lo que corresponderá por Secretaría desglosar y devolver al contribuyente los documentos obrantes en las fojas indicadas.

Que Whirlpool Argentina SRL diligenció prueba informativa a los siguientes clientes: fs. 1839 Wal-Mart, fs. 1842 INC SA, fs. 1844 Cetrogar SA, fs. 1846 COTO CICSA, fs. 1850 Cencosud SA/Jumbo Retail Argentina SA, fs. 1850 Bazar Avenida SA, fs. 1854 Martinucci e Hijos SA Blas, fs. 1856 Dinosaurio SA. Salvo el último de ellos ninguno ha dado respuesta al pedido de informes. Dinosaurio SA respondió:

“(i) Si durante el año 2012 fue visitado en forma regular por un vendedor de Whirlpool en sus oficinas. En dicho caso, indicar la jurisdicción donde se encuentran dichas oficinas.

La persona (que era empleada de Dinosaurio S.A.) encargado del sector compra de electrodomésticos en el período 2012, se encuentra desvinculada de la empresa Dinosaurio SA con lo cual no poseemos esa información. Cabe señalar que durante el período 2012 mi representada poseía locales comerciales para la venta de electrodomésticos en la provincia de Córdoba.

(ii) Indique si era visitado por un vendedor de Whirlpool y en dicho caso indique la frecuencia por la que era visitado por dicho vendedor: No poseemos esa información. Por lo expuesto en punto (i).

(iii) Indique el nombre del vendedor que lo visitaba durante el año 2012: No poseemos esa información, por lo expuesto en punto (i).

(iv) Indique si el vendedor negociaba los principales términos comerciales de la operatoria: No poseemos esa información. Por lo expuesto en punto (i).

(v) Indicar la fecha desde la cual son clientes del accionante (Whirlpool Argentina SRL): La empresa realiza operaciones comerciales con Dinosaurio desde el periodo 11/2003”. Como podrá advertirse, dicha respuesta no aporta nada nuevo al caso concreto.

Que, en conclusión, la prueba producida (con excepción de las operaciones asignadas por el contribuyente a la provincia de Santa Fe e incluidas en el ajuste, que la provincia de Buenos Aires deberá excluir del mismo) no ha aportado mayores elementos al caso concreto, en especial prueba que permita establecer cuál ha sido el destino final de los bienes. En otras palabras, los elementos obrantes en autos y colectados en esta instancia no permiten establecer con un grado de certeza cual es el destino final de la mercadería, pero si existen elementos para establecer que la asignación realizada por el contribuyente no es correcta.

**COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77**

Que, en efecto, la Resolución General 14/2017 establece, en el inciso a) de su art. 1º, 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”. Ello implica, sin margen de duda alguna, que para aplicar lo dispuesto en los apartados 2., 3. y 4. debe imprescindiblemente desecharse la posibilidad de aplicar los apartados que los preceden. Con relación al apartado 1., no obran en las actuaciones administrativas elementos para aplicar el mismo, por lo tanto su aplicación no resulta posible. Lo propio cabe decir respecto del apartado 2.: no es posible su aplicación puesto que se trata de clientes que poseen actividad interjurisdiccional con múltiples sucursales (vgr. Fravega SA, Garbarino SA, COTO SA, Ribeiro, Jumbo Retail, Cencosud, Walmart, Cetrogar SA, etc), por lo que en esos casos la actividad principal se realiza en múltiples lugares.

Que, en consecuencia, por el orden de prelación antes dicho, 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, que cabe ratificar en este aspecto.

Que, sin perjuicio de lo expuesto, sobre este punto, cabe resaltar que 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).

Que, por otra parte, respecto del punto 2) de las cuestiones controvertidas a resolver, sobre los gastos por “regalías” abonados por Whirlpool Argentina SRL, en cuanto a si los mismos resultan gastos computables 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 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 presupuestos establecidos en el Convenio Multilateral.

Que tampoco puede desconocerse que la interpretación adoptada por la Resolución General CA N° 8/2020 es conteste con los últimos precedentes de los

**COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77**

organismos de aplicación del Convenio Multilateral (Res. CP 1/2018, Res CP 24/2018, Res. CP 26/2018, Res. CA 45/2018. Res. CA 06/2019, Res. CP 16/2019 y Res. CP 23/2019 –todas anteriores a la determinación de oficio de fecha 19/6/2020–), 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. Sobre este punto, entonces, cabe hacer lugar al planteo del accionante.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Arbitral realizada el 9 de noviembre 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 Disposición Determinativa N° 1708/2020 dictada por la Jefa del Departamento Relatoría I de la ARBA, 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**



**LUIS MARÍA CAPELLANO
PRESIDENTE**