

**COMISIÓN PLENARIA  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.8.77**

CIUDAD DE NEUQUÉN, 10 de noviembre de 2022.

RESOLUCIÓN CP N.º 22/2022

VISTO:

El Expte. C.M. N° 1591/2019 “Whirlpool Argentina SRL c/ provincia de Buenos Aires”, en el cual la provincia de Buenos Aires interpone recurso de apelación contra la Resolución CA N° 12/2022; y,

CONSIDERANDO:

Que el recurso de apelación interpuesto por la provincia de Buenos Aires se ha 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 apelante, en su recurso, señala –en síntesis– que la resolución apelada resulta contraria a múltiples precedentes resueltos por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, en diversos casos concretos, que para el período involucrado en el presente, constituían un sólido criterio, concordante con la posición del Excmo. 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 el fisco aplicó en pos de la seguridad jurídica, por lo que el apartamiento de los mismos en el presente, vulnera dicha seguridad. 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° 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. Agrega que el propio contribuyente informa que: “Es lo que pagamos a Whirlpool Corporation por el uso de la marca en los productos que nos fabrican proveedores tanto nacionales como del exterior. El porcentaje corresponde al 1% de la venta neta de éstos productos”. 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 licenciate, no debiéndose tomar por lo tanto como un gasto computable a los efectos de la conformación del coeficiente unificado. Destaca 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. 3° y 4° del referido régimen. Este es claramente, dice, el

**COMISIÓN PLENARIA  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.8.77**

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 (periodo fiscal 2020), a partir del cual la misma tendrá vigencia y resultará obligatoria para todas las jurisdicciones en los términos del art. 24, inc. a), del CM. 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, a todo evento y para el hipotético caso que la Comisión Plenaria considere que corresponde ratificar la Resolución CA N° 12/2022, solicita que dicho organismo disponga expresamente que ARBA proceda a la reliquidación del ajuste en los términos dispuestos por la citada Resolución General CA N° 8/2020.

**COMISIÓN PLENARIA  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.8.77**

Que en respuesta al traslado corrido, Whirlpool Argentina SRL señala, en primer término, que la decisión de la Comisión Arbitral, apelada por la provincia de Buenos Aires, tiene sustento en el criterio jurisprudencial que ha venido construyendo desde la resolución de la Comisión Plenaria en “ADT Security Services SA c/ provincia de Buenos Aires” de fecha 8.3.2018, Expte. CM N° 1289/2014. Asimismo, alude a la sanción de la Resolución General N° 8/2020 que, dice, lejos de ser una resolución novedosa, vino a cristalizar un criterio ya acuñado por ambas Comisiones (Arbitral y Plenaria), que las regalías, en cuanto resultan indicador de actividad en la jurisdicción, deben ser consideradas como gastos computables a los fines del coeficiente, y agrega que, precisamente, los gastos abonados por regalías son los que posibilitan las ventas, que es el criterio utilizado por Whirlpool Argentina SRL para la asignación de los gastos. Entiende, 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). Enfatiza 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 3° del Convenio Multilateral y así ha quedado cristalizado en la Resolución General N° 8/2020 –ratificada por la Resolución CP N° 6/2021–.

Que, finalmente, advierte que el planteo supletorio de la provincia de Buenos Aires (que se reliquide conforme la RG 8/2020) tampoco puede tener asidero por cuanto, la única consecuencia posible de la aplicación de esa RG es que no existen diferencias de impuesto a ingresar por Whirlpool al fisco bonaerense.

Que mantiene el planteo del caso federal.

Que esta Comisión Plenaria observa que 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° 12/2022:

**COMISIÓN PLENARIA  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.8.77**

- 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° 12/2022.

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 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 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 septiembre de 2022.

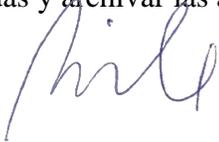
Por ello,

**COMISIÓN PLENARIA  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.8.77**

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

ARTÍCULO 1°.- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la provincia de Buenos Aires contra la Resolución CA N° 12/2022, conforme lo expuesto en los considerandos de la presente.

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



**FERNANDO MAURICIO BIALE  
SECRETARIO**



**JUAN MARTÍN GUIDO INSÚA  
PRESIDENTE CP**