

**COMISIÓN ARBITRAL  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.8.77**

BUENOS AIRES, 7 de marzo de 2018

RESOLUCIÓN C.A. N° 4/2018

VISTO:

El Expte. C.M. N° 1295/2014 “Whirlpool Argentina S.A. 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 Determinativa N° 4718/2014, 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 se agravia, en primer lugar, del ajuste al coeficiente de ingresos que efectúa el fisco de la provincia de Buenos Aires, que tiene la pretensión de reasignarlos en virtud del criterio de lugar de entrega de la mercadería. Dice que de la propia inspección surge que: (i) las ventas las realiza personal en relación de dependencia de la firma 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 compañía 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, por su cuenta y orden; (iv) la compañía asigna estos ingresos a la jurisdicción del domicilio del adquirente, criterio que es impugnado por la ARBA respecto de los clientes con domicilio en extraña jurisdicción pero respecto de los cuales la entrega de mercaderías se realizó en la provincia de Buenos Aires.

Que sostiene que es correcto el criterio de Whirlpool que asigna el coeficiente a las jurisdicciones de donde proviene el ingreso, de acuerdo al lugar de concertación de la venta, merced a la intervención del cliente con el intermediario enviado por la compañía. 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 ésta y la actividad económica a fin de darle relevancia para atribuir ingresos. 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 ingresos.

Que, por otra parte, también se agravia de la resolución determinativa en cuanto sostiene que las regalías son gastos “no 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.A.; sin el “know how” y las licencias, no se podría vender estos productos, de manera que es indudable su admisibilidad como gasto computable. En consecuencia,

**COMISIÓN ARBITRAL  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.8.77**

sostiene 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. 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. Concluye que los gastos en concepto de regalías son definitivamente computables.

Que acompaña documental y en subsidio solicita la aplicación del Protocolo Adicional. Hace reserva del caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Buenos Aires señala que la ARBA ajustó el coeficiente de ingresos puesto que el contribuyente atribuyó los mismos a la jurisdicción donde la operación fue concertada. El fisco asignó los ingresos a la jurisdicción donde se produce la entrega de los bienes, criterio éste que ha sido reconocido por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral.

Que sostiene que el domicilio del cliente utilizado por Whirlpool Argentina S.A. para atribuir los ingresos es el domicilio que tiene cargado en el sistema contable SAP, que en todos los casos es el domicilio legal o administrativo que coincide con el denunciado ante la AFIP. No existe otro dato en el sistema SAP que indique a Whirlpool Argentina S.A. hacia que sucursal de sus clientes fueron remitidos los productos comprados por estos últimos y que fueran entregados en el domicilio de sus clientes sitios en la provincia de Buenos Aires, conforme surge de los remitos obrantes en las presentes actuaciones.

Que, por otra parte, señala que los gastos incurridos por Whirlpool Argentina S.A., como consecuencia del pago de regalías en concepto de “derecho de fabricación” de artefactos comerciales que posibilitan la utilización de la marca Whirlpool (necesaria para la fabricación y venta de los productos comercializados por la firma), es un gasto no computable a los efectos de la conformación del coeficiente de gastos. Sustenta esta posición en diversos criterios emanados de la ex Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, así como de los Organismos de aplicación del Convenio Multilateral, los cuales coinciden en cuanto a que los pagos por regalías no proporcionan parámetros válidos para determinar la magnitud o cuantía de la actividad en una determinada jurisdicción, debiendo, por lo tanto, no computarse para el armado del respectivo coeficiente de gasto.

Que los gastos que a criterio del Convenio resultan aptos para medir la actividad desarrollada en una determinada jurisdicción, se declaran computables, y los que no, resultan no computables, considerando 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.

Que el gasto que se interpreta representativo de la actividad ejercida en una

**COMISIÓN ARBITRAL  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.8.77**

jurisdicción tiene que ver con la magnitud del establecimiento fabril, con sus instalaciones, con la cantidad de mano de obra ocupada, etc. y no con los valores que surjan de gastos o costos cuya dimensión pueda producir una verdadera distorsión del coeficiente de distribución de gastos. En cambio, el concepto “gastos computables” indica “actividad propia y positiva del contribuyente”, representativa de las erogaciones necesarias para poder realizar la misma, conformando pautas fidedignas que miden la importancia de la actividad desarrollada por ese contribuyente en una determinada jurisdicción. Finalmente, señala que esta compra de derechos para usar determinadas marcas realizada por Whirlpool Argentina S.A., puede ser asimilada a la compra de una “materia prima” debido a que su pago corresponde 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.

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) la computabilidad de las “regalías” que abona Whirlpool Argentina S.A. 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).

Que, en consecuencia, la provincia de Buenos Aires deberá readecuar su determinación atribuyendo los ingresos 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 los gastos por regalías abonados por Whirlpool Argentina S.A., esta Comisión tiene dicho en diversos precedentes que el costo o valor que se paga por las regalías no es indicativo del esfuerzo ni da idea de la cuantía o relevancia de la actividad desplegada. Cuando el Convenio Multilateral dispone que una porción de los ingresos del contribuyente se asigne a una determinada jurisdicción en función de los gastos allí soportados, está considerando que esa porción está relacionada con la proporción de una actividad física desarrollada, actividad propia de un sujeto. Es por ello que excluye expresamente, entre otros, como gasto no computable a la materia prima o productos adquiridos para su comercialización, pues ello no mide la actividad sino que son producto de la actividad de terceros.

Que, en conclusión, las regalías no deben computarse como gastos ya que no son erogaciones que se originen por el ejercicio de la actividad desarrollada por el contribuyente, no indican una actividad propia sino de un tercero que es el licenciante, no proporcionando parámetros válidos para determinar la magnitud o cuantía de la actividad de la firma en una determinada jurisdicción; consecuentemente, se está en

**COMISIÓN ARBITRAL  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.8.77**

presencia de un “gasto no computable” a los fines del coeficiente respectivo.

Que, en consecuencia, en este punto corresponde ratificar la determinación efectuada por la provincia de Buenos Aires.

Que respecto a la solicitud de aplicación del Protocolo Adicional, Whirlpool Argentina S.A., no ha cumplimentado los requisitos exigidos por la Resolución General N° 3/2007.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Arbitral realizada el 7 de febrero de 2018.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello,

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

**ARTÍCULO 1°.-** No hacer lugar a la acción interpuesta por Whirlpool Argentina S.A. contra la Resolución Determinativa N° 4718/2014 dictada por la ARBA, conforme lo expuesto en los considerandos de la presente.

**ARTÍCULO 2°.-** Disponer que la provincia de Buenos Aires deberá readecuar su determinación respecto del ajuste en la atribución de ingresos, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

**ARTÍCULO 3°.-** Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás jurisdicciones adheridas.

**FERNANDO MAURICIO BIALE  
SECRETARIO**

**ROBERTO JOSÉ ARIAS  
PRESIDENTE**