
CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, 12 de septiembre de 2024.

RESOLUCIÓN CP N.º 20/2024

VISTO:

El Expte. C.M. N.º 1742/2022 “Natura Cosméticos SA c/ provincia de Buenos Aires”, en el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la Resolución CA N.º 33/2023; y,

CONSIDERANDO:

Que el recurso de apelación interpuesto por la firma 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 los motivos por los cuales resulta improcedente la resolución apelada en lo que refiere a la convalidación de la no computabilidad de múltiples gastos asociados a exportaciones de servicios; esas exportaciones son los denominados por Natura como “Servicios Latam”. Conceptualiza dichos servicios prestados por Natura Cosméticos SA e indica el modo en que factura sus servicios a las empresas vinculadas del exterior; asimismo, transcribe los valores de los ingresos y costos de prestación asociados a los Servicios Latam relativos al período fiscal 2015 y que sustentaron la conformación del coeficiente de ingresos y gastos correspondiente al ejercicio 2016.

Que destaca que la Comisión Arbitral sostuvo que Natura no había arrojado elementos probatorios suficientes para evidenciar la efectiva erogación de los gastos y/o su vinculación con las operaciones de exportación de servicios, lo cual, dice, es incorrecto atento que Natura produjo prueba suficiente para probar esos extremos en el procedimiento determinativo de oficio sustanciado ante ARBA y al momento de formular el caso concreto ante la Comisión Arbitral.

Sin perjuicio de ello, sostiene que los restantes elementos probatorios acompañados resultan suficientes para acreditar la existencia de gastos y/o su vinculación con los “Servicios Latam”. Al respecto, hace notar que:

-Los balances del ejercicio 2015 se encuentran debidamente auditados y en los mismos se encuentran reflejados los gastos soportados para la realización de las exportaciones de servicios.

-Los Contratos reflejan la existencia de los vínculos con las sociedades del exterior y el marco consensual sobre el cual se sustentan los Servicios Latam; en esos documentos, cuya validez no fue controvertida por ARBA, se confirma que el precio que factura Natura Cosméticos SA a las empresas del exterior se compone por los gastos soportados y el margen adicional; siguiendo lo acordado en los contratos, las facturas emitidas a las sociedades del exterior incluyen los gastos soportados para la prestación de los servicios exportados.

Asimismo, agrega que conforme surge de la documentación acompañada –por ejemplo, el balance del período 2015– los distintos gastos a los que hace referencia la Comisión Arbitral en la resolución apelada se encuentran estrictamente vinculados con la prestación de los Servicios Latam; en efecto:

-El rubro “Alquileres” corresponde principalmente a los gastos de locación de las oficinas que son ocupadas por el personal de la oficina regional para la prestación de los Servicios Latam.

-El rubro “depreciación de bienes de uso” está relacionado con los gastos de depreciación de los bienes de uso que los empleados de la oficina regional utilizan para la ejecución de sus tareas laborales; entre ellos, bienes tales como computadoras, muebles, software y automóviles para ciertos empleados de puestos gerenciales.

-El rubro “gastos de movilidad” se vincula con los gastos de taxis, viajes, alojamientos y mantenimiento de autos que el personal de la oficina regional utiliza para poder prestar el servicio.

-El rubro “mantenimiento y reparaciones” está relacionado con el “rubro de depreciación de bienes de uso”, porque, en este caso, se imputan los gastos de mantenimiento y reparaciones de esos bienes que se utilizan para la prestación de los Servicios Latam.

-El rubro “capacitación y gastos de venta” incluye principalmente a gastos afrontados para para la generación de los entrenamientos que se brindan a la fuerza de venta de la región (por ejemplo creación de videos explicativos, capacitaciones online, presentaciones que pueden ser sobre nuevos productos, promociones, como utilizar plataformas, etc.), estos entrenamientos se generan en la oficina regional y se trasladan a los diferentes mercados; adicionalmente, en este rubro se encuentran gastos de investigación de mercado y encuestas que sirven luego para poder armar estrategias de venta.

Que, asimismo, destaca que la Comisión Arbitral manifestó que la falta de objeción de ARBA respecto de las exportaciones de servicios realizadas y/o de los ingresos facturados no sería suficiente para considerar que el organismo convalidó los gastos efectuados; dicha aseveración, dice, resulta improcedente: los precios facturados a las empresas del exterior se componen de los gastos soportados y un margen de utilidad adicional sobre esos gastos; consecuentemente, si ARBA no cuestionó los ingresos facturados y/o su cuantía, necesariamente debió admitir el valor de los gastos no computables asociados a las exportaciones desde el momento en que los márgenes de utilidad se calculan como un porcentaje sobre los costos; entonces, ARBA no podría convalidar ese porcentaje, sin haber admitido también la cuantía de los costos sobre el que aquel se aplica.

Que se agravia también de que la Comisión Arbitral sostuviera que el informe pericial no sería un elemento probatorio suficiente para acreditar la posición de Natura Cosméticos SA. Al respecto, indica que el perito verificó el detalle de los gastos asociados a la prestación de los Servicios Latam, ratificó los precios cobrados por la ejecución de los Servicios Latam mediante la verificación de las facturas emitidas por Natura, compulsó el Informe de Precios de Transferencia a partir de lo que concluyó que los gastos asociados a las exportaciones habían sido soportados y se encontraban vinculados con esas operaciones, revisó múltiples constancias documentales a los efectos de

confirmar los gastos soportados y su vinculación con la prestación de los Servicios Latam (entre otros elementos verificó las facturas emitidas por Natura, los balances del período 2015, los papeles de trabajo relativos a la distribución de los gastos soportados entre las distintas empresas vinculadas de Chile, Colombia, México y Perú, el Informe de Precios de Transferencia y múltiples documentos que respaldan la erogación de los gastos).

Indica que es improcedente la posición de la Comisión Arbitral que pretende quitar relevancia a las conclusiones del informe pericial bajo el argumento de que el perito no habría detallado las constancias documentales que se compulsaron para su elaboración, atento que los peritos no tienen la obligación de efectuar el detalle requerido habida cuenta de que su trabajo se presume legítimo y su labor profesional tiene el alcance de una certificación y como medida para mejor proveer, ARBA podría haber requerido cualquier aclaración respecto del alcance de las conclusiones del perito y/o de la documentación revisada para su conformación y, a pesar de ello, el organismo no cursó ningún tipo de requerimiento adicional.

Que asimismo se agravia de la posición de la Comisión Arbitral respecto del informe de precios de Transferencia, dice que dicho informe no solo convalida la razonabilidad de los porcentajes aplicados como márgenes sino que también ratifica la razonabilidad del valor final de los mismos que parte de los gastos realizados para la prestación de los Servicios Latam; sí aborda la existencia de los costos toda vez que para ratificar la razonabilidad y procedencia de esos porcentajes y de su valor concreto en el caso particular, necesariamente partió de la confirmación de la existencia y erogación de los gastos que sirven de base para su conformación y confirma la vinculación de esos gastos con la prestación de los Servicios Latam desde el momento en que nunca podrían ratificarse los márgenes y su cuantía sin convalidar que esos gastos están asociados a las operaciones de exportación. Dice que la RG N° 1122/2001 AGIP (vigente en el período fiscal involucrado) exigía la verificación de los gastos y de todos los componentes del precio y/o los márgenes de utilidad y que la procedencia del informe de precios de Transferencia nunca fue cuestionada.

Que se agravia también de que, según dice, la Comisión Arbitral quitó relevancia a la prueba de las Planillas de Horas como elemento para acreditar los gastos realizados, su vinculación con los Servicios Latam y la distribución de las erogaciones entre los distintos prestatarios del exterior. Dice que tales planillas califican como documentos internos que respaldan los vínculos entre empresas y resulta irrazonable considerar que esos documentos deberían estar certificados por un escribano público o tener fecha cierta bajo otra modalidad (no existe obligación legal en esa línea y esa exigencia sería impracticable en un lógico ejercicio comercial); son documentos internos cuyo contenido queda convalidado, entre otras circunstancias, cuando el receptor de los servicios decide cancelarlos y reconoce el valor final de las horas de trabajo insumidas (situación que ocurrió con las empresas vinculadas del exterior); son uno de los elementos documentales de mayor utilización en el mundo para determinar los costos de prestación de servicios locales y de exportación; más aún, califican como una constancia probatoria convalidada por la AFIP, organismos tributarios de otros países y por la OCDE; evidencian que los empleados de la oficina regional destinaron su tiempo de trabajo exclusivamente a la ejecución de los Servicios Latam: parte para Natura Cosméticos SA, lo que no califica

como una exportación de servicios por su radicación en Argentina y otra parte para las empresas vinculadas del exterior, lo que sí califica como una exportación de servicios desde Argentina; fueron compulsadas al momento de emitir el informe pericial en donde se confirmó su alcance y vinculación con la prestación de los Servicios Latam.

Que refiere también la Comisión Arbitral manifestó que el hecho de que las empresas receptoras de los servicios hayan cancelado las facturas que incluyen el valor de los gastos soportados por Natura Cosméticos SA sería un principio de prueba, pero no resultaría suficiente a los fines de ratificar el gasto realizado y/o su vinculación con las exportaciones de servicios; se trata, dice, de otra manifestación incorrecta de la Comisión Arbitral que pierde de vista la relevancia del elemento probatorio acompañado de manera individual y su trascendencia en función de la restante prueba producida. Hace notar que no puede considerarse que esas empresas cancelaron las facturas, que incluyen los gastos a los que se adhiere el margen, sin que esos gastos efectivamente hayan existido y tengan vinculación con los Servicios Latam; más allá de que esas empresas son vinculadas a Natura, tienen una extrema responsabilidad en los pagos que deciden realizar y asumen todas las responsabilidades de la erogación respectiva; es decir, no puede considerarse que cancelan facturas sin verificar la composición del precio que pagan por la sola vinculación (se trata de un reduccionismo improcedente y sin respaldo normativo o jurisprudencial); esto implica un análisis parcializado que desconoce que las sociedades de Chile, Colombia, México y Perú también se encuentran obligadas a respaldar su pagos y, más aún, cuando los mismos serán deducidos en esos países para reducir la base imponible del Impuesto a las Ganancias o el Impuesto a la Renta de esas jurisdicciones.

Que, por otra parte, cita el artículo 8 del Reglamento Procesal de la Comisión Arbitral y resalta que resultó arbitrario el rechazo de la producción de la prueba ofrecida por Natura al momento de plantear el caso concreto. Dice que hubiese resultado esencial que las prestatarias de los servicios exportados confirmen que no controvertieron los gastos asociados a su ejecución debido a que esa ratificación hubiera demostrado que los costos declarados por Natura estuvieron vinculados a las exportaciones y el hecho de que las empresas de Chile, Colombia, México y Perú sean sociedades vinculadas a Natura no le quita relevancia a su afirmación en virtud de que las mismas deben cumplir con múltiples requisitos normativos y de control y, por ende, al haber cancelado las facturas de los Servicios Latam, que tienen el componente central de los gastos soportados por Natura, reconocen que no cuestionaron las erogaciones de ésta y, por ende, que aquellas existieron y se encontraron asociadas a las exportaciones de servicios.

Que como planteo subsidiario solicita que se califique como no computable al 100% de los gastos de "Sueldos y cargas sociales". Dice que la Comisión Arbitral admitió parcialmente el caso concreto formulado por Natura Cosméticos SA y consideró que era incuestionable que parte de los gastos de "Sueldos y Cargas Sociales" estaban asociados a la prestación de los Servicios Latam desde el momento en que su ejecución no estaba controvertida y ante la presunta falta de existencia de elementos probatorios, correspondía considerar no computable a una parte del rubro "Sueldos y Cargas Sociales" vinculada con el porcentaje fijado por la RG 7/09 que ordena comparar ingresos de las exportaciones con los ingresos totales del contribuyente. Destaca que debe reconocerse que el 100% de esos gastos califican como no computables; ello así, entre otras cuestiones, atento que los

empleados de la oficina regional destinaron sus horas de trabajo de manera exclusiva a la prestación de los Servicios Latam; no desarrollan tareas para Natura Cosméticos SA vinculadas con la actividad comercial dentro de Argentina; por lo tanto, el 100% de los gastos asociados a los "Sueldos y Cargas Sociales" de esos empleados están vinculados con las exportaciones de servicios y, de allí, que el porcentaje presuntivo de la RG 7/09 no pueda aplicarse sobre este rubro particular.

Solicita que se efectúe una revisión de la estimación fijada en la RG 7/09 toda vez que comparar los ingresos totales con los ingresos de las exportaciones desnaturaliza el verdadero alcance de los Servicios Latam ya que los mismos resultan relevantes, pero son poco trascendentes en comparación con la actividad local de Natura; caso contrario, hace reserva de requerir su declaración de inconstitucionalidad en la instancia judicial correspondiente.

Que como otro planteo subsidiario refiere a la conceptualización de ciertos gastos como no computables aunque no sean asociados a exportaciones de servicios. Dice que tal como se encuentra confirmado por el Anexo I del Informe Pericial, dentro de los costos asociados a la prestación de los Servicios Latam se encuentran incluidos gastos relacionados con publicidad y promoción (marketing) e indemnizaciones; el primer concepto califica como un gasto no computable por expresa disposición del inciso c) del artículo 3° del Convenio Multilateral y el segundo recibió esa propia caracterización por ARBA en la página 6 de la Disposición 2472 que inició el trámite del procedimiento determinativo.

Destaca que la Comisión Arbitral rechazó el planteo subsidiario de Natura Cosméticos SA debido a que ARBA indicó que no había considerado a dichos gastos como computables; sin embargo, esa afirmación del organismo tributario no es consistente con los papeles de trabajo de la Disposición 7237, tal como lo demuestra el Anexo I del Informe Pericial.

Que solicita que la prueba documental presentada en el caso concreto sea considerada parte integrante del recurso de apelación. Ofrece pericial contable e informativa. Hace reserva del caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Buenos Aires señala, en primera instancia, toda vez que la apelante se agravia porque entiende que la Comisión Arbitral realizó una errónea valoración de la prueba y rechazó arbitrariamente la producción de la prueba pericial e informativa, señala que en el marco de las facultades que le son propias, los jueces de mérito –en este caso los jueces administrativos– tienen amplias facultades para elegir las pruebas que fueren esenciales y decisivas para la resolución de la causa. Cita jurisprudencia SCBA y de la CSJN e indica que más allá de que –contrariamente a lo denunciado por la recurrente– toda la prueba aportada en esta instancia, como también la arrimada a lo largo del procedimiento fiscalizador, fue objeto de valoración, que finalmente la Comisión Arbitral la consideró inconducente a los fines pretendidos, en tanto que no agregaba nuevos elementos de juicio.

Asimismo, tal como sostuvo al contestar el recurso presentado ante la Comisión Arbitral, dice que la provincia con el fin de salvaguardar de manera íntegra el derecho de

defensa de la contribuyente, dispuso el dictado de la Disposición Delegada SEATYS N° 3648/2022 de Apertura a Prueba; en ese sentido, no puede desconocerse que también se admitió oportunamente la prueba documental y pericial ofrecida por la firma.

Con relación a la prueba documental, reitera que el agente de la ARBA designado para analizar oportunamente las pruebas admitidas, en su Informe señaló, en relación con los contratos celebrados con Natura Cosméticos SA Chile y Colombia, que: *"...la firma no ha acompañado documentación sobre la determinación de cada uno de los gastos considerados como No Computable Latam, en particular aquellos gastos mencionados en el Informe final: Sueldos, Vacaciones, Cargas Sociales, Call Center, Servicios de Cobranzas, Cursos de Lenguas, Fiestas y Confraternizaciones, Entrenamiento, Comidas, Eventos Consultoras, Entrenamiento Consultoras, Investigación de Mercado, Revista Natura, Depreciación de Unidades Transportes, Depreciación de Muebles y Enseres, Amortizaciones Rodados, Indemnizaciones/ preaviso, Conservación/ Limpieza, Donaciones... entre otras"*.

Por otra parte, y con respecto a la prueba Pericial Contable producida, destaca que el fiscalizador indicó que: *"...el perito confirma los márgenes de rentabilidad facturados a las afiliadas, ítem no cuestionado por la fiscalización, y, además, informa los parámetros utilizados para determinar los Servicios Latam y menciona que cada partida contable se imputa a un "Área" y una "Microárea". Luego de cada partida contable, en base a su "Área" y "Microárea" y su naturaleza, es distribuida, mediante papeles de trabajo, a la base de cálculo de facturación de cada empresa vinculada, utilizando alguno de los parámetros antes mencionados"* (fs. 657 del Expte. Adm.).

Además, señala que al solicitarse el informe pericial, en el punto 3 se le indicó al perito que, al brindar su respuesta, se detalle las constancias y registros relevados y se acompañe, incluso, copia de aquellos documentos que se entiendan relevantes; sin embargo, el perito no cumplió con esta instrucción.

Agrega que, como fundamentó la Comisión Arbitral, en el punto i de su informe, el perito solo mencionó las cuentas contables sin mostrar evidencia de haber examinado la documentación asociada; luego, en el punto ii, señaló que había revisado el informe de precios de transferencia, el cual se centra en determinar si el porcentaje aplicado sobre los costos para establecer el precio es comparable con operaciones entre partes independientes; pero hace notar que no se abordó la razonabilidad ni la existencia de dichos costos o su vinculación con el servicio prestado; además, no se especificó qué costos de prestación del servicio se deben considerar, ni existe una relación clara entre su contenido y los gastos no computables mencionados en el anexo 2 de la pericia; por último, en el punto iii, el profesional indicó que consultó ciertos documentos de trabajo, pero solo adjuntó las planillas de horas y, toda vez que eran archivos digitales carentes de fecha cierta, las mismas fueron desechadas porque no hubo ningún otro elemento que pudiese acreditar que reflejaban o se correspondían con la realidad.

A ello, adiciona que el fiscalizador, luego de la evaluación de toda la prueba acompañada y diligenciada por la firma concluyó que: *"...se reitera que la fiscalizada no ha acompañado al descargo obrante a fs. 494/527 documentación fehaciente y elementos ciertos (facturas, recibos, remitos, planillas de horarios, registros, diagramas, etc.) que determinen en forma clara y precisa cuales fueron los gastos afectados a la exportación de servicios"*.

Sin perjuicio de lo expuesto, y toda vez que la apelante se agravia nuevamente de que la prueba informativa ofrecida, en el marco de la fiscalización, le fue denegada por ARBA, insiste en que el juez administrativo resolvió que la misma no significaba medio probatorio idóneo a los fines de desvirtuar el ajuste, toda vez que lo que se busca acreditar con ella resulta de la propia documentación contable, encontrándose consignada esa información en los propios Estados Contables de la contribuyente.

Asimismo, con relación a la prueba contable e informativa ofrecida en el marco de la Comisión Arbitral –reiterada ante la Comisión Plenaria–, se reproduce los argumentos expuestos por el Organismo por los cuales se entendió que su producción nada aportaría.

Además resalta que quien acciona ante los organismos de aplicación del Convenio, tiene la carga de acompañar todos los elementos probatorios en los cuales sustente su posición, conforme lo establece el art. 8° del Reglamento Procesal de la CA y CP, situación que no se observa en las presentes actuaciones. En el mismo sentido, recuerda la regla de la inversión de la carga probatoria que rige una vez emitido el acto determinativo, toda vez que es la contribuyente la que debe argumentar y probar fehacientemente las razones por las que considere que el criterio de la Administración resulta erróneo o no ajustado a derecho. De ello se sigue, dice, que, en el presente caso, no existen elementos ciertos que demuestren en forma clara y precisa cuáles fueron los gastos afectados a la exportación de servicios, y que justifiquen debidamente el accionar de la firma, limitándose la contribuyente en acreditar la existencia de una relación contractual –no discutida en la presente–, como así también, el precio acordado en el marco de la misma –cuestión que como indica la propia apelante tampoco fue controvertida–; cuando lo que se debió probar era la porción de los gastos comunes o compartidos de su actividad asociados a ingresos obtenidos por operaciones de exportación de servicios.

Que, en lo que se refiere a los gastos de “Sueldos y Cargas Sociales” y a lo pretendido por la firma de que no se aplique la estimación prevista en la RGI 7/09 y se efectúe una revisión de la estimación fijada por dicha RGI, indica que el dictado de las resoluciones generales interpretativas está previsto en el artículo 24 inciso a) del Convenio Multilateral, como una de las funciones de la Comisión Arbitral y advierte que del propio texto de la ley, el dictado –va de suyo que también cualquier otra modificación– de una resolución general interpretativa es competencia exclusiva de la Comisión Arbitral, quien podrá dictarlas de oficio o a pedido de alguno de los fiscos adheridos, la que a todo evento no podría tener efectos respecto a períodos anteriores, ya que es elemental a los fines de la seguridad jurídica que ello no sea así; de ello se colige que no están legitimados los contribuyentes en general a solicitar su revisión ni modificación; asimismo, desprendiéndose de la norma transcripta su carácter de obligatoria y general, mal podría hacerse lugar al pedido del contribuyente de excluir su aplicación para el caso que lo involucra, siendo que esa norma, justamente, posee el carácter general y obligatorio mencionado. Debe tenerse en cuenta, dice, que si se procediera conforme lo petitiona la firma, se estaría generando el efecto de derogar para el caso singular una norma general, en contraposición del principio que veda la derogación singular de los reglamentos y consagra la primacía de la norma de carácter general frente a los actos y resoluciones administrativas particulares, sometiendo a la

propia Administración, en virtud del principio de legalidad, a todo el ordenamiento jurídico y, en consecuencia, a sus propios reglamentos.

Que, en cuanto al segundo planteo en subsidio reiterado en esta instancia por la apelante, esto es, que sean excluidos del ajuste los conceptos que por su naturaleza y normativamente califican como no computables –a saber, los rubros “publicidad y promoción” e “indemnizaciones”– y aun cuando no sean asociados a operaciones de exportación de servicios, recuerda que tal como se indicó al momento de contestar el traslado del caso concreto, como también entre los considerandos de la resolución atacada, los mismos fueron considerados como no computables en la determinación cuestionada, motivo por el cual no se advierte agravio alguno en tal aspecto. Así, reitera que, del papel de trabajo obrante a fojas 399 del Expte. Adm. se evidenció que, según Balance cerrado al 31/12/2015, la firma declaró en concepto de “Publicidad y Promoción” un “Total Gastos” de \$ 84.929.176,00, asignando esa suma como “gastos no computables”. Asimismo, de las columnas de “Gastos Asignados a provincia de Buenos Aires” advierte que, tanto en los papeles de trabajo como en el ítem Ajustado, el total es de \$0, respetando, de esta manera, ARBA su “No Computabilidad”.

También, del mismo papel de trabajo referenciado, se puede visualizar, indica, que del concepto “Indemnizaciones” la contribuyente declaró un “Total Gastos” de \$ 5.182.034,00, de los cuales asignaba como “No Computables” sólo un importe de \$ 1.597.584,00 (declarando \$ 3.584.449,63 como “Gastos Computables de todas las Jurisdicciones” y \$ 2.967.585,86 como “Gastos Asignados a Provincia de Buenos Aires”); sin perjuicio de lo señalado, de la columna ajustada por ARBA se observa que el fisco, contrariamente a lo realizado y sostenido por la contribuyente, consideró el total de los gastos por Indemnizaciones como “No Computables”.

Que, en razón de todo lo expuesto, concluye que toda vez que, durante el procedimiento de determinación, fisco valoró la documental acompañada y produjo la prueba conducente ofrecida por la contribuyente, como así también que, ni en la instancia administrativa local ni ante la Comisión Arbitral, la firma ha podido acreditar sus manifestaciones con la entidad de poder desvirtuar la presunción de legalidad del acto administrativo, la Comisión Plenaria debería desestimar la acción promovida por Natura Cosméticos SA y ratificar la Resolución CA N° 33/2023.

Que esta Comisión Plenaria observa que el conflicto se relaciona con la existencia de gastos de exportación compartidos con otras actividades y su cuantificación. En esta instancia, el contribuyente se agravia por la forma en que ha sido valorada la prueba por parte de la Comisión Arbitral para determinar cuáles son los gastos relacionados con su actividad exportadora.

Que, en primer término, cabe destacar que, en materia probatoria, los OCM realizan la valoración de la prueba a través del procedimiento de la sana crítica. En tal sentido, debe recordarse que es de aplicación el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (CPCCN) por la remisión que realiza el artículo 29 del Reglamento Procesal. El art. 386 del CPCCN establece: “*Salvo disposición legal en contrario, los jueces formarán su convicción respecto de la prueba, de conformidad con las reglas de la sana crítica.*”

No tendrán el deber de expresar en la sentencia la valoración de todas las pruebas producidas, sino únicamente de las que fueren esenciales y decisivas para el fallo de la causa”.

Dicho esto, corresponde indicar, tal como ha sido puesto de manifiesto por la Comisión Arbitral, que la contribuyente ha aportado escasos elementos probatorios. En este sentido, cabe destacar, como lo hace el fisco, que “...ARBA realizó requerimientos (fs. 363 y 366) para que la contribuyente informe en detalle, cuál fue la metodología para imputar cada uno de los importes que refleja en la columna “gastos no computables Latam”. Sin embargo, la misma no aportó documentación alguna que cuantifique y compruebe que las erogaciones se corresponden con operaciones de exportación de servicios...”.

En resumidas cuentas, el plexo probatorio se compone de facturas a sus clientes (vinculados) del exterior por los servicios prestados, el informe de precios de transferencia, contratos con los clientes, pericial contable, documentos internos y archivos de Excel conteniendo planillas de horarios. No existen facturas, comprobantes u otros elementos relativos a los gastos.

Que, ahora bien, a pesar de ello, la contribuyente afirma que los gastos vinculados a los servicios exportados y su cuantía se encuentran debidamente acreditados y reconocidos por sus clientes, dado que los mismos se toman como base para el cobro de los servicios brindados, hecho este no cuestionado por ARBA.

Que, al respecto, en primer lugar, cabe indicar que el acuerdo contractual establece el precio del servicio basado en el costo que el contribuyente ha tenido para ofrecerlo más un margen. Sin embargo, aunque esto pueda ser tomado como un indicio, dicho indicio, al estar aislado y no respaldado por otros documentos o evidencias que confirmen que esos gastos se realizaron específicamente para el servicio exportado, no constituye una prueba concluyente. Adicionalmente, el simple hecho de que ARBA no haya objetado el servicio prestado no implica, de ninguna manera, que haya aceptado que los gastos considerados para fijar el precio del servicio entre las partes estén directamente relacionados con la exportación.

Que en lo tocante al informe pericial, en el punto 3 se indicó al perito: “Se requiere que al brindar la respuesta a todos estos puntos, se detallen todas las constancias y registros relevados y se acompañe copia de aquellos documentos que se entiendan relevantes”; sin embargo, el perito no cumplió con esta instrucción. En el punto i, solo mencionó las cuentas contables sin mostrar evidencia de haber examinado la documentación asociada. Luego, en el punto ii, señaló que había revisado el informe de precios de transferencia, y en el punto iii, indicó que consultó ciertos documentos de trabajo, pero solo adjuntó las planillas de horas.

La contribuyente afirma que “El perito verificó el detalle de los gastos asociados a la prestación de los Servicios Latam [ver punto (i) del punto 3 del Informe Pericial]. Esta circunstancia fue ratificada -entre otros extremos- a través de la compulsión de los balances del período fiscal 2015 que se encontraron debidamente auditados por auditores externos...”.

Cabe destacar que el anexo II (detalle de los costos asociados a la prestación de los Servicios Latam) trae una mera enumeración de cuentas sin que el experto informe en ningún momento que efectivamente ha verificado los comprobantes. Cabe asimismo indicar que dichos comprobantes no han sido agregados en el expediente, a pesar de haberlos requerido el fisco al contribuyente en dos oportunidades, y también al perito al momento en que se le encomendó la realización de la pericia, lo que impide su adecuado control y afecta el derecho de defensa del fisco.

Resulta improcedente sustituir la prueba documental con la prueba pericial: los gastos se prueban mediante comprobantes y si ellos no son aportados se impide su análisis. La reticencia de acompañar la prueba documental (comprobante de gastos) tanto en sede administrativa junto con el descargo o durante la fiscalización, y que el experto haya incumplido la exigencia del fisco de acompañar todas las constancias y registros relevados, y copia de aquellos documentos que se hubieran relevantes –más aun siquiera con una muestra de los mismos–, resta valor probatorio a la pericial.

Cabe agregar que el contribuyente se encuentra en una posición de privilegio para probar los gastos y su vinculación con la exportación, y en principio el medio original de prueba es la documental (comprobantes). La pericial contable la puede complementar, mostrando su tratamiento y registración contable. Sin embargo, el contribuyente ha resistido en acompañar los comprobantes de los gastos que él afirma se encuentran vinculados a las exportaciones. Valer reiterar que el fisco requirió al perito que cuando emita su dictamen también los aporte y este no cumplió con el encargo. Asimismo, las cuentas contables en que se encuentran registrados los gastos (Anexo II de la pericial), no permiten concluir que dichos gastos se encuentren vinculados a las exportaciones.

Todo ello, bajo las reglas de la sana crítica ha llevado a la Comisión Arbitral a tener por no acreditada la vinculación de los gastos con las exportaciones; así se indicó: "...que dentro de los gastos categorizados no computables se encuentran conceptos como "Alquileres", "Depreciación Bienes de Uso", "Gastos de movilidad", "Mantenimiento y reparaciones" pero no existe prueba alguna, y ni siquiera existe una explicación lógica, de cómo se vinculan dichas erogaciones con los servicios prestados al exterior".

En esta instancia y en forma tardía el contribuyente da las siguientes explicaciones:

El rubro "Alquileres" corresponde principalmente a los gastos de locación de las oficinas que son ocupadas por el personal de la oficina regional para la prestación de los Servicios Latam.

El rubro "depreciación de bienes de uso" está relacionado con los gastos de depreciación de los bienes de uso que los empleados de la oficina regional utilizan para la ejecución de sus tareas laborales. Entre ellos, se pueden enumerar bienes tales como computadoras, muebles, software y automóviles para ciertos empleados de puestos gerenciales.

El rubro "gastos de movilidad" se vincula con los gastos de taxis, viajes, alojamientos y mantenimiento de autos que el personal de la oficina regional utiliza para poder prestar el servicio.

El rubro "mantenimiento y reparaciones" está relacionado con el "rubro de depreciación de bienes de uso", porque, en este caso, se imputan los gastos de mantenimiento y reparaciones de esos bienes que se utilizan para la prestación de los Servicios Latam.

El rubro “capacitación y gastos de venta” incluye principalmente a gastos afrontados para para la generación de los entrenamientos que se brindan a la fuerza de venta de la región (por ejemplo creación de videos explicativos, capacitaciones online, presentaciones que pueden ser sobre nuevos productos, promociones, como utilizar nuestras plataformas, etc.). Estos entrenamientos se generan en la oficina regional y se trasladan a los diferentes mercados.

Adicionalmente, en este rubro se encuentran gastos de investigación de mercado y encuestas que sirven luego para poder armar estrategias de venta.

Cabe señalar que no existe en el expediente ningún documento que dé respaldo a dichas afirmaciones. Tampoco surge que el perito haya verificado ello dado que nada surge del informe –se reitera no acompañó los documentos requeridos por el fisco–. Incluso se observa que las explicaciones son lábiles y genéricas: se afirma que el rubro alquileres corresponde a las oficinas ocupadas por el personal, sin indicar el lugar en donde se encuentran, sin probar que allí trabajaban las personas afectadas a brindar servicios al exterior; otro ejemplo son los gastos de movilidad que son erogados en el país y que agrupan “gastos de taxis, viajes, alojamientos y mantenimiento de autos que el personal de la oficina regional...”, cabe preguntarse de qué manera el gasto de un taxi de un empleado que trabaja en argentina –aun cuando brinde parcialmente servicios al exterior– es un gasto vinculado a la exportación.

Adicionalmente, tampoco se puede verificar que efectivamente los mismos hayan sido utilizados por las personas afectadas a prestar servicios en el exterior.

Que, respecto del informe sobre precios de transferencia, corresponde remitirse en primer término a lo expuesto en relación con el principio de originalidad de la prueba. No existe justificación válida alguna para intentar sustituir la documental (comprobantes) con un informe técnico elaborado a otros fines.

El informe sobre precios de transferencia se centra en determinar si el porcentaje aplicado sobre los costos para establecer el precio es comparable con operaciones entre partes independientes; sin embargo, no se aborda la razonabilidad ni la existencia de dichos costos o su vinculación con el servicio prestado. Además, el informe de precios de transferencia no especifica qué costos y gastos de prestación del servicio se deben considerar, ni se encuentra una relación clara entre su contenido y los gastos no computables mencionados en el anexo 2 de la pericia.

Cabe recordar que dentro de los gastos no computables tomados por el contribuyente se encuentran, entre otros, “Eventos-consultoras”, “Investigaciones Mercado”, “Diseño y Fitolitos”; pero nada dice el informe de precios de transferencia si los mismos han sido considerados o no dentro de los gastos y costos. El contribuyente tiene la responsabilidad de demostrar cómo se relaciona el gasto, categorizado como no computable, con los ingresos derivados de la exportación; sin embargo, en la mayoría de los ítems declarados como no computables, esta relación no ha sido demostrada, no ha sido explicada y tampoco es evidente. Es importante señalar que no siempre hay una conexión directa entre el gasto incurrido y los ingresos generados; por ejemplo, los contratos no establecen un vínculo claro entre los costos de alquiler y los servicios ofrecidos al exterior.

Que, asimismo, cabe desechar el valor probatorio de las planillas de horario acompañadas dado que se tratan de archivos digitales, carentes de fecha cierta y no existe ningún otro elemento que permita establecer que lo que reflejan dichas planillas se corresponde con la realidad. El artículo 319 del Código Civil y Comercial establece que *“el valor probatorio de los instrumentos particulares debe ser apreciado por el juez ponderando, entre otras pautas, la congruencia entre lo sucedido y narrado, la precisión y claridad técnica del texto, los usos y prácticas del tráfico, las relaciones precedentes y la confiabilidad de los soportes utilizados y de los procedimientos técnicos que se apliquen”*; y, por su parte, el artículo 287 del Código Civil y Comercial señala que *“los instrumentos particulares pueden estar firmados o no. Si lo están, se llaman instrumentos privados. Si no lo están, se los denomina instrumentos particulares no firmados; esta categoría comprende todo escrito no firmado, entre otros, los impresos, los registros visuales o auditivos de cosas o hechos y, cualquiera que sea el medio empleado, los registros de la palabra y de información”*.

En este sentido, el archivo digital “planilla de Excel” acompañado es sin lugar a dudas de un instrumento particular no firmado, que por sí sólo carece del valor convictivo que pretende atribuirle la apelante. Asimismo, tampoco ha ofrecido ni producido prueba destinada a complementar la información que surge de dicho archivo. Tampoco explica la cómo se registran las actividades en dichas planillas, si lo hace cada empleado, si surge de un sistema informático, etc. Todo ello no permite evaluar la confiabilidad del soporte utilizado ni el procedimiento técnico aplicado para su extracción y conservación.

Que, como pretensión subsidiaria, la apelante plantea la consideración del 100% de sueldos y cargas sociales. Al respecto, más allá de que los datos incluidos en un correo electrónico sobre el cargo que ocupa una persona, no constituye a los efectos de lo que se encuentra bajo análisis, prueba alguna; existe, además, una contradicción entre lo afirmado en el recurso y las planillas de horarios aportadas por la propia apelante. En efecto, Natura aporta información contradictoria, por un lado dice que, por ejemplo que C. L. sólo brindaba servicios exportables al exterior y por el otro lado surge que parte de sus tareas se brindaban para Argentina. Ello basta para desechar la pretensión subsidiaria y ratificar la decisión de la Comisión Arbitral de aplicar en el caso la Resolución General (CA) N° 7/09, que establece *“En caso de que no sea posible la metodología prevista en el artículo anterior, la forma de cómputo de los gastos comunes o compartidos a que se hace referencia en los artículos anteriores, será en la proporción que tienen los ingresos de exportación en el total de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente (excluidos los originados en actividades de regímenes especiales)”*.

Que, respecto del otro planteo subsidiario del apelante, rubros –publicidad y promoción (marketing) e indemnizaciones–, en esta instancia la provincia de Buenos Aires ratifica que los mismos fueron considerados como no computables en la determinación cuestionada, motivo por el cual no se advierte agravio alguno en tal aspecto.

En función de lo expuesto, y de acuerdo con lo afirmado por ARBA, no existe agravio.

Que, finalmente, con relación a la prueba, la documentación fue agregada al igual que la documental en poder de terceros. En lo tocante a la pericial contable ofrecida, la apelante reitera la solicitada ante la Comisión Arbitra, la cual se estima fue correctamente rechazada por la Comisión Arbitral. Igual afirmación corresponde realizar en relación con la informativa ofrecida.

Que, en función de lo expuesto, cabe confirmar la resolución de la Comisión Arbitral.

Que, consecuentemente, este decisorio genera efectos en cuanto a la asignación del coeficiente de gastos sobre los coeficientes unificados expuestos en las declaraciones juradas de los periodos que abarca la determinación practicada por el fisco de la provincia de Buenos Aires.

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 27 de junio de 2024.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1º.- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por Natura Cosméticos SA contra la Resolución CA N° 33/2023, de acuerdo a lo expuesto en los considerandos de la presente.

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



SECRETARIO

PRESIDENTE