

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, 8 de noviembre de 2023.

RESOLUCIÓN CA N.º 33/2023

VISTO:

El Expte. CM N° 1742/2022 Natura Cosméticos SA 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 N° 7237/2022, dictada por la Jefa del Departamento de 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 señala que la ARBA cuestiona que haya considerado no computables a los gastos vinculados con la prestación de servicios exportados (Servicios Latam). Indica que cuenta con una oficina regional ubicada en Argentina (provincia de Buenos Aires) por la cual presta los denominados "Servicios Latam" en favor de Chile, México, Colombia y Perú; entre los servicios que presta se encuentran los siguientes: servicios comerciales y de marketing (incluye cuestiones vinculadas con comunicación y marketing, entrenamiento comercial, gestión comercial, inteligencia de mercado, internet, negocios y relacionamiento), servicios de administración y finanzas (incluye cuestiones relacionadas con administración general, dirección internacional, finanzas, operaciones y logística, recursos humanos, planeamiento estratégico y sistemas de gestión y sustentabilidad) y servicios de tecnología (se relacionan con el soporte operativo y con el objetivo de brindar consultoría en el desarrollo e implementación de software y medios digitales), los cuales están estipulados en contratos que establecen que Natura Cosméticos SA tendrá derecho a percibir en forma trimestral una contraprestación equivalente a los costos incurridos para la prestación de los servicios y un margen calculado sobre dichos costos; el precio de los servicios exportados se calcula teniendo en cuenta los costos efectivos de prestación; sobre ese monto, se suma el margen adicional: el precio facturado a las empresas relacionadas de Latinoamérica tiene como componente principal a los gastos en que Natura incurrió para la prestación de los Servicios Latam, integran el precio y sirven de base para la cuantificación del margen adicional (dice que lo expuesto fue confirmado por el perito en el informe pericial que adjunta). Manifiesta que los Servicios Latam califican como operaciones de exportación de servicios ejecutados en el país y utilizados o explotados en Perú, Colombia, Chile y México (conf. arts. 9° y 10 del Código Aduanero). A partir de ello, entiende que los costos vinculados con la prestación de los Servicios Latam no resultan computables a los efectos de la conformación del coeficiente de gastos (conf. art. 3° del Convenio Multilateral, art. 1° de la Resolución General CA N° 2/2018 y art. 1° de la Resolución General CA N° 7/2009).

Que agrega que en ningún momento el fisco cuestionó la efectiva existencia de los Servicios Latam y, por ende, de las operaciones de exportación que los sustentan; más aún, aquella quedó confirmada desde el momento en que ARBA no controvertió la conformación del coeficiente de ingresos, siendo que obviamente en su revisión tuvo que verificarse el componente del precio de los Servicios Latam: ARBA no cuestionó la existencia de los Servicios Latam y, fundamentalmente, convalidó el hecho de que la firma haya considerado como no computables a los ingresos derivados del cálculo del margen de utilidad sobre los costos incurridos. Interpreta que si el organismo tributario ratificó el concepto y la cuantía de esos ingresos, 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; si los ingresos que generan la aplicación de los márgenes de utilidad no son materia controvertida, tampoco podrían serlo los gastos, porque aquellos resultados se calculan tomando como punto de partida esos gastos. Añade que los valores de los costos asociados a la prestación de los Servicios Latam fueron imputados contablemente a un centro de costos específico (centro de costos Latam) y esta circunstancia fue ratificada en el punto 3 del Informe Pericial; los valores de los costos asociados a la prestación de los Servicios Latam están consignados en los balances del año 2015 que se encuentran debidamente auditados por auditores externos de Natura (lo acreditado releva que la cuantía de los gastos se encuentra debidamente documentada y revisada por profesionales externos); los valores de los costos asociados a la prestación de los Servicios Latam se encuentran ratificados por el Informe de Precios de Transferencia del año 2015 presentado por Natura ante la AFIP-DGI (que acompaña); el Informe de Precios releva que el organismo fiscal convalidó el valor de los gastos de exportación y de los márgenes de utilidad de los Servicios Latam y, por ende, revela que el cuestionamiento de ARBA respecto de la existencia y valor de esas erogaciones es improcedente e infundado; todos los gastos asociados a la prestación de los Servicios Latam se encuentran debidamente respaldados; a modo de ejemplo, menciona: a. los costos laborales relacionados con los pagos realizados a empleados en relación de dependencia de Natura que ejecutan tareas para la prestación de los Servicios Latam, dentro del 100% de los gastos asociados a esas operaciones de exportación de servicios, esos costos representan aproximadamente el 51,44% (sueldos y cargas sociales, gratificaciones, gastos e indemnizaciones); todas estas erogaciones cuentan con el respaldo de los recibos de sueldo y/o de los documentos correspondientes; b. los honorarios y retribuciones por servicios pagados por Natura a profesionales que ejecutaron tareas que sirvieron de soporte a los Servicios Latam, representan aproximadamente el 15,32% del 100% de los gastos asociados a su ejecución; todas estas erogaciones se encuentran documentadas con las correspondientes facturas o constancias de respaldo. Añade, la atribución de los costos de prestación de los Servicios Latam a Chile, Colombia, México y Perú se realizó en base a distintos parámetros que revelan las actividades ejecutadas por la oficina regional en favor de cada una de esas jurisdicciones y fueron confirmados por las empresas radicadas en cada uno de esos países desde el momento en que cancelaron las facturas emitidas por Natura por la prestación de sus servicios durante el período fiscal.

Que, asimismo, enumera los elementos probatorios que forman parte del expediente administrativo y que también acompaña en esta oportunidad por los cuales

indica que se confirma la efectiva erogación de los distintos gastos; y, además, denuncia que ARBA le impidió producir la prueba informativa ofrecida, a través de la cual se perseguía que las empresas prestatarias de los Servicios Latam confirmen su efectiva realización y los precios pagados por aquellas.

Que, subsidiariamente, solicita que en el caso de que se admita la pretensión del fisco, se tenga en cuenta que dentro de los costos asociados a la prestación de los Servicios Latam existen ciertos rubros que ARBA estaría considerando como computables y que, aun cuando no sean asociados a operaciones de exportación de servicios, calificarían como no computables por otras circunstancias: 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 Disposición 2472.

Que acompaña prueba documental, 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 que toda vez que la recurrente se agravia respecto de la computabilidad de supuestos gastos asociados a las exportaciones de servicios, la fiscalización, en el marco del análisis de los gastos que la firma incluyó en sus papeles de trabajo en la columna "no computables Latam", le requirió que explique el origen de los mismos; de esta manera, la firma presentó una nota en el marco del expediente administrativo, informando "*...que Natura Cosméticos SA cuenta con la oficina regional que brinda servicios a los países de América Latina (Latam) entre ellos Chile, México, Colombia y Perú. Dichas operaciones corresponden a Exportaciones de Servicios que se identifican en el Balance de Publicación como "Ingresos por Servicios Prestados" y su correspondiente "Costo de los servicios prestados". Dichos costos son los que se incluyen como no computables en el armado del Convenio Multilateral, ya que como se menciona son costos de exportación de servicios (Resolución General CA 04/2017). Adicionalmente, en la "Nota 5: Saldos y Operaciones con Sociedades relacionadas" del Balance de Publicación, se pueden observar el detalle de las operaciones con las compañías afiliadas por los servicios prestados. (...) Por último, con respecto a las cuentas solicitadas e incluidas en el Anexo del requerimiento, adjuntamos como respaldo un detalle de las mismas, confirmando nuevamente que forman parte del costo de la exportación de servicios descripta...*". Indica que de las manifestaciones de la parte, surgiría que los conceptos reflejados por la firma en la columna de "gastos no computables Latam" se corresponderían con costos de exportación de servicios; al respecto, cita la Resolución General CA N° 2/2018 y señala que un gasto será considerado "no computable" únicamente cuando se relacione con las operaciones de exportación de servicios cuya utilización efectiva se lleve a cabo en el exterior; extremo que, en el caso, la ARBA no ha podido verificar en ninguna de las erogaciones expuestas en la columna "no computables Latam" de sus papeles de trabajo. Cita también la Resolución General CA N° 2/2017 y destaca que el fisco tampoco ha podido determinar qué porción de gastos

efectuados por la firma se encuentran vinculados con la actividad exportadora, habiendo requerido, en reiteradas oportunidades, documentación con ese fin. Resalta 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" y la misma no aportó documentación alguna que cuantifique y compruebe que las erogaciones se corresponden con operaciones de exportación de servicios. Asimismo, indica que toda vez que la recurrente al presentar su descargo acompañó y ofreció prueba y existiendo hechos controvertidos, es que, con el fin de salvaguardar su derecho de defensa, se dispuso la apertura a prueba donde el fiscalizador, luego de la evaluación de toda la prueba acompañada 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".

Que, sin perjuicio de lo expuesto, y toda vez que la recurrente se agravia en esta oportunidad de que la prueba informativa ofrecida en el proceso de fiscalización le fue denegada por ARBA, cita jurisprudencia de la CSBA y 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. Añade que en esta instancia, la firma se presenta y nuevamente adjunta idéntica documentación a la aportada y analizada durante el trámite de determinación de oficio, de ello se sigue 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, reduciéndose su accionar probatorio a demostrar la existencia de una relación contractual –no discutida– y el precio acordado en el marco de la misma –cuestión que como indica la apelante tampoco fue controvertida–, cuando lo que se debió probar era la porción de los gastos comunes o compartidos de la actividad de la contribuyente asociados a ingresos obtenidos por operaciones de exportación de servicios. Entonces, acorde a todo lo señalado, reitera, por un lado, que en el marco de apertura a prueba, el juez administrativo evaluó y fundamentó el motivo por el cual la informativa resultaba inconducente, dando por ello respeto al debido proceso; por otro lado, en esa misma instancia, la firma no aportó en el procedimiento de determinación de oficio, como tampoco lo hace en esta instancia, elementos que acrediten sus manifestaciones; de esta forma, no se logra desvirtuar la pretensión fiscal (cita resoluciones de los organismos de aplicación del CM y precedentes del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires).

Que, por último, y en cuanto al planteo en subsidio realizado por la firma, para el supuesto que la pretensión de ARBA fuera admitida por los organismos del Convenio Multilateral, esto es, que sean excluidos del ajuste los conceptos que por su naturaleza y normativamente califican como no computables –"publicidad y promoción" e "indemnizaciones"– y aun cuando no sean asociados a operaciones de exportación de servicios, resalta que los mismos fueron considerados como no computables en la determinación cuestionada, conforme se desprende del papel de trabajo (fs. 399) y del Formulario R-055 (fs. 675), por lo que el agravio se torna abstracto.

Que esta Comisión Arbitral observa que el conflicto se relaciona con la existencia de gastos de exportación compartidos con otras actividades y su cuantificación.

Que sobre el particular, cabe señalar, en primer lugar, que los gastos vinculados con operaciones de exportación son considerados “no computables” y cuando existen gastos comunes o compartidos de la actividad del contribuyente, asociados a ingresos obtenidos por operaciones de exportación, la porción correspondiente a los citados gastos también se consideran no computable. A su vez, el criterio para establecer cuál es la porción de gastos vinculados a los ingresos por operaciones de exportación es sobre base de elementos ciertos (siempre que se posible su verificación por parte de los fisco), y cuando no sea posible dicha metodología para establecer la porción de gastos vinculados a operaciones de exportación, se establecerán tomando en cuenta 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), todo ello de conformidad con lo dispuesto en las Resoluciones Generales 44/93, 49/94 y 7/09.

Que teniendo en cuenta el marco normativo descripto, es esencial para abordar la resolución del caso, determinar cuáles son los gastos relacionados con la actividad exportadora de la empresa y confirmar la existencia de pruebas que avalen su vinculación. Al respecto, en las actuaciones administrativas acompañadas por la provincia de Buenos Aires, se encuentran documentos de trabajo relacionados con la formación del coeficiente y dentro de estos documentos, hay una columna etiquetada como “No computable LATAM”. El detalle completo de los gastos obra a fs. 41, 44 y 46 de las Ac.Ad. y como podrá apreciarse allí, la cantidad de conceptos incluidos como “No computable LATAM” es extensa y muy variada. A requerimiento del fisco, y ante esta Comisión, Natura Cosméticos SA dice que la oficina regional brinda servicios a los países de América Latina (LATAM), entre ellos Chile/México/Colombia y Perú y dichas operaciones corresponden a Exportación de Servicios que se identifican en el Balance de Publicación como “Ingresos por Servicios prestados” y su correspondiente “Costo de los servicios prestados”. Dichos costos son los que se incluyen como no computables en el armado del Convenio Multilateral, ya que son costos de exportación de servicios. Y entre los servicios prestados menciona los siguientes conceptos: servicios comerciales y de marketing (incluye cuestiones vinculados con comunicación y marketing, entrenamiento comercial, gestión comercial, inteligencia de mercado, internet, negocios y relacionamiento), servicios de administración y finanzas (incluye cuestiones relacionadas con administración general, dirección internacional, finanzas, operaciones y logística, recursos humanos, planeamiento estratégico y sistemas de gestión y sustentabilidad) y servicios de tecnología (se relacionan con el soporte operativo y con el objetivo de brindar consultoría en el desarrollo e implementación de software y medios digitales).

Que, expuesto lo que antecede, cabe destacar que los elementos probatorios aportados por la accionante para cuantificar y comprobar que las erogaciones se corresponden con operaciones de exportación de servicios, se componen de: facturas a sus clientes (vinculados) del exterior por los servicios prestados, contratos con los clientes, pericial contable, documentos internos y archivos de Excel conteniendo planillas

de horarios. Dichos elementos son escasos puesto que no existen facturas, comprobantes u otros elementos relativos a los gastos. 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 (cita la cláusula quinta de los contratos). Al respecto, 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 se reconoce que lo mencionado podría 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, asimismo, es de destacar que al solicitarse el informe pericial, en el punto 3 se indicó al perito: "... 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 (que se abordará seguidamente) y en el punto iii, indicó que consultó ciertos documentos de trabajo, pero solo adjuntó las planillas de horas.

Que, asimismo, 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; 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 de prestación del servicio se deben considerar, ni hay 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 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.

Que 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. En cuanto a otro rubro, como el de "Capacitación y gastos de ventas", tampoco obran elementos que permitan establecer que esos gastos fueron irrogados en cumplimiento de los servicios acordados.

Que, en contraste con lo expuesto, la situación con respecto a los gastos relacionados con el personal es distinta: la conexión entre estos gastos y el servicio ofrecido se deriva claramente del contrato. La descripción detallada de los servicios, indica que son proporcionados principalmente por los empleados de Natura Cosméticos SA, quienes gestionan, asesoran y brindan apoyo para cumplir con el propósito contractual, por lo cual no se estima razonable que ni siquiera una parte de esos gastos sea considerada vinculada a los ingresos por exportación. En otras palabras, sin los mismos no hay servicio que brindar. Por lo expuesto, las erogaciones que integran el rubro "Sueldos y Cargas Sociales" constituyen gastos comunes o compartidos de la actividad del contribuyente asociados a ingresos obtenidos por operaciones de exportación.

Ahora bien, no existen elementos ciertos para establecer la porción que corresponde a la actividad exportadora, y menos aún elementos que permitan su verificación por parte de los fiscos, por lo tanto su cálculo no puede ser sobre base cierta.

Cabe desechar el valor probatorio de las planillas de horario acompañadas, dado que se tratan de archivos digitales carentes de fecha cierta y tampoco existe ningún otro elemento que permita establecer que lo que reflejan dichas planillas se corresponde con la realidad.

En consecuencia, resulta de aplicación lo dispuesto por la Resolución General (CA) N° 7/09, en tanto 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 al planteo subsidiario hecho por la accionante, rubros –publicidad y promoción (marketing) e indemnizaciones– que el fisco estaría considerando como computables y que aun cuando no sean asociados a operaciones de exportación de servicios calificarían como no computables, de acuerdo con lo afirmado por la provincia de Buenos Aires, que los mismos fueron considerados como no computables en la determinación cuestionada, no existe agravio.

Que, finalmente, con relación a la prueba ofrecida, en lo tocante a la pericial contable, se estima que su producción nada aportará. Los puntos ofrecidos son:

- 1.- Si los gastos en los que incurrió Natura para las exportaciones relativas a los Servicios Latam se encuentran debidamente documentados. En caso afirmativo, detalle los elementos que confirman la aseveración.
- 2.- Si a partir de la revisión de constancias internas, puede confirmarse en que consistieron los Servicios Latam ejecutados durante 2015 y/o cuáles fueron los entregables de la oficina regional ubicada en Argentina.
- 3.- En caso que los gastos asociados por Natura a las exportaciones relativos a los Servicios Latam no fueran considerados como asociados a las exportaciones, detalle si dentro de los mismos existen gastos que igualmente deberían ser considerados como no computables a los efectos del cálculo del coeficiente de gastos.

El punto 1º busca probar que el gasto esté documentado, y lo que aquí se discute es la vinculación entre el gasto y los ingresos de exportaciones; no se discute la existencia del gasto.

Con respecto al punto 2º, nada nuevo aportará dado que no está en debate la prestación del servicio, sino, y se recalca, cuáles son los gastos efectuados para ofrecer dicho servicio.

El punto 3º está vinculado al planteo subsidiario y como se expuso anteriormente no existe agravio.

Que, respecto de la prueba informativa ofrecida, la misma busca probar que los prestatarios de los servicios no cuestionaron los costos liquidados pero ello tiene que ver con la relación interna entre las partes, las que, se recuerda, no son independientes.

Que, consecuentemente, por todo lo expuesto, 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 Arbitral realizada el 11 de octubre de 2023.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1º.- Hacer lugar parcialmente a la acción interpuesta por Natura Cosméticos SA contra la Disposición Delegada N° 7237/2022, debiendo la ARBA reliquidar el rubro "Sueldos y Cargas Sociales" de conformidad con las pautas establecidas por el artículo 3º de la RG CA 7/2009, y rechazar los restantes planteos del contribuyente, todo ello conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º.- Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás jurisdicciones adheridas.



SECRETARIO

PRESIDENTE