República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-18485453-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 25 de Febrero de 2022

Referencia: EXPTE. N° 48.144-I - NESTLE ARGENTINA SA SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el Expte. N° 48.144-I, caratulado “NESTLE ARGENTINA SA s/recurso de apelación”

La Dra. Gómez dijo:

I – Que a fs. 44/160 se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 23 de junio de 2017, dictada por la Jefa (int) de la División Determinaciones de Oficio “A” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-Dirección General Impositiva, por la que se impugna la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2009, y se determina de oficio el resultado impositivo (pérdida) y se establece en consecuencia el saldo a favor del contribuyente.

Expone que el ajuste obedece a supuestas diferencias en los precios de transferencia por exportaciones de productos manufacturados a empresas integrantes del grupo internacional. Dice que, en mérito de la prueba producida a partir del descargo, la AFIP dejó sin efecto su pretensión respecto de los precios de transferencia referidos a los intereses pagados por préstamos obtenidos de una sociedad vinculada y redujo sustancialmente el ajuste correspondiente a los precios de las exportaciones.

Remarca que fue considerado válido el método de precios seleccionado por la firma, esto es el método del margen neto de la transacción y se convalidó la aplicación con base trianual tanto en relación a las empresas comparables como a la rentabilidad de la recurrente, se recalcularon los márgenes operativos de los comparables los que se vieron incrementados al invalidar la deducción de gastos de publicidad y otros gastos comerciales diferentes a los gastos de distRibución (transporte y manipuleo), además de reducir las 14 empresas comparables a seis por el hecho de que los Estados Contables de las empresas remanentes no diferenciaban los gastos de comercialización o venta de los otros gastos operativos y aceptó el margen de rentabilidad recalculado al responder la Vista. Asi, dice, se receptaron los ajustes de comparabilidad propuestos por la sociedad, los que consisten en detraer los gastos de impuestos a las exportaciones e impuestos a los créditos y débitos bancarios, conceptos ambos que no

son enfrentados por las empresas seleccionadas como comparables.

Señala que como consecuencia del procedimiento aplicado el Fisco elaboró un rango intercuartil de márgenes comparables por el período trianual -2007 a 2009- que comprende un primer cuartil del 12,95%, una mediana del 24,10% y un tercer cuartil del 39,47%, a la vez que convalidó un margen neto trianual para la actora del 12,78%, el que se situa en un 0,17% debajo del primer cuartil de márgenes comparables; ello así el Fisco elevó la ganancia de la actora aplicando un margen del 22,90% equivalente a la mediana reducida en un 5% conforme a la fórmula contemplada en el tercer párrafo del art. 21.5 del Decreto Reglamentario.

Plantea, como defensa de fondo la nulidad del acto apelado. Argumenta que existe una contradicción entre los fundamentos esgrimidos en la resolución de vista y el cálculo matemático utilizado para efectuar el ajuste, en tanto allí se señala la improcedencia de computar los gastos de publicidad e investigación y desarrollo de los resultados de las empresas comparables para elevar sus márgenes, mientras que el cálculo se hizo eliminando todos los gastos de comercialización y se incorporaron a la detracción los conceptos de “venta” y “distribución”, lo que se ve reflejado en el acto apelado cuando se expone que las operaciones de exportación con empresas vinculadas no se encontraban alcanzadas por cargos relacionados con gastos de marketing y regalías, a excepción de los gastos de transporte y manipuleo (shipping and handling), lo que distorsiona el resultado del análisis de precios de transferencia al elevar artificialmente los márgenes de rentabilidad, calificando de arbitrario el ajuste practicado. Manifiesta que la eliminación de los gastos de publicidad e investigación y desarrollo es incorrecto si concordantemente no se elimina el ingreso que ese esfuerzo publicitario haya generado, dado que cuanto mayor sean los activos, funciones y riesgos afrontados por la firma mayor es la expectativa de rentabilidad, entendiendo así que la resolución en crisis carece de fundamento y se queja que no fue respetado el debido proceso adjetivo.

Explica, que la empresa afronta gastos de naturaleza comercial tanto en sus operaciones de mercado interno como en sus exportaciones, y por ello dice que no puede sostenerse que para los productos que se despachan al exterior no exista una labor de concertación de la operación de venta y seguimiento de los pedidos, tarea ésta que está a cargo del sector de Supply Chain remitiéndose a la documentación que aporta como anexo V -intercambio de correo electrónico entre empleados de Nestlé Argentina SA y personal dependiente del adquirente del exterior-.

Detalla el proceso de compra y venta y pone de resalto los gastos relacionados con el almacenamiento de los productos terminados, gastos indirectos relacionados con tales actividades. Dice que al haber aceptado el Fisco solo los gastos operativos no incluidos en el costo de venta, es decir, los gastos administrativos y los gastos de transporte y manipuleo, da como resultado un incremento artificial de los márgenes de utilidades.

Hace notar que para cada uno de los seis comparables admitidos por el Fisco, el monto correspondiente a gastos de transporte y manipuleo, los gastos de publicidad y de investigación y desarrollo están incluidos en el rubro Gastos de comercialización. Destaca que la calificación del gasto de transporte o gasto de venta no sigue un patrón pautado normativamente, ni existen precisiones en las normas internacionales para diferenciar entre un gasto de comercialización y un gasto de administración; exponiendo que el gasto de transporte y manipuleo puede calificarse como gasto de comercialización y por lo tanto no hay posibilidad de saber con precisión cuáles son los conceptos que cada una de las seis empresas comparables seleccionadas han identificado como gasto de transporte y manipuleo.

Remarca que la empresa recurrente afronta gastos de comercialización que exceden los que teóricamente pudieran calificarse como gastos de transporte y manipuleo. Expone que el único concepto que, siguiendo la tesitura del Fisco podría ser ajustado es el correspondiente a gastos de publicidad e investigación y desarrollo, calculando el ajuste que hipotéticamente hubiera correspondido con el alcance mencionado al eliminar los gastos referidos de

las comparables, tomando al efecto las 14 empresas que seleccionó en un principio. Precisa que solo tres comparables no infoman en sus reportes anuales el detalle de los gastos aludidos (Saputo Inc., Invemtire Foods Inc y MRRM Inc), concluyendo que el rango intercuartil de las otras 11 comparables, medido por el indicador MOTC ajustado a las cuentas de capital arroja un rango intercuartil promedio ponderado en el período 2006 a 2008 que se extiende de 4,34% a 13,28% y una mediana de 7,37%, por lo que la utilidad neta operativa calculado con el indicador MOTC ajustado al capital de la actora correspondiente al segmento "Manufactura y Exportación" asciende a 12,78% para el período 2007-2009 quedando comprendido en el rango de márgenes comparables.

Sostiene así que, eliminar los gastos comerciales que no califican como transporte y manipuleo, no convierte al comparable en un fabricante con riesgo acotado, sino que -reitera- incrementa artificialmente el margen de las compañias seleccionadas como comparables, llegando a asignar mayor rentabilidad esperable para un fabricante sin actividad comercial (dado que no realiza la transformación del producto comercializado), que para un fabricante completo que asume los riesgos comerciales propios de las funciones de distribución, marketing y publicidad. Agrega que en el análisis de la comparabilidad es muy difícil hallar información que permita obtener una medida exacta del precio arm's length, pues por lo general la información disponible solo permite una aproximación razonable del mismo. Deja asentando que el Fisco omite considerar que en el caso de las ventas a empresas del mismo grupo no existe un esfuerzo publicitario, como tampoco se afronta el pago de regalías por el uso de marcas, lo que si ocurre en el caso de empresas independientes.

En subsidio, propone efectuar el ajuste de comparabilidad considerando dos factores a) el ratio de los gastos comerciales de las comparables en relación a sus ventas (gastos de comercialización sobre ventas) y b) que se reste la ganancia que obtienen las comparables en virtud de las funciones que éstas asumen y que la firma actora no (vide cuadros que lucen a fs. 154/155). Concluye que para el segmento de Manufactura y Exportación asciende a 0,53% para el período 2007-2009, márgen que se encuentra por encima del límite inferior del rango determinado por el contribuyente considerando los 14 comparables respecto del indicador de rentabilidad MOTC que oscila entre el 0,06% y el 8,20%, lo que demostraría que las operaciones de exportación celebradas con las vinculadas presentan condiciones y prestaciones equivalentes a las prácticas normales de mercado entre entes independientes.

Por último, plantea que es improcedente aplicar el cálculo contemplado en el tercer párrafo del artículo quinto a continuación del art. 21 del Decreto Reglamentario y el art. 12 de la Resolución General 1122/2001, puesto que el Fisco aplica una interpretación rígida al reconocer un resultado promedio de Nestlé Argentina SA del 12,78% cuando existe una ínfima diferencia en el margen mínimo del primer cuartil del 0,17%, dando lugar a un ajuste muy elevado equivalente a un margen del 22,90%, apartándose de la realidad económica. Efectúa reserva de derechos para plantear la inconstitucionalidad del art. 21.5 del decreto 1344/98 y el art. 12 de la RG 1122/01.

Ofrece prueba documental, pericial contable, pericial técnica, testimonial , informativa, y por los argumentos que expone pide que se revoque la resolución apelada, con costas y hace reserva del caso federal.

II- Que a fs. 175/196vta el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. Previo a todo solicita el rechazo de la nulidad articulada por la contraria, exponiendo que al ser consultada sobre la composición de los gastos vinculados con las operaciones de exportación a compañías vinculadas, informó sobre la comercialización que solo se dedica al mercado local por que no tiene fuerza de ventas, estructura de marketing y desarrollo de productos afectado a las exportaciones, lo que motivó que el organismo evaluara el criterio de selección de las empresas comparables en su estudio de precios de transferencias. Destaca que la actora realiza una imperfecta apreciación del actuar fiscal dado que la detracción efectuada responde a cargos de comercialización,

ejemplificados como “marketing y regalías” admitiéndose los gastos de distribución y manipuleo y de administración. Niega que el accionar fiscal fuera contradictorio, y señala que los fundamentos expuestos en su escrito de inicio solo intenta enmascarar el deficiente análisis de comparabilidad desarrollado en su Estudio de Precios de Transferencia. Refuta también que se haya visto menoscabado el derecho de defensa puesto que el juez administrativo tuvo en cuenta lo expuesto al responder la vista para el dictado del acto apelado en autos, el que se encuentra -dice- debidamente fundado.

Sostiene la procedencia del ajuste fiscal, precisando que la actora ha sido quien reconoció no tener gastos de comercialización en las operaciones efectuadas con las vinculadas del exterior, no obstante frente al cambio de criterio plasmado por la actora al contestar la vista, el Fisco consideró necesario la realización de una medida para mejor proveer, la que se orientó a verificar si en el análisis y depuración de gastos de publicidad en el segmento “Manufactura y Exportación” fueron eliminados los gastos de distribución que alegó la apelante, rectificando la medida dispuesta a fin de verificar gastos de la misma naturaleza en las empresas comparables.

Pone de resalto que ahora la actora alega que tiene gastos de naturaleza comercial, y que la estructura de ventas en el mercado interno es de mayor envergadura que para sus exportaciones, y a tal fin propone en esta instancia acreditar la invocada existencia funcional comercial con intercambio de correos electrónicos entre Nestlé Argentina SA y el personal dependiente del adquirente en el exterior. Destaca que los gastos de comercialización resultan conformados por conceptos varios, todos ellos orientados a impulsar la venta de bienes o servicios, incluyendo como tales a las comisiones sobre ventas, gastos de promoción y publicidad, fletes y seguros por transportes, gastos de preparación, manipuleo y empaque de bienes, etc, pero señala el apoderado fiscal que no puede considerarse como gastos de comercialización orientados al mercado externo aquellos que no los ha registrado en sus respectivos Estados Contables como tales, esto es su existencia, segmentación y cuantificación de los cargos que dicha función le habría insumido, máxime cuando admite que las remuneraciones del personal resultan afectados a la venta del exterior.

Manifiesta que se impugnaron 8 compañías de las 14 seleccionadas por la actora como comparables por el hecho de que éstas no tenían discriminado entre sus resultados operativos a los gastos de administración separados de los gastos de venta y comercialización, por lo que para evaluar los ajustes de comparabilidad, el funcionario actuante estimó que debía contarse con la documentación y apertura suficiente que le permita identificar los gastos involucrados, tomando como base los balances de las comparables, y para ello aplicó el Método de Margen Neto de la Transacción que fuera utilizado por la actora en el Estudio de Precios de Transferencia.

Explica que con motivo de las medidas para mejor proveer dictadas, del análisis sobre el segmento “Manufactura y Exportación”, el Fisco consideró tratar los siguientes ajustes para mejorar la comparabilidad: 1) gastos de marketing y regalías: al constatar que la actora no incurre en los mismos, pero sí las empresas utilizadas como comparables, procediendo a detraer de la utilidad operativa de estas últimas los cargos por tal concepto; 2) gastos de distribución: al ser soportados tanto por la actora como por las empresas comparables, no se hizo ajuste alguno; y 3) retenciones a las exportaciones e impuesto sobre los créditos y débitos: al ser solo gastos incurridos por la actora pero no por las comparables, se ajustó éstos de los gastos operativos de la rubrada a efectos de obtener la nueva utilidad operativa. A partir de ello aplicó el Margen Neto de la Transacción (MNNT) y el Margen de Utilidad operativa sobre costos totales (MOTC) como indicador del nivel de utilidad, en tanto en lo concerniente a la selección de los años sujetos a comparación, consideró la información de años múltiples (2006 a 2008) para las empresas comparables seleccionadas.

Sobre los gastos de publicidad y gastos de investigación y desarrollo, únicos gastos que dice la actora que no son afrontados por ella, el apoderado fiscal dice que sobre este punto no se aportó documentación fehaciente que los

justifique.

En cuanto a la improcedencia conceptual del ajuste a los comparables que formula la actora, la representación fiscal expone que los datos de comparabilidad proporcionan información que solo puede ofrecer una aproximación al precio de mercado y si bien es de esperar que la asunción de un gasto/costo en el ejercicio de una actividad redunde en la obtención de un mayor beneficio, ello no necesariamente condiciona a que dichos ingresos efectiva y proporcionalmente se vean incrementados. Remarca que el proceso de selección de los 14 comparables fue realizado por la actora y por lo tanto no puede ahora alegar que no son comparables alegando que la empresa recurrente tiene “especiales características” con relación al segmento de manufactura y exportaciones dado que ésta no realiza transformación del producto y las seleccionadas son fabricantes completos.

Sobre el planteo subsidiario a fin de que se consideren dos factores el gasto y el ingreso asociado, el Fisco se pregunta cuál sería la rentabilidad arribada si se supone que a criterio de la actora cumplen las funciones completas que ella dice no cumplir, concluyendo que el sumar más empresas no hace al rango más razonable, por el contrario los ajustes realizados por la AFIP determinan una selección de comparables que conforma la información disponible y a las funciones realizadas por la empresa local.

Acerca de los agravios vertidos por la aplicación del tercer párrafo del art. 21.5 del Decreto 1344/98 y el art. 12 de la Resolución General N° 1122/01, la apoderada fiscal sostiene que el hecho de que la aplicación de dicha normativa haya sido contraria a los intereses del recurrente no implica que el acto sea irrazonable. Así señala que a fin de establecer un rango de cifras que sean susceptibles de ser comparables, se filtraron las posibles dispersiones existentes cuando los datos no están uniformemente distribuidos entre el máximo y mínimo de rango, solicitando el rechazo del planteo en cuanto la responsable pretende que el ajuste de rentabilidad a aplicar deba contemplar la diferencia entre el margen propio y el valor mínimo del primer cuartil del rango por ser contrario a la norma de aplicación, en consecuencia pide que se confirme el cargo formulado con sustento en el sexto párrafo del art. 15 de la ley del tributo.

Solicita el rechazo del planteo de inconstitucionalidad en virtud del art. 185 de la ley de rito, no obstante ello, en base a la jurisprudencia que cita, concluye que la validez de un decreto reglamentario solo puede ser cuestionada cuando se excede el marco en el que la interpretación es opinable o cuando la norma altera el espíritu de la ey, lo que -dice- no ocurre en el caso.

Se opone a la prueba ofrecida por la actora, por los argumentos que desarrolla pide que oportunamente se dicte sentencia rechazando el recurso interpuesto, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III- Que mediante presentación de fs. 206/310 la actora contesta el traslado de la oposición formulada por el ente fiscal a las medidas por ella propuestas, acompañando en este acto las traducciones de la documental aportada en idioma extranjero y pide el rechazo de las observaciones que realiza la contraria.

Asimismo, a fs. 327 el Fisco contesta el traslado corrido de la objeción que esboza la actora a los puntos de pericia contable propuestos al responder el traslado del recurso, manteniendo su ofrecimiento.

Que en el acta correspondiente a la audiencia preliminar de prueba que luce agregada a fs.331/331vta, se resolvió rechazar la oposición formulada por la representación fiscal en el escrito de responde con sustento en el artículo 166 de la ley 11.683, se deja constancia de algunas modificaciones a los términos propuestos en algunos de los puntos de dichas probanzas. Que a fs. 334/334vta se dispuso abrir a prueba admitiéndose la pericial técnica y la contable con las observaciones apuntadas en la audiencia fijada por el art. 173 de la ley de rito, la testimonial y la

informativa.

Que a fs. 509 se dispone la clausura del periodo probatorio. A fs.512 y 513 se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D” y se ponen los autos para alegar, respectivamente, los que son presentados por las partes a fs.519/528 y fs.529/535. Finalmente a fs.542 se ponen los autos para dictar sentencia.

IV -Que el Fisco consideró que es improcedente computar gastos de publicidad e investigación y desarrollo de los resultados de las empresas comparables eliminando todos los gastos de comercialización, ello con fundamento en que las empresas vinculadas no se encontraban alcanzadas por cargos relacionados con gastos de marketing y regalías, y por lo tanto el ajuste reduce los gastos computables en las comparables respecto de los gastos de marketing o publicidad y regalías sino también los demás gastos de comercialización, aceptando solo los gastos de distribución (transporte y manipuleo “Shipping and handling).

Por su parte la recurrente tilda de arbitrario el proceder fiscal en tanto sostiene que la empresa soporta gastos de comercialización en lo que hace a las operaciones de exportación y dice que la clasificación efectuada por las empresas comparables al identificar los gastos de transporte y manipuleo es subjetiva siendo imposible comprobar cuáles fueron los items que se consideró en cada caso al efecto. Sobre los gastos de publicidad e investigación y desarrollo, considera incorrecto eliminar el cómputo de gastos de esta naturaleza de las empresas comparables sin eliminar concordantemente el ingreso que ese esfuerzo publicitario haya generado y expone que cuanto mayor son los activos, funciones y riesgos afrontados por una empresa mayor es la expectativa de rentabilidad, lo que no tuvo en consideración el Fisco.

En subsidio, y para el caso de aceptarse que debe realizarse un ajuste, la actora plantea que éste debería consistir en reducir el resultado de Nestlé en un hipotético gasto de comercialización equivalente a los realizados por las empreas comparables por cada peso de ventas remarca que no procedería la eliminación lisa y llana de tales gastos de los resultados de las empresas comparables, lo que arrojaría un nuevo resultado neto donde nestle quedaría comprendido en el rango intercuartil de márgenes comparables**.**

Previo a todo, cabe señalar que no es objeto de controversia que el Fisco: i) tomó como válido el método de precios seleccionado por Nestlé Argentina SA, esto es el Método del Margen Neto de la Transacción, ii) que convalidó su aplicación con base trianual, tanto en relación a las empresas comparables como en relación a la rentabilidad de la firma recurrente, lo que motivó que efectuara un nuevo cálculo de los márgenes operativos de las comparables incrementándolo**s** al invalidar la deducción de gastos de publicidad y otros gastos comerciales diferentes a los gastos de distribución (transporte y manipuleo), iii) redujo las empresas comparables de 14 a 6 por el hecho de que los Estados Contables correspondientes a las empresas remanentes no diferenciaban los gastos de comercialización o venta de los restantes gastos operativos, iv) aceptó el margen de rentabilidad de la contribuyente recalculado al responder la vista de las actuaciones, receptando los ajustes de comparabilidad propuestos consistentes en detraer los gastos de impuestos a las exportaciones e impuesto a los débitos y créditos bancarios, conceptos ambos no enfrentados por las empresas seleccionadas como comparables.

Que ello así el Fisco recalculó los márgenes computados por Nestlé Argentina SA elaborando un rango de rentabilidades de empresas comparables distinto al efectuado por la actora, elaborando un rango intercuartil de márgenes comparables por el período trianual (2007-2009) conforme la fórmula contemplada en el tercer párrafo del art. 21.5 del Decreto Reglamentario, dando lugar a un cálculo estimado de diferencia de ventas (vide planilla anexa determinación de oficio).

V - Que para dirimir la cuestión planteada, corresponde primero analizar las probanzas recabadas durante el

procedimiento seguido en sede fiscal.

Según surge de las actuaciones la firma recurrente declara como actividad económica principal la “elaboración de leches y productos lácteos deshidratados”. Que en el marco de la fiscalización iniciada se analizaron las operaciones de exportación a empresas vinculadas en el período 2009 a efectos de validar sus precios en torno a la determinación de la ganancia proveniente de las mismas sujetas a imposición local. Como resultado de ello sobre la segmentación realizada por la contribuyente se le objetaron las operaciones por los segmentos de *“Manufactura y Exportación*” y “*Operaciones Financieras*”, realizadas con compañías vinculadas en el exterior que en principio no respondían a las actividades normales de mercado entre partes independientes .

Con relación al segmento *“Manufactura y Exportación”*, el Fisco verificó que del estudio de precios de trasnferencia con empresas vinculadas no se encontraban alcanzadas por cargos relacionados con gastos de marketing y regalías. Asimismo, analizó los Estados Contables de las empresas utilizadas como comparables y donde se individualizaba la existencia de gastos por conceptos como marketing y regalías procedió a efectuar ajuste a efectos de la comparabilidad detrayéndolos de los gastos operativos. Como consecuencia de ello, de las 14 empresas seleccionadas como comparables por el contribuyente, en 6 casos se identificó en forma discriminada la existencia de cargos por estos conceptos; en los demás ni la contribuyente ni la fiscalización pudieron segregar de los balances de las comparables aquellos gastos específicos que no se vinculan con la exportación de productos y por ello se detrajo el resultado de éstas de la base de cálculo del rango intercuartil el que se empleó para compararlo con la rentabilidad de la empresa, la que resultó por debajo del mismo**.**

Que sobre el segmento *Operaciones financieras”* el Fisco observó que en 2009 la actora adquirió tres préstamos de su vinculada en el exterior Nestlé SA. A partir de los elementos cotejados y de las diligencias cursadas, el Fisco concluye que la deuda fue pactada con sus empresas vinculadas del exterior préstamos a tasas menores que las de mercado, dejando sin efecto el cargo formulado y no se realiza ajuste alguno por tal concepto.

Que como se indicara, el Fisco no contempló los gastos computables en las comparables referidos puntualmente a i) gastos de marketing o publicidad y regalías y ii) gastos de comercialización que no fueran los de distribución incluyendo en éstos últimos los de transporte y manipuleo “Shipping and handling que sí fueron admitidos.

Con motivo del descargo presentado el juez administrativo dictó una medida para mejor proveer (vide ant., fs. 1619/1624 cpo ppal y fs. 290/297 cpo medida para mejor proveer).

Como resultado de ello, respecto del análisis funcional de las exportaciones realizadas la actora plantea que hay personas afectadas de manera permanente a la venta en el exterior para administrar y efectuar los contactos y diligencias, pero lo cierto es que sus remuneraciones figuran como gastos de administración según se expone en el Anexo VII de los Estados Contables.

Que no puede pasarse por alto que la propia recurrente pone en evidencia que la empresa asume los riesgos asociados a la producción de leche en polvo indicando que no realiza el proceso productivo en planta propia sino que lo terceriza, y que no asumió funciones de investigación y desarrollo en tanto no es quien decide los niveles de producción con destino a exportación sino que ello lo determina el grupo según las necesidades regionales. Así dice que son las empresas vinculadas quienes llevan a cabo las funciones típicas correspondientes a acondicionar, distribuir y vender los productos finales derivados de la leche, siendo las sociedades relacionadas con el exterior quienes asumen los riesgos del mercado, remarcando que Nestlé Argentina SA en lo que hace a las exportaciones de leche en polvo no asume funciones, activos y riesgos referidos a publicidad y promoción.

Por otro lado, sobre la eliminación de gastos en las comparables de igual naturaleza a los afrontados por Nestlé, la

actora se agravia de que el Fisco eliminó la totalidad de los gastos de comercialización , distribución de ventas correspondientes a las comparables, dejando únicamente los gastos de administración como gastos operativos computables de las comparables, es decir que no fueron considerados por el ente fiscal los gastos de publicidad y de distribución consistentes en transporte y almacenaje y otros gastos comerciales tales como sueldos y cargas del personal directo dedicado al sector -dos personas, según indica en el escrito de descargo (fs1543vta cpo ppal ant)-, gastos directos de estructura, remuneraciones del director y asistente de seguros y gastos de manipuleo. En tal sentido la actora aduce haber afrontado gastos de almacenamiento que están incluidos en el costo de ventas y no en el cuadro de gastos.

Al respecto cabe hacer notar que, cuando el Fisco le requirió que precisara la composición de gastos vinculados con las operaciones de exportación a compañías vinculadas, la recurente informó que "para la exportación no existe una fuerza de venta, ni estructura de Márketing ni equipo de desarrollo de productos ya que solo exportamos a compañías afiliadas, de acuerdo a sus requerimientos, mediante una asignación de capacidad regional que se hace a nivel grupo. Por lo tanto no requiere de ningún esfuerzo a nivel comercial realizar estas exportaciones" (sic. fs. 1364 y 1372/1373 cpo ppal ant.) lo que es ratificado en el descargo (fs. 1543vta act citadas).

Que de las 14 compañias que son tomadas por la actora como comparables, el Fisco hace notar que se tienen como características que son fabricantes completos y que además realizan funciones de marketing, publicidad, distribución y asumen sus riesgos e invierten activos conducentes a esa actividad y para el supuesto bajo análisis era necesario seleccionar aquellas empresas que cumplan con ciertos parámetros similares -pertenecer al mismo sector económico, tener una posición competitiva equivalente y poseer una estructura, rentabilidad, volumen de gastos y riesgos similares-, a fin de estandarizar valores que posteriormente permitan ser razonablemente comparables. Remarca que la actora no aportó durante la fiscalización información sobre los gastos registrados por las empresas utilizadas como comparables con los requisitos exigidos por el art. 58 del Decreto 1759/72 y que a partir de las diligencias realizadas que permitió individualizar los gastos por conceptos de marketing y regalías es que se procedió a efectuar su detracción de los gastos operativos y como consecuencia de ello los comparables quedaron reducidos solo a 6 casos que es donde se encontraba discriminada la existencia de cargos por ese concepto. En el acto apelado se subraya que durante el procedimiento de determinación se reiteró el pedido de información, pero que la actora se limitó a detallar los gastos incurridos por las comparables en concepto de "marketing y desarrollo" y "distribución" por American Dairy Inc, Dean Foods CO, J& J Sanck Foos Corp, Sanfilippo Hohn B&Son, Synutra International Inc, y Yocream International Inc (ant. fs. 1545 cpo ppal).

En definitiva, como consecuencia del análisis sobre el segmento *"Manufactura y Exportación"* el Fisco consideró tratar los siguientes ajustes para mejorar la comparabilidad: i) gastos de marketing y regalía, constatando que la actora no incurre en los mismos, pero sí las empresas utilizadas como comparables, procediendo a detraer de la utilidad operativa de estas últimas los cargos por tal concepto (ant. fs. 284 y 286 cpo medida para mejor proveer); ii) gastos de distribución que al ser soportados tanto por la actora como por las empresas comparables, no se hizo ajuste alguno y iii) Retenciones a las exportaciones e impuesto sobre los créditos y débitos que son solo gastos incurridos por la actora pero no por las comparables, ajustando éstos de los gastos operativos de la rubrada a efectos de obtener la nueva utilidad operativa (fs. 285 y 286 cpo act. citado)

A partir de ello el Fisco aplicó el Margen Neto de la Transacción (MNNT) y el Margen de Utilidad Operativa sobre Costos Totales (MOTC) como indicador del nivel de utilidad y consideró la información de años múltiples (2006 a 2008) para las empresas comparables seleccionadas, de acuerdo con lo establecido por el art. 12 de la RG 1122/01 comparó la utilidad promedio de Nestlé Argentina SA de los años 2007 a 2009 contra el resultado del rango intercuartil obtenido a partir de la información mencionada en el párrafo anterior, surgiendo que el

resultado operativo promedio de la contribuyente que alcanza un porcentaje de 12,78% (7,83%, 13,48% y 17,03%), continúa por debajo del rango intercuartil de resultados ajustados de las 6 compañías comparables, seleccionadas por la fiscalizada y aceptadas como resultado de verificación efectuada (primer cuartil = 12,95%, mediana = 24,10% y tercer cuartir = 39,47%). Así, el área fiscalizadora llevó hasta el valor de mediana disminuída en un cinco por ciento (nuevo MOTC de 22,90%) el resultado obtenido por la exportación de productos por parte de Nestlé Argentina SA , del segmento "*Manufactura y Exportación*" analizado.

Las disposiciones de los precios de transferencia se basan en el principio "arm's length" o principio de plena competencia, conforme lo establecido en los arts 8,14 y 15 de la ley del impuesto a las ganancias. En tal sentido, resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos (conf. Art. 377, C.P.C.C.N.), cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su posición jurídica y es en ejercicio de su derecho de defensa que la actora debe acreditar la veracidad de sus dichos; debiendo recordarse que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (crf. Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140,301:970, entre otros).

V -Que ello así corresponde evaluar las pruebas ofrecidas por la actora ante esta instancia para demostrar la procedencia del cómputo de los gastos de publicidad, investigación y desarrollo y de comercialización.

Sobre la documental, cabe señalar que algunos de los anexos que aporta, referidos a los comparables ya fue objeto de análisis por parte del ente recaudador para determinar la diferencia del gravamen, mientras que los individualizados como anexos V, VI, VII y IX (fs. 63/117 -y su traducción a fs. 211/303-, 118/129, 130/131vta y, 141/142, respectivamente), merecen diversas consideraciones.

En cuanto al servicio S8 Master (Anexo VI), se aportan fotocopias de facturas A emitidas en 2009 por a) Dairy Partners Americas Manufacturing Argentina SA a Nestlé Argentina SA por el "alquiler y servicio S8 master acumulado" y b) Markem image (Image Argentina SA) a nombre de Dairy Partners Americas Manufacturing Argentina SA por el "alquiler equipos 9040". Al respecto, debe señalarse que al responder el oficio ordenado en autos, Markem-imaje informa que en el período comprendido entre los años 2007 y 2009 dicha firma alquiló equipos codificadores a Dairy Partners Americas Manufacturing Argentina SA para sus plantas en Firmat y Villanueva, equipos que -dice- tienen entre sus funciones, la impresión de fechas de elaboración y vencimiento en múltiples tipos de envases y que las facturas que le fueran adjuntadas corresponden al canon mensual por el alquiler de dichos equipos, aclarando que desconoce la relación comercial entre Nestlé Argentina SA y Dairy Partners Americas Manufacturing Argentina SA.(fs. 344/355). Que tampoco esta probanza es relevante para admitir que existen gastos relacionados con el almacenamiento de productos terminados para su exportación.

Que de la respuesta brindada por los peritos contadores a los puntos 2 y 3 de su informe a fin de que manifiesten si las facturas agregadas como Anexo VI (servicio S8 Master) representa gastos de naturaleza comercial, de transporte o de entrega de bienes o si tienen otra naturaleza, surge lo siguiente: el designado a propuesta de la actora señala que de acuerdo con lo indicado por la gerente de contabilidad de la firma recurrente -a raíz de la consulta por él efectuada- los equipos alquilados que figuran en las facturas que tuvo a la vista "son utilizados para rotular los envases con fechas de elaboración y vencimiento de cada lote", a lo que agrega que para responder ingresó a la página web de Image Argentina SA para "corroborar sus dichos" (sic) concluyendo que "en virtud de la funcionalidad de los equipos, los gastos de alquiler tienen clara naturaleza comercial"; por su parte el perito del Fisco expone que no puede afirmar a partir de las facturas del proveedor Image Argentina SA y Daily Partners Amercia Manufacturing Arg. SA que se trate de gastos de naturaleza comercial puesto que de ellas

no surgen las prestaciones de los mismos.

Que al respecto, cabe destacar que los puntos de pericia no han sido realizados sobre registros contables sino que se analizaron los comprobantes por los que se hace constar el alquiler de equipos, sin que surja de ellos ni de otra documentación obrante en la causa qué función tienen dichas máquinas y qué porcentaje se relaciona directamente con la exportación o si el gasto solo responde al comercio de productos en el mercado interno, a lo que se agrega que el perito de la actora se basa en dichos de una dependiente de la firma recurrente y de datos de una página web. Ello así, corresponde admitir las objeciones expuestas por la representación fiscal al impugnar los dichos del perito de la actora sobre este punto, donde hace constar que en la audiencia celebrada en virtud de lo estatuido por el art. 173 de la ley de rito fiscal se precisó que los puntos 2 y 3 debían realizarse únicamente sobre los anexos V y VI, lo que no fue objetado por las partes en dicha oportunidad, por lo que queda en claro que el perito de la actora se extralimitó en su tarea.

Se acompaña también un “modelo de planinnig book”-modelo de exportación que se utilizaría en el área de intermarket (sic, fs. 131, anexo VII) que contiene meros ejemplos de la carga en los sistemas, sin que surja de ellos una remisión a registros de la actora, como así tampoco si esa metodología era aplicada por la firma en el período en cuestión, a lo que se agrega que la copia del planillado que se presenta resulta de dificultosa lectura por su mala calidad de impresión, por lo que dicha probanza no resulta hábil para justificar los dichos de la actora.

Incorpora además como documental dos hojas bajo el título de “análisis funcional relativo a las exportaciones realizadas por Nestlé” y que fueron objeto del ajuste (anexo IX), donde afirma que “los productos son vendidos en bolsas de 25kg sin incorporar marca a ciertos países de América Latina y a otros países de la región se realiza la venta de productos enlatados con marcas locales de esos países que en algunos casos pueden ser similares a las utilizadas en Argentina”, agregando que “como se explicitó en el Informe de Precios de Transferencia y en respuesta a los requerimientos cursados por la inspección, *Nestlé no asume el pago de regalías por el uso de marca y asistencia técnica respecto a sus ventas a empresas vinculadas*, toda vez que las mismas son pagadas por la sociedad que comercializa fuera del Grupo, *ni tampoco gastos de publicidad* pues estas ventas están definidas por las necesidades del Grupo y se asignan conforme a la capacidad regional.” (la cursiva me pertenece), reconociendo que la firma recurrente sólo asume “todos los gastos de distribución correspondientes a las exportaciones como ser flete, acarreo, almacenaje, gastos de despacho y otros” (vide fs. 142Vta).

También remarca en dicha presentación que “Si bien no hay una fuerza de ventas al estilo del equipo afectado al mercado interno, <u>hay dos personas permanentemente afectadas a la venta en el exterior</u>, no para captar clientela pero sí para administrar y efectuar los contactos y diligencias necesarias para esas operaciones. *Sus remuneraciones integran los gastos de Administración* del Anexo VII de los Estados Contables...” (sic, fs. 142 vta., la cursiva y el subrayado es propio), puntualizando más adelante que “la caracterización de Nestlé en relación a las exportaciones de leche en polvo es la de un fabricante con riesgo acotado de producción al tercerizar la función de producción y *sin asumir funciones, activos y riesgos referidos a publicidad y promoción*” (fs. 143).

Que de la lectura de la documentación que adjunta como anexo V, esto es mails cursados entre los dependientes de la firma recurrente que se desempeñan en el área Supply Chain, donde se evidencia que a través de ellos se efectúan consultas dirigidas a las filiales del exterior sobre cuestiones técnicas, abastecimiento, planificación de producción, requerimientos de diversa documentación o cuestiones suscitadas con la logística, como así también aporta copia simple de órdenes de compra sin firmar.

Como complemento de lo indicado en la documental referida, de la testimonial rendida en autos (fs. 364/370) se

desprende que los deponentes son contestes en señalar que las tareas realizadas por ellos y su equipo de trabajo generaban gastos para Nestlé y detallan que éstos estarían compuestos por sueldos, cargas del personal y/o equipo, uso de sistemas, electricidad, teléfono y gastos de estructura, lo que claramente representan gastos de administración como se indicara en el párrafo precedente.

Que por otro lado los testigos, todos ellos dependientes de la empresa recurrente indican que cumplían funciones en el área de Supply Chain. Uno de ellos manifestó realizar tareas relacionadas con la cadena de abastecimiento, planificación de la demanda y lo relacionado con compras y contrataciones, logística, distribución, transporte y relación con los clientes además de la coordinación de las exportaciones relatando que ello involucra contactarse con otras filiales del grupo se utilizaba el SAP, por teléfono, mail, videoconferencia, cuestiones operativas tales como transporte coordinando fechas de producción, condiciones de embarque y desembarque, monitoreo del status de la carga a lo largo de la cadena encargándose de la solución de problemas por calidad o roturas del producto, gestiones ante entes de control aduanero y sanitario, gestión de reintegros de exportación y cobro de la mercadería exportada; otro de los testigos dijo desempeñar tareas de planificación de intermarket en el sector exportaciones, abastecimiento a filiales de la firma, coordinaba los proyectos relativos a cadenas de abastecimiento especificando características de productos, definición de etiqueta, forma de transporte, manipulación de documentación; mientras que el último de los declarantes expuso que tiene como área el sector de comercio exterior - exportación e importación-, lo que implica tareas de logística, coordinación con despachantes de Aduana, manejo de documental.

Que, más allá de que lo expresado por los testigos no encuentra respaldo alguno entre la instrumental agregada en autos ni en las actuaciones administrativas respecto de las funciones que dicen desempeñar en el sector donde prestan servicios, lo cierto es que no han sido de ayuda para poder establecer en qué proporción los gastos de esa área responden a la comercialización interna o a exportación. Por otro lado, no puede pasarse por alto la contradicción que se presenta entre los testimonios y la documental aportada por la actora en relación a las personas que estarían asignadas a las tareas de exportación. Que del anexo IX ante referido se pone de resalto que solo dos personas se encuentran afectadas de manera permanente a la venta en el comercio exterior mientras que los declarantes dan un número mayor de personas asignadas a tal función, uno de ellos dijo que estaban “afectadas a las tareas de exportaciones unas 20 personas, mientras que la estructura del sector estaba conformada entre 100 y 110 personas” (fs. 368/vta), otra que “su grupo de trabajo era conformado por seis personas y estima que en el sector cumplian tareas de ocho a diez personas” (fs. 370), y el tercero que conformaban “el equipo de trabajo cinco personas y que las que se encontraban afectadas a las tareas relativas a las exportaciones eran aproximadamente de ocho a diez personas y en la realización de dicha tareas” (fs. 369).

Que también este punto fue objeto de la pericia contable a fin de que los profesionales designados indicaran si los elementos incorporados en el Anexo V (correos electrónicos) representa gastos de naturaleza comercial, de transporte o de entrega de bienes o tiene otra naturaleza. El perito de la actora manifiesta que “ de la lectura de la traducción de los mails” … “se desprende” que existe una tarea de coordinación y logística para el envío de las operaciones de exportación, efectuando un detalle de lo que observa en las distintas “cadenas” de mails, para concluir que se trata de gastos comerciales, es decir que emite una opinión personal sobre lo que a su entender surge de dichas misivas, pero no tiene otro sustento. Por su lado el perito del Fisco expone que de las copias de los e-mails no puede afirmar que representen gastos de naturaleza comercial indicando que no resulta un medio idóneo para probar fehacientemente una erogación de gastos.

Que al responder el punto de pericia 7 propuesto por el ente fiscal ambos expertos dicen que de la lectura de los correos electrónicos del sector Supply Chain no es posible cuantificar directamente el gasto atribuible a gastos de comercialización del segmento de manufactura y exportación; aclarando de manera unilateral el perito de la

actora que del detalle de gastos clasificados por centro de costos (que adjunta como anexo a la pericia) dice que se incluyen los del sector aludido con indicación de concepto e importe, siendo los salarios y gastos generales del área los más representativos, los que se encuentran conciliados con el total de gastos de administración a los que -indica-, se aplica el 16% que es la asignación de gastos indirectos correspondientes al segmento de manufactura y exportación atribuible al sector Supply Chain y comercio exterior.

Que resulta razonable lo expresado por el perito del Fisco en tanto y en cuanto, como se dijera, la respuesta dada por los expertos debía ceñirse a evaluar la documentación incorporada en el anexo referido -conforme se ordenara en el acta de audiencia de prueba, fs. 331/vta-, por lo que resulta atinada las observaciones que formula la apoderada del Fisco al impugnar la respuesta dada por el perito de la actora a dichos puntos de pericia, en tanto se excedió en la función asignada (vide fs. 461/463vta).Cabe destacar que en el escrito referido, la representante del organismo fiscal pone de relevancia que la conclusión vertida por el perito de la actora acerca de las tareas que realizaría el sector Supply Chain management no surge de registros ni documentación de la empresa ni fue exhibido organigrama alguno de la firma que lo avale, reiterando así que el perito se excedió en su labor.

Que al respecto, cabe destacar que de la documental aportada y peritada no surge -como tampoco de otros elementos obrantes en la causa- qué porcentaje se relaciona directamente con la exportación o si el gasto solo responde al comercio de productos en el mercado interno.

Que, sobre el ajuste practicado por el ente fiscal sobre las 6 empresas comparables admitidas, la actora propuso como puntos de pericia contable que se expidieran los expertos si en la resolución por la que se corrió Vista se eliminaron la totalidad de los gastos de comercialización y se redujeron los gastos operativos a los de administración o si consistió en eliminar exclusivamente los de publicidad, marketing e investigación y desarrollo. Sobre ello el perito de la actora analizando la resolución referida dice que se eliminaron la totalidad de los gastos de comercialización y de distribución, quedando los gastos operativos en las comparables a los gastos de administración y no solo los de publicidad, investigación y desarrollo; mientras que el perito del Fisco se limita a señalar que se eliminaron los gastos de comercialización reduciendo los gastos operativos a los de administración (punto 4)

Que al responder los puntos siguientes ambos peritos informan que el ajuste practicado por el Fisco sobre las mismas comparables en el acto determinativo eliminó la totalidad de los gastos de comercialización de las comparables a excepción de los identificados en las Notas de sus Estados Contables como gastos de shipping and handling -gastos de transporte, envío o manipulación-, indicando que dicho gasto no es uniforme en los estados financieros de las empresas comparables (puntos 5 y 6). Exponen que algunas normas contables no contienen una indicación taxativa sobre cómo agrupar los gastos de comercialización y otras contemplan específicamente el tratamiento para “Shipping and Handling fees and Cost”, precisando que dichos gastos deberán mostrarse en el costo de venta y/o en una línea específica de gastos dentro del Estado de Resultados dependiendo el origen.

Que también fueron ofrecidos puntos de pericia contable por parte del ente fiscal. Que al responder los peritos acerca de si los gastos de naturaleza comercial del segmento manufactura y exportación pueden ser fehacientemente cuantificables a partir de la contabilidad de la recurrente, el perito de la actora, a partir del detalle de cuentas que realiza, concluye en que esos gastos pueden ser cuantificables, además de hacer una especial mención de la “explicación conceptual sobre la asignación de los gastos indirectos”. Por su parte, el perito propuesto por el Fisco Nacional dice que el 58% de los gastos asignados al citado segmento corresponden a gastos directos de la compañía y el 42% restante constituyen gastos indirectos, comunes al mercado interno y externo, concluyendo que la razonabilidad de dicho índice no puede validarse a través de la técnica contable y por lo tanto no pueden cuantificarse dichos gastos (puntos 1, 2 y 3).

Explican, también que se determinó un porcentaje de gastos de comercialización promedio en función del ratio “gastos de comercialización sobre ventas correspondientes a las comparables”, que luego Nestlé aplicó ese porcentaje al total de las ventas y así determinó los gasto de comercialización de exportación.

Que sobre estas respuestas la apoderada del Fisco impugna los porcentajes asignados por la perito de la contraria alegando que no existe un volumen importante de gastos comunes a ambos sectores que representan un 42% de los gastos asignados al sector que no pueden diferenciarse, dado que se establece mediante la aplicación de una ratio del 16%, lo que tilda de arbitrario por cuanto no puede validarse su razonabilidad, poniendo de relevancia que sustenta sus conclusiones en dichos de la contadora de la empresa recurrente, lo que resulta improcedente y carente de sustento técnico. Que atento las razones expuestas en el escrito de impugnación considero atendibles las objeciones planteadas por el ente fiscal, restándole valor probatorio a las conclusiones arribadas por el perito de la recurrente al responder los puntos referidos.

Que también se pide que los expertos indiquen dónde están expuestos en el Cuadro de Resultados de los Estados Contables los gastos de comercialización que serían asignables al segmento manufactura y exportación recabando información sobre los motivos por los que éstos no fueron registrados en el rubro gastos de comercialización. Al respecto los peritos exponen que del Anexo VII aportado por la actora donde se detallan las cuentas contables, número, nombre e importe asignado al segmento referido se expusieron los gastos de comercialización y de administración, entre las que se destaca -dicen- por su importe los correspondientes al rubro sueldos, jornales y cargas sociales, subrayando que para la asignación indirecta de dichos gastos se tiene en cuenta que no existe una fuerza de venta exclusiva, ni estructura de Marketing ni equipo de desarrollos de productos, ya que sólo se exporta a compañías afiliadas.

Que al no haber demostrado fehacientemente que la firma recurrente asumiera gastos de publicidad, investigación y desarrollo y de comercialización para las ventas en el exterior a tenor del análisis de las probanzas antes referidas, cabe concluir que resulta acertado el criterio fiscal de eliminar esos gastos de las comparables a fin de obtener un grado adecuado de comparabilidad de las transacciones, máxime que esos gastos no se encuentran discriminados en los registros de la firma, ni se puede admitir el porcentaje promedio que les asigna la firma recurrente a dichos gastos con relación a la ventas dado que no hay elementos que indiquen de que manera llegan a la ratio utilizada a tal fin.

Que por lo expuesto, cabe señalar que no puede prosperar el planteo de nulidad que formula -como otra defensa más de la cuestión de fondo- en tanto no se observa que durante el procedimiento seguido en sede fiscal se haya visto conculcado el derecho de defensa y debido proceso que le asiste, ni que exista contradicción entre los argumentos vertidos en la resolución por la que se le corriera la vista de los cargos y el cálculo del ajuste.

VI – Que sobre la cuestión introducida en subsidio por la actora que de efectuarse el ajuste de comparabilidad se realice un nuevo cálculo teniendo en cuenta dos factores: a) el ratio de los gastos comerciales de las comparables en relación a sus ventas (gastos de comercialización sobre ventas) y se le reste la ganancia que obtienen las comparables en virtud de las funciones que éstas asumen y que la firma actora no, lo que deja plasmado en los cuadros que incorpora en su escrito de apelación (vide fs. 154/155). Por su parte, el ente fiscal el Fisco expone que la petición que formula la actora no procede dado que las comparables cumplen funciones que ella dice no cumplir, afirmando que sumar más empresas no hace al rango más razonable, sino que por el contrario los ajustes realizados por la AFIP determinan una selección de comparables que conforma a la información disponible y a las funciones realizadas por la empresa local.

Que como se indicara el planteo subsidiario tiene como fin de que se consideren dos factores: el gasto y el ingreso

asociado a éstos. Que como fundamento de ello confecciona sendos cuadros a fin de establecer la utilidad neta operativa calculado con el indicador MOCT alegando que el margen arribado se encuentra por encima del límite inferior del rango determinado por el contribuyente "considerando los 14 comparables" (sic, fs. 155 de autos), para así concluir que los precios pactados por Nestlé Argentina SA con sus empresas vinculadas por operaciones de exportación presentan condiciones y prestaciones equivalentes a las prácticas normales de mercado entre entes independientes.

Que no puede soslayarse que "...son las empresas las únicas que cuentan con la mejor información para signarle a las operaciones con sus vinculadas los precios que mejor se adecuen al ´principio del operador independiente´. En efecto, no son sino ellas quienes conocen todas y cada una de las operaciones que realizan con terceros independientes, así como los pormenores del entero proceso productivo y comercial de sus actividades, con los consiguientes datos sobre la estructura de costos y utilidades en que aquéllas se asientan. El organismo fiscal, por el contrario, en el procedimiento que lleva adelante en la búsqueda de un precio que se ajuste al ´principio del operador independiente´ opera, obviamente, desde una posición diferente. Esto es, no conoce el efectivo funcionamiento de las empresas y la totalidad de las operaciones que éstas realizan; cuestión que, por tratarse en este tema de empresas multinacionales, mayor complejidad añade a la tarea de verificación por la cantidad y calidad de información a colectar y examinar" (conf. Alzada, Sala , in re "Nobleza Piccardo SACI y F (TF 27608I) c/ DGI", sent. del 05/08/16).

"En este escenario, si el organismo fiscal encuentra indicios serios de que los precios declarados por las empresas no respetan el principio de operador independiente y procede a redeterminarlos en función de datos y comparables distintos a los empleados por las empresas, corre por cuenta de ellas ofrecer los argumentos y pruebas suficientes para demostrar la improcedencia del criterio fiscal. Ello por cuanto la reconstrucción de los precios de las operaciones por parte del organismo fiscal es una tarea de evidente carácter aproximativo, siendo las propias empresas con que cuentan con la totalidad de la información necesaria a tales fines y porque se encuentran involucradas las mismas reglas que rigen en todo proceso determinativo que concluye con el dictado de un acto administrativo dotado de presunción de legitimidad" (conf. Sala IV de la Alzada al resolver con fecha 5/4/2018 la causa "Acindar Industria Argentina de Aceros S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo").

Que con el fin de sustentar su posición ofreció una pericia técnica (fs. 467/482 de autos), la que debía realizarse sobre los valores y conceptos volcados en diversos anexos aportados oportunamente por la actora a la causa y en cuadros que obran insertos en el escrito de apelación.

Que lo cierto es que los puntos propuestos y las respuestas brindadas giran en torno a los conceptos e importes de las 14 empresas elegidas por Nestlé Argentina SA como comparables cuando surge de la resolución determinativa y ha sido debidamente aceptado por la actora -no siendo objeto de debate como se expusiera en el Considerando IV del presente decisorio- que el ajuste del gravamen plasmado en el acto apelado se basa en solo seis de las empresas integrantes de dicho cuadro. Que en tal sentido la pericia técnica elaborada lejos está de calcular el rango que para la actora sería el correcto, sino que con ella, al igual que el cuadro que figura en el apartado VI del escrito de apelación (fs. 154/155), se efectúa una nueva determinación del impuesto tomando variables que como se dijera en el Considerando precedente no resulta razonable puesto que las 8 empresas que fueron dejadas de lado para establecer el rango intercuartil no llevaban a cabo idénticas tareas que la recurrente ni se encontraban desagregados los gastos de comercialización para establecer concretamente cuáles pertenecen a exportación. Por ello cabe rechazar el planteo aquí analizado.

VII- Que también la actora plantea que es improcedente aplicar el cálculo contemplado en el tercer párrafo del

artículo quinto a continuación del art. 21 del Decreto Reglamentario y el art. 12 de la Resolución General 1122/2001, con fundamento en que el Fisco aplica una interpretación rígida al reconocer un resultado promedio de Nestlé Argentina SA del 12,78%, lo que -a su entender- da lugar a un ajuste muy elevado equivalente a un margen que se apartaría de la realidad económica.

Que cabe recordar que un precio de transferencia será aquel valor efectivo y real de intercambio (precio) que se pacta y realiza entre sociedades vinculadas como consecuencia de transacciones de bienes

reales (físicos o intangibles), financieras o de servicios, y que difieren de los que hubieran pactado sociedades independientes en condiciones normales de mercado (conf. Juan José Rubio Guerrero “Una Revisión de la Experiencia Internacional sobre la aplicacìón de los Precios de Transferencia y sus implicancias para España).

Que así, conforme lo indicado en las normas antes mencionadas, la actora emplea el Margen Operativo sobre Costos Totales, denominado MOTC (Markup On total Costs) en tanto consideró que éste proporciona en el caso concreto, la medida más confiable para evaluar el valor de mercado de las principales operaciones realizadas en el ejercicio cuestionado con entidades vinculadas residentes en el exterior, considerando distintos factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como ventas, costos, activos, gastos y/o flujos de efectivo, a fin de establecer si la utilidad de la operatoria realizada por la empresa ha sido realizada acorde a los precios de mercado, debiendo recurrirse para ello al empleo de indicadores de utilidad o de alguna razón financiera.

Que -como se dijera- no existe desacuerdo entre Nestlé Argentina SA y el Fisco con relación al método de precios de transferencia utilizado para testear el principio de operador independiente, ni con el indicador de utilidad empleado.

Que para demostrar el error alegado, la actora confeccionó sendos cuadros que se encuentran insertos en el punto VI de su escrito de apelación (fs. 154/155) y ofreció una pericia técnica, observándose que en ambos casos el cálculo del rango intercuartil se efectuó sobre la base de las 14 empresas comparables, cuando -ya se ha dicho a lo largo del presente decisorio y fue admitido por la actora- el ajuste plasmado en el acto apelado se realizó tomando como base de comparabilidad a sólo 6 de las 14 firmas, por lo que el planteo de la actora se traduce en un nuevo ajuste y no en una corrección de datos o en la demostración de supuestos errores en la interpretación de las normas que resultan aplicables al caso, motivo por el que no procede hacer mérito de las probanzas relacionadas con esta cuestión.

VIII- Por todo lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. O'Donnell y el Dr. Martín dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $655.889 (pesos seiscientos cincuenta y cinco mil ochocientos ochenta y nueve) por la representación procesal y de $1.639.723 (pesos un millón seiscientos treinta y nueve mil setecientos veintitrés) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por cada uno de los profesionales intervinientes en autos, en la

primer etapa, siendo aplicable al efecto lo dispuesto por ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24432.

3) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $1.495.754 (pesos un millón cuatrocientos noventa y cinco mil setecientos cincuenta y cuatro) equivalente a 231,25 (doscientos treinta y uno con 25/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $3.739.386 (pesos tres millones setecientos treinta y nueve mil trescientos ochenta y seis) equivalente a 578,14 (quinientos setenta y ocho con 14/100) UMA, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la segunda y tercer etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por Ley 27.423, Acordada N°28/2021 (9/12/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4) Regular los honorarios del contador Leonardo Diego Pierini por su desempeño en autos como perito contador designado a propuesta del Fisco Nacional en la suma de $2.235.986 (pesos dos millones doscientos treinta y cinco mil novecientos ochenta y seis) equivalente a 345,70 (trescientos cuarenta y cinco con 70/100) UMA la que queda a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y la labor pericial realizada conforme lo dispuesto por Ley 27.423, Acordada N°28/2021 (9/12/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

5) Regular los honorarios de la licenciada en economía Luciana Rosa Presti por su desempeño en autos como perito técnica designada a propuesta del Fisco Nacional en la suma de $2.235.986 (pesos dos millones doscientos treinta y cinco mil novecientos ochenta y seis) equivalente a 345,70 (trescientos cuarenta y cinco con 70/100) UMA la que queda a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y la labor pericial realizada conforme lo dispuesto por Ley 27.423, Acordada N°28/2021 (9/12/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

6) Se deja constancia que las sumas reguladas en los puntos precedentes no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

Regístrese, notifíquese oportunamente devuelvanse los antecedentes administrativos al Fisco Nacional y archívese

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.24 13:42:21 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.24 14:30:48 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.25 09:44:51 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.25 09:44:51 -03:00