



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: Corresponde expte nro 2360-414804/2012 -- "AKZO NOBEL ARGENTINA S.A."

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-414804 año 2012, caratulado "AKZO NOBEL ARGENTINA S.A."

Y RESULTANDO: A fs. 1490/1525, el Departamento Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEATYS N° 6342, de fecha 11 de noviembre de 2016, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma "AKZO NOBEL ARGENTINA S.A." (C.U.I.T. 30-50052945-4), correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el Régimen del Convenio Multilateral, en relación al período fiscal 2010, por el ejercicio de las actividades "Fabricación de pinturas, barnices y productos de revestimiento similares, tintas de imprenta y masillas" (Código NAIB 242200), "Venta al por mayor de pinturas y productos conexos" (Código NAIBB 514340), "Venta al por mayor de sustancias químicas industriales (Código NAIBB 514931), "Venta al por mayor de mercancías n.c.p." (Código NAIBB 519000), "Venta al por menor de pinturas y productos conexos" (Código NAIBB 523640), "Servicio de almacenamiento y depósito" (Código NAIBB 632000), "Servicios de crédito n.c.p." (Código NAIBB 659892), "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados" (Código NAIBB 701090) y "Servicios empresariales n.c.p." (Código NAIBB 749900).

En su artículo 5º, establece diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto el impuesto, que ascienden a la suma de Pesos dos millones trescientos ochenta y cuatro mil ochocientos dieciocho con cuarenta centavos (\$ 2.384.818,40), suma que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del

Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011, correlativos anteriores y modificatorias).

En su artículo 6° se establecen saldos a favor del contribuyente para la posición 7/2010 que ascienden a un total de Pesos cincuenta y cuatro mil seiscientos treinta y nueve (\$ 54.639).

Aplica, por su artículo 7°, una multa por Omisión equivalente al quince por ciento (15%) del monto del impuesto adeudado, por haberse constatado en el período involucrado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61° primer párrafo del citado Código. Y por último, en su artículo 10, dispone que atento a lo normado por los artículos 21 inciso 2), 24 y 63 del mismo plexo legal, resultan responsables solidarios e ilimitados con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen establecido en el acto, intereses y multa, los Sres. Rodolfo Alfredo Sero, en su carácter de Presidente del directorio, Jacinto Diego Duran Arsuaga, en su carácter de Vicepresidente, Luis Alejandro Elena, Gustavo Alberto Gambirassi, Damian Bergallo, Diego Rumas y José Pedro Tur, cada uno en su carácter de Director.

A fs. 1582/1625 se presenta la Dra. Gisela Constanza Soriano, en carácter de apoderada de la firma "AKZO NOBEL ARGENTINA S.A." y como gestora de negocios de los Sres. Rodolfo Alfredo Sero, Luis Alejandro Elena, Gustavo Alberto Gambirassi, Jacinto Diego Duran Arsuaga, Damian Bergallo, Diego Rumas y José Pedro Tur, e interpone recurso de apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).

A fs. 1984/1987 y 1999 se presentan respectivamente los Sres. Elena, Sero, Gambirassi, Rumas, Bergallo y Duran Arsuaga, y ratifican la gestión realizada por la Dra. Soriano de fs. 1582/1625.

A fs. 1993 se elevan los autos a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal) y a fs. 1996 se informa que la Instrucción de la causa estará a cargo de la Vocalía de 5ta. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II.

A fs. 2003/2004, mediante sentencia dictada el 27 de julio de 2017, registrada bajo el número 2509, se declara la nulidad de lo actuado por la Dra. Gisela Constanza Soriano, invocando la calidad de gestora procesal de los Sres. José Pedro Tur y Jacinto Diego Duran Arsuaga en los términos del artículo 48 del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires.

A fs. 2009, se otorga traslado del Recurso interpuesto a la Representación Fiscal por el término de 15 días para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fs. 2010/2019 obra el respectivo escrito de réplica, planteando como cuestión previa la extemporaneidad del recurso interpuesto.

A fs. 2074/2076, mediante sentencia dictada en la fecha 23 de Octubre de 2018, registrada bajo el número 2734, se rechaza la cuestión previa opuesta por la Representación Fiscal, teniéndose por presentado en término el recurso interpuesto.

Finalmente a fs 2092 se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Dr Angel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22) conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación, y con el Dr Miguel Héctor Eduardo Oroz en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 25/25). Asimismo se tiene presente la documental aportada, rechazando por innecesaria la pericial contable e informativa ofrecidas. Paralelamente, en atención al estado de las actuaciones, se llama "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Mediante el recurso de apelación interpuesto, la parte recurrente comienza su relato mencionando los antecedentes del caso y haciendo un resumen de la Disposición dictada.

Seguidamente destaca que *“la existencia de vicios ostensibles en la causa del acto administrativo y su confusión con el elemento motivación”,* adicionando que *“las disposiciones Nro 4941/15 y 6342/16 se basan en antecedentes y aseveraciones falsas”*.

Argumenta que *“la recalificación de los ingresos que mi representada obtiene por la venta de bienes a los franquiciados, como ingresos derivados de “Servicios empresariales n.c.p.”, con base en lo dispuesto por el Informe Técnico N° 162/01, emitido por el Fisco provincial y diversos antecedentes jurisprudenciales, no guarda relación con la realidad económica del negocio de mi mandante, por cuanto la actividad principal que justifica la celebración de dichas franquicias, es la distribución de bienes”*.

Sostiene que *“la aplicación errónea del derecho y la incorrecta apreciación de la realidad económica de AKZO NOBEL, lleva a la Administración a adoptar una decisión nula de nulidad absoluta por carecer de causa y basarse en aseveraciones falsas...”*

Asegura que *“el acto que carece de motivación se muestra violatorio del debido proceso adjetivo al no hacer expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas en tanto fueron conducentes para la decisión del caso, circunstancia que determina su nulidad absoluta”*. Señala que *“los antecedentes de hecho expuestos son falsos, incompletos e improcedentes, por no ser coincidentes con la realidad y giro comercial de mi mandante”*.

Concluye que *“la causa, la motivación del mentado decisorio y su finalidad, se encuentran viciados, circunstancia que determina la nulidad absoluta de la Disposición 6342/2016”*.

Adiciona que *“en el procedimiento por el Fisco se ha violado el derecho de defensa de mi mandante, toda vez que la construcción lógica sostenida (al escindirse la realidad subyacente en el caso), ha desvirtuado el ámbito probatorio sobre el que reside la cuestión debatida, circunstancia de la que se desprende la nulidad absoluta de la Disposición N° 6342/2016”*.

Pasa a describir la interpretación que realiza el acto sobre las franquicias, destacando que *“en la extensión de las prestaciones involucradas en las franquicias impropias (identificadas con aquellas denominadas business product o franquicia de producto), reside el yerro del criterio fiscal, en tanto al partir de esta errónea premisa, concluye que en el caso, debe primar la prestación de servicios por sobre la venta de bienes, debiendo en consecuencia recalificarse los ingresos de mi mandante, a los efectos de la determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos”*.

Describe al contrato de franquicias como *“un método para la comercialización de productos o servicios, y allí radica su naturaleza jurídica”*.

Afirma que, a diferencia de la postura fiscal, *“las franquicias celebradas por mi mandante solo tienen por objeto la venta de sus productos a los franquiciados, siendo los servicios que se prestan de índole accesoria a dichas ventas”*.

Cita jurisprudencia para concluir que *“los contratos celebrados por mi mandante se identifican con las Franquicias Impropias o Product Franchising, cuyas prestaciones involucran un control flexible sobre los franquiciados, las tareas de asistencia facultativas, inexistencia de exclusividad territorial, no existiendo en muchos casos, canon de ingreso”*, debiendo considerarse que *“las regalías se computan en función de las compras del franquiciante”*.

Manifiesta que en la realidad económica del negocio de la empresa, *“los servicios no constituyen el objeto principal de las franquicias, sustentándose en muchos casos, en una necesidad impuesta por la rama comercial en la que desarrolla su actividad AKZO NOBEL”*, en tanto que *“el giro comercial de mi representada y la realidad económica de las franquicias celebradas, se justifica en la venta de los bienes”*.

Destaca que el acto *“solo se limita a afirmar la existencia de un conjunto de servicios a los que le otorga carácter esencial respecto del contrato, sin siquiera analizar la realidad económica aplicable a la rama industrial o comercial en la que se*

desempeña la actividad de AKZO NOBEL”

Cita el Informe Técnico 162-01 para mencionar que *“sólo resulta aplicable a las Franquicias Propias o Business Format Franchising”,* por lo que el tratamiento aplicado por ARBA a *“las franquicias celebradas por AKZO NOBEL, no resulta acertado, toda vez que dicho tratamiento no puede extenderse a las Franquicias Impropias o Product Franchising, como ocurre en el caso de mi mandante”.* Reproduce jurisprudencia de este Tribunal.

Reitera que *“el organismo asesor expresa que en la franquicia existe una preponderancia de las prestaciones de servicio, debiendo tratarse como tales a todos los ingresos que perciba el franquiciante, incluyendo las ventas de mercaderías, en los casos en que esta se incluya en el objeto de la franquicia (Business Format Franchising) y el franquiciante sea el proveedor de la misma”.* En contrapartida, señala que la actividad *“que ha justificado el nacimiento de todos ellos y que resulta de preponderancia en los mismos, es la venta de los productos de AKZO NOBEL”.*

Remarca que los fallos citados por la Disposición convalidan ajustes sobre *“franquicias de las denominadas business format franchising”,* siendo situaciones de hecho *“totalmente distintas a las que atañen a mi representada”.*

Pone de manifiesto, por un lado, *“la falta de tratamientos de los agravios expresados”* y por otro, *“la violación del principio de reserva de ley en materia tributaria”, “desconocimiento de los arts. 16, 17 y 19 de la Constitución Nacional” “Violación del Principio de Realidad Económica” y “Violación del Principio y Garantía de Razonabilidad”.* Cita doctrina.

Luego de ello, señala *“la improcedencia de la multa por omisión pretendida por el Fisco”* atento que la empresa *“siempre ha actuado con la debida diligencia”,* por lo que no se encuentra configurado el elemento objetivo como así tampoco el subjetivo. Sostiene que en materia tributaria penal *“rige el principio de la culpabilidad”,* lo que se traduce en que *“los delitos tributarios requieren necesariamente la existencia de dolo o culpa”.*

Subsidiariamente plantea la existencia de la figura del error excusable, atento que la sociedad *“ha asignado sus ingresos de conformidad a su realidad económica, debiendo en última instancia meritarse que se está en presencia de una cuestión compleja”.*

Rechaza la aplicación de intereses resarcitorios por inexistencia de mora culpable. Cita jurisprudencia.

Por último sostiene la *“improcedencia de la extensión de la responsabilidad a los representantes legales de la empresa”*. Cita fallo *“Raso”* y manifiesta la *“violación del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional. Desconocimiento del artículo 274 de la Ley Nº 19.550”*.

Acompaña prueba documental y ofrece pericial contable e informativa. Hace reserva del Caso Federal.

II.- Que a su turno la Representación Fiscal inicia el alegato destacando, en cuanto a los planteos de inconstitucionalidad efectuados a lo largo del recurso, la expresa prohibición de su dictado en esta instancia conforme lo expuesto por el artículo 12 del Código Fiscal.

En relación a los planteos de nulidad del acto apelado solicitada, comienza contestando que la prueba ofrecida fue rechazada *“al no poderse arribar a un resultado diferente al obtenido, más cuando ya se encontraba incorporada a autos..., tal como expresamente el a quo mencionó a fs. 1497/1499 vta”*. Agrega que en el acto atacado *“se plasmaron los fundamentos por los cuales se procedía al rechazo de la prueba ofrecida, los cuales no han sido debidamente cuestionados por el impugnante en su escrito recursivo...”*.

Aduce que *“resulta manifiesto en el libelo en conteste que no se esgrime de qué defensas y/o medios probatorios se vio privado a ejercer, toda vez que sólo se ciñe en sostener, de manera general, que el actuar de esta Agencia es incorrecto”*.

Indica que *“de la simple observación de los actuados, surge que la determinación impositiva... se ha ceñido en todas sus etapas a la normativa fiscal aplicable..., respetándose en todas y cada una de sus instancias el debido proceso...”*.

Manifiesta que *“de la resolución determinativa surge claramente que se ha merituado lo expuesto por la firma en el descargo y se ha procedido a la consideración de cada una de las cuestiones argumentadas por la misma a los fines de su defensa”*.

Concluye señalando que *“el elemento motivación...no implica el acierto o desacierto en la interpretación y aplicación de las normas legales o de los métodos de cálculo utilizados..., sino que por el contrario, dicho elemento se encuentra cumplido en la medida en que se ha efectuado el relato de las circunstancias de hecho y los fundamentos de derecho que han llevado a su dictado, exponiéndose las circunstancias que dieron origen al ajuste practicado...”*

Ingresando a los agravios referidos al ajuste, *“en especial a la caracterización y encuadramiento de las actividades que la firma realiza y los contratos de franquicia”*,

remite “por razones de brevedad a lo expuesto por el juez administrativo a fojas 1500vta/1507vta. Ello así en tanto el recurrente no ha arrimado constancias y/o fundamentos que permitan concluir un resultado distinto que el expuesto por el a quo”. Cita jurisprudencia de este Tribunal.

En lo que tiene que ver con la sanción impugnada, remarca que “la firma incurrió en la infracción calificada como omisión de tributo del artículo 61 del Código Fiscal, que describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, con relación a las diferencias detectadas en los períodos cuestionados, en razón de lo cual deviene procedente la multa impuesta”.

Asimismo, señala que el Fisco “sostiene el criterio objetivo de aplicación de las multas”, por lo cual no resulta necesario el análisis de intención alguna, no configurándose en el caso error excusable.

En torno a la aplicación de los intereses resarcitorios, destaca “que los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto. Su aplicación no requiere la prueba de culpabilidad en el accionar del contribuyente, amén que tienden a remediar el daño producido por la privación del capital”. Cita jurisprudencia de la CSJN.

En lo atinente a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que la Administración “ha circunscripto su proceder a la normativa vigente y a las constancias recabadas en autos y entregadas oportunamente por la firma fiscalizada”.

Alega este instituto “reconoce su fuente en la ley y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos del impuesto, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. Se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena”, agregando que “la ley sólo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad”, quedando a cargo de los responsables la prueba de “inexistencia de culpa”.

Por último, en lo que tiene que ver con la declaración de inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal y la aplicación del fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio” de fecha 2/07/2014, advierte que la Suprema Corte de Justicia de esta provincia “no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes. Así, la

mayoría, compuesta por los Dres. Soria, Hitters de Lázzari y Kogan, no declaró la inconstitucionalidad de la norma sino que compartió -con el voto de la minoría- la resolución del fallo que ha sido la de RECHAZAR el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada de la inconstitucionalidad". Añade que lo expuesto se ve confirmado por sentencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín (en autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Stagno Vicente Félix y otros s/Apremio Provincial" de fecha 12/08/2014), del Juzgado Contencioso Administrativo n° 2 de San Isidro (fallo "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Snacks Props S.A. s/Apremio Provincial de fecha 3/10/2014) y de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás (caratula "Casais Rodolfo Mario y Otra c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión Anulatoria – Otros juicios" de fecha 4/06/2013).

Sostiene que la Cámara en lo Contencioso Administrativo de La Plata "*ha convalidado la constitucionalidad del régimen de solidaridad tributaria provincial*" en los autos caratulados "YELL Argentina S.A.-Meller Comunicaciones S.A. y otro c/ Tribunal Fiscal de Apelación s/ Pretensión anulatoria del 12/07/2012. Causa Nro 2969.

Por todo lo expuesto solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el Caso Federal para el momento procesal oportuno.

III.- Voto del Dr. Angel Carlos Carballal: en atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la disposición delegada seatys n° 6342 dictada por arba, y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta a los agravios impetrados.

1) En primer lugar, corresponde abordar la procedencia de los distintos planteos de nulidad efectuados por la parte, basados específicamente en la supuesta falta de causa de la resolución de inicio y determinación de oficio, violación del debido proceso adjetivo, así como la carencia de motivación del acto aquí impugnado.

En lo referente a la resolución de inicio del procedimiento, cabe mencionar que la misma no resulta impugnabile mediante recurso de apelación ante esta instancia. La disconformidad contra el acto inicial se ha plasmado al momento de presentar el descargo, dándole el Fisco el tratamiento correspondiente y dictando el acto determinativo final, pudiendo canalizar así el contribuyente sus agravios oportunamente mediante la crítica de este último ante este Cuerpo.

Ahora bien, en lo vinculado con la -supuesta- violación al debido proceso adjetivo y su derecho de defensa a partir del rechazo de apertura a prueba en la etapa anterior, estimo necesario poner de manifiesto que si bien es cierto que la Administración ha

rechazado las pruebas ofrecidas por el contribuyente en su descargo, lo ha realizado de forma justificada, brindado razones suficientes para proceder del modo que ha conducido el procedimiento en materia probatoria, exponiendo con suma claridad los motivos que, a su entender, tornaban improcedente e irrelevantes para la resolución del conflicto cada punto de la pericial contable e informativa propuestos por la parte (ver considerandos del Acto a foja 1497 vta y 1498), los cuales podrán ser compartidos o no, siendo esta la faz subjetiva del asunto en análisis que corresponde realizar al intérprete, ya sea este el destinatario o bien el juzgador en esta instancia.

Así, analizado los considerandos del acto atacado (particularmente fs. 1492vta/1495), puede extraerse perfectamente el razonamiento seguido por el Juez Administrativo para arribar a la decisión adoptada. Asimismo, se puede observar que ha dado respuesta a cada uno de los argumentos vertidos por la firma en su descargo (ver fs 1499/1514). De este modo, contrariamente a lo sostenido por la parte, considero que la disposición apelada ha fundamentado su postura, sustentada en los hechos que le sirven de antecedentes y merituado la normativa aplicable al caso, siendo necesario hacer notar, además, que el recurrente no ignora en qué consiste la misma, ni bien se repara en los argumentos que vierte, los cuales trasuntan un verdadero y acabado conocimiento.

La Suprema Corte bonaerense ha pronunciado que: *"... en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI-2014 y P. 109.962, sent. de 25-II-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doct. Ac. 88.419, sent. de 8-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)... Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18-XI-2015; e.o.) ..."* (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia

de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018).

Por idénticos argumentos, es claro entonces que no puede reconocerse la ausencia de motivación en el acto de autos. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación (en igual sentido en autos "Frigorífico Penta S.A", Sala I, Sentencia del 16/10/2018, Reg. 2150). En razón de lo expuesto, corresponde descartar la nulidad articulada, lo que así declaro.

2) En cuanto a la pretensión de fondo de autos, y a efectos de delimitar el alcance del decisorio según la convocatoria que se realiza en el recurso, considero necesario señalar -en aras de una mejor comprensión de lo sucedido y lo que se refuta respecto de la cuestión de fondo- que las causas del ajuste, según expone la Agencia a fs. 1495/vta, son: "1) *Declaración de base imponible en defecto en el período 11 de 2010*; 2) *Incorrecta asignación de ingresos por actividad, toda vez que el contribuyente declaraba los ingresos provenientes de las ventas a las franquicias en las actividades "Fabricación de pinturas, barnices y productos de revestimiento similares, tintas de imprenta y masillas", Código NAIIB 242200 y "Venta al por mayor de pinturas y productos conexos", Código NAIIB 514340, cuando debió declararlos en la actividad de "Servicios empresariales" Código NAIIB 749900, y 3) Incorrecta aplicación de alícuota respecto de los ingresos reencuadrados en la actividad "Servicios empresariales" Código NAIIB 749900".*

Siendo así, es de advertir que en el recurso de apelación interpuesto, los agravios vertidos giran exclusivamente, en torno a la improcedencia fiscal respecto: A.- Reasignación de ingresos de las ventas a los clientes franquiciados. B.- Multa e intereses. C.- Responsabilidad solidaria.

A.- En lo que refiere al tema, corresponde abordar el tratamiento del encuadre de los ingresos obtenidos por ventas a franquiciados, que han sido reasignados por la fiscalización al rubro "Servicios Empresariales n.c.p." (conf. Informe D.P.R. N° 162/2001), mientras AKZO NOBEL ARGENTINA S.A. los asignaba al rubro "Fabricación de pinturas, barnices y productos de revestimiento similares, tintas de imprenta y masillas", Código NAIIB 242200 y "Venta al por mayor de pinturas y productos conexos", Código NAIIB 514340".

Concretamente, el motivo del ajuste surge a partir de que el Fisco considera que dichos ingresos "*deben ser tratados en conjunto como una prestación de servicios*" (fs 1483 vta), destacando respecto de las actividades "Fabricación de pinturas,

barnices y productos de revestimiento similares, tintas de imprenta y masillas” (Código NAIIB 242200) y “Venta al por mayor de pinturas y productos conexos (Código NAIIB 514340), que *“los ingresos declarados fueron detraídos los ingresos provenientes de ventas realizadas a las franquicias”* siendo *“asignadas a la Actividad “Servicios empresariales”, Código NAIIB 749900”*, (papel de trabajo de fs. 1253/1254).

Comenzando a analizar la situación tal como se ha planteado, es de recordar que la controversia ya se ha suscitado de forma idéntica, en las actuaciones iniciadas a la misma firma, expedientes n° 2360-0403577 y n° 2350-0414801, ambos del año 2012, siendo resuelta por esta Sala mediante sentencias dictadas en fecha 11/06/2019 y 13/06/2019, registradas bajo los números 2802 y 2808, respectivamente.

Allí, por mayoría y en breve síntesis, se resolvió hacer lugar a sendos recursos de apelación interpuestos por la firma, ordenando rechazar el ajuste, a partir de considerar que *“...El contribuyente no vende asesoramiento, brinda asesoramiento sobre cómo vender los productos en el marco de un contrato de franquicia....De esta manera las prestaciones de servicio que puedan derivar del contrato de franquicia nunca tendrán vida propia o se concretarán como un fin en sí mismo, indefectiblemente estarán vinculadas y tendrán como motivo la venta de bienes, por ello, a los ingresos obtenidos en ese concepto, les cabe la calificación de “actividad complementaria de la principal, y por ende, tributar a la misma alícuota que ésta última (art. 219 CF 2011)...”* (del Voto del Cr. Crespi).

En la misma dirección, esta Sala ha expuesto *“...es sabido que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos grava la actividad onerosa, generadora del ingreso, y lo cierto es que cuando el fabricante hace entrega de sus productos al franquiciado, éste adquiere su propiedad, los está comprando para realizar su reventa al igual que cualquier otro mayorista o minorista, por lo cual no existe ninguna condición que implique un cambio de actividad de los productos. Esta es la actividad onerosa que origina los ingresos: la comercialización de los productos de propia fabricación...”* (del Voto del Cdor. Crespi en autos “CEPAS ARGENTINAS S.A.”, Sala III, Sentencia del 3 de septiembre de 2018, Registro 4007).

Y el mismo criterio ha sido adoptado por la propia Suprema Corte de la Provincia, en su Pronunciamiento de causa A. 73.723, “Cepas Argentinas S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires”, Sentencia del 18 de septiembre de 2019 y confirmado recientemente en causa A. 76.118, “Akzo Nobel Argentina S.A. y Otros c/ ARBA s/ Pretensión Anulatoria. Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de Ley”, Sentencia del 2 de agosto de 2024.

Consecuentemente, adhiriendo a los criterios expuestos, considero que deberá dejarse sin efecto el ajuste en este punto, convalidando las declaraciones efectuadas por la firma, lo que así voto.

Asimismo, cabe aclarar que por los ingresos omitidos de declarar por la firma durante el período 11/2010 (correspondientes a la reventa de mercadería al por mayor por \$ 3.000.000), siendo ajustados por el Fisco, la parte ha formulado allanamiento y regularización en la etapa previa a la presente.

En virtud de lo expuesto, no existiendo otra diferencia impositiva a reclamar por el Fisco, resulta inoficioso emitir opinión acerca de los demás agravios vertidos, referidos a la multa, intereses y responsabilidad solidaria, lo así declaro.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la Dra. Gisela Constanza Soriano, en representación de la firma "AKZO NOBEL ARGENTINA S.A." y de los Sres. Rodolfo Alfredo Sero, Luis Alejandro Elena, Gustavo Alberto Gambirassi, Damian Bergallo y Diego Rumas, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 6342, de fecha 11 de noviembre de 2016. **2º)** Dejar sin efecto el acto apelado. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Adhiero al voto del Dr Angel Carlos Carballal.

Voto del Dr Miguel Héctor Eduardo Oroz: Dando por reproducidos los antecedentes del caso referenciados precedentemente por el Vocal Instructor, presto mi adhesión a los argumentos y propuesta de solución propiciadas por el Dr. Ángel C. Carballal. Así lo manifiesto.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la Dra. Gisela Constanza Soriano, en representación de la firma "AKZO NOBEL ARGENTINA S.A." y de los Sres. Rodolfo Alfredo Sero, Luis Alejandro Elena, Gustavo Alberto Gambirassi, Damian Bergallo y Diego Rumas, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 6342, de fecha 11 de noviembre de 2016. **2º)** Dejar sin efecto el acto apelado. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Providencia

Número:

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-414804/12 "AKZO NOBEL ARGENTINA S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-23962403-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N° 3688.-