



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2025-33051811-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Martes 16 de Septiembre de 2025

Referencia: UNISOL S.A. 2306-0182380/06

AUTOS Y VISTOS: El expediente número 2306-0182380 del año 2006, caratulado “UNISOL S.A.”.

Y RESULTANDO: Que, a fojas 5227, se elevan las actuaciones a este Tribunal (Conf. Art. 110 del Código Fiscal T.O. 2004), con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 5136/5150 (Conf. Art. 104 Inc. “b” del referido código) por el Dr. Guillermo E. Ferrari, en representación de la firma “UNISOL S.A.” y de los Sres. Nisan Devecyan, Daniel Devecyan y Esteban Devecyan, y por el Sr. Horacio Rota, por su propio derecho, con el patrocinio del citado letrado, contra la Disposición Delegada –Determinativa y Sancionatoria– (GR) N° 7702/09, dictada a fojas 4873/4907 por la Gerencia de Operaciones Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante esta última, la Autoridad de Aplicación determinó las obligaciones fiscales de la firma “UNISOL SA”, correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el ejercicio de las actividades verificadas de “*Fabricación de calzado de cuero, excepto el ortopédico*” (Código NAIIB N° 192010) y “*Venta al por menor de calzado excepto el ortopédico*” (Código NAIIB N° 523420), durante los períodos fiscales 2004 (junio a diciembre) y 2005 (enero a diciembre), en un monto total que asciende a la suma de pesos dos millones sesenta y ocho mil doscientos setenta y tres con veinte centavos (\$ 2.068.273,20).

Así, estableció diferencias en favor del Fisco y saldos a favor de la contribuyente, por las sumas de pesos ochocientos cuarenta y seis mil setecientos ochenta y nueve

con sesenta centavos (\$ 846.789,60) y pesos doscientos trece mil quinientos nueve con treinta centavos (\$ 213.509,30), respectivamente; aplicó a esta última una multa equivalente al quince por ciento (15 %) del impuesto omitido, conforme lo dispuesto por el Art. 53 del Código Fiscal (T.O. 2004); y, finalmente, extendió a los Sres. Nisan Devecyan, Daniel Suren Devecyan, Esteban Devecyan y Horacio Oscar Rotta, la responsabilidad solidaria e ilimitada prevista en los artículos 18, 21 y 55 del mismo cuerpo normativo.

A fojas 5229, se deja constancia de que la causa resultó adjudicada a la Vocalía de la 9na. Nominación, a cargo de la Dra. CPN Silvia Ester Hardoy, interviniendo en la misma la Sala III de este Tribunal; asimismo, se ordena su impulso.

A fojas 5236, una vez acreditado el cumplimiento de las cargas previsionales correspondientes (ver intimación cursada a fojas 5229 –Pto. III– y presentaciones agregadas a fojas 5232/5235), se ordena el traslado del recurso incoado a la Representación Fiscal por el término de quince (15) días, para que conteste los agravios y, en su caso, oponga excepciones (Conf. Art. 122 del Código Fiscal; texto anterior a la reforma operada mediante Ley N° 15.311). A fojas 5239/5245, se agrega el pertinente escrito de réplica.

A fojas 5246, en atención a la renuncia de las Vocales integrantes de la Sala III de este Tribunal para acogerse a los beneficios jubilatorios, se hace saber a las partes que la instrucción de la causa quedó a cargo del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi (en calidad de Vocal subrogante; Conf. Acuerdo Extraordinario N° 87/17).

A fojas 5249 se hace saber que la Sala estará integrada junto al Vocal Instructor, con el Dr. Angel C. Carballal y el Dr. Miguel Héctor Eduardo Oroz como Conjuez (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 65/24). Asimismo, se provee el ofrecimiento probatorio y se dictan autos para sentencia.

Y CONSIDERANDO: I.- Que, mediante el recurso incoado, la parte apelante plantea la nulidad absoluta del procedimiento determinativo llevado a cabo, como consecuencia de diversas deficiencias que, afirma, se verificaron durante su tramitación y habrían afectado sus derechos a un debido proceso y a la defensa en juicio, garantizados tanto en la Constitución de la Provincia de Buenos Aires (Arts. 11, 15, 20 Inc. 3, 25, 56, 57 y Ccs.) como en la Nacional (Arts. 18, 19, 75 Inc. 22 y Ccs.); todo ello, advierte, conforme las siguientes consideraciones de hecho y de derecho.

1) Improcedencia del ajuste practicado en relación con la asignación de ingresos en el Convenio Multilateral. Sostiene la recurrente mediante el presente acápite, que el ajuste practicado carece de sustento fáctico y es el resultado de un procedimiento

poco racional, consistente en la orientación y segmentación de muestras y consultas a una muestra ya estratificada de clientes, dirigida a tergiversar la realidad o veracidad de los hechos.

Señala que lo expuesto, sumado a la normal y lógica falta de documentación en las oficinas de la empresa sitas en la Ciudad y en la Provincia de Buenos Aires (debido a los exiguos tiempos de la inspección y a que el grueso de la actividad de la firma se desarrolla en la Provincia de La Rioja), derivó en los resultados ilógicos sobre los cuales la ARBA erige su pretensión.

En este sentido, destaca que, en relación con el período fiscal 2004, la resolución de inicio dictada en las presentes actuaciones sigue el criterio propiciado por el Fisco bajo el expediente N° 2306-137086/04, el cual fue impugnado por la contribuyente y declarado nulo por este Tribunal; y que la muestra de clientes utilizada por aquél carece de explicación o justificación (toda vez que no se ha detallado su composición ni grado de representatividad).

Al respecto, explica que, a los fines de determinar el coeficiente de ingresos, la ARBA se basó en una circularización parcial, dado que no tuvo en cuenta los clientes de extraña jurisdicción, y que, en consecuencia, no tuvo en cuenta los ingresos de la venta minorista. Destaca que, mediante nota de fecha 1/2/05, enviada a la fiscalización, se informó que la empresa poseía locales (además de los ubicados en la Provincia de Buenos Aires) en Capital Federal, Córdoba, La Rioja, Mendoza y Santa Fé, debido a lo cual, dicha circunstancia no puede ser desconocida.

Afirma por lo demás, que la notable variación del coeficiente de ventas determinado por el Fisco, con respecto al determinado por la contribuyente, resulta demostrativo de la razonabilidad de su planteo.

En este contexto, culmina señalando que, tal como fuera advertido a la fiscalización, la administración central, la planta fabril, el depósito más importante y la venta principal de mercadería se encuentran radicados en la Provincia de la Rioja; y que, dicha circunstancia, demuestra lo erróneo y arbitrario del ajuste fiscal.

Finalmente, reitera que ninguna explicación se ha brindado respecto del porcentaje ajustado de ingresos atribuibles a la jurisdicción bonaerense.

2) Improcedencia de la determinación practicada en relación con coeficiente de gastos del Convenio Multilateral. Bajo el presente, la apelante se agravia en particular de los siguientes motivos de ajuste: a) Regalías (período fiscal 2004): en este sentido, afirma que la determinación de las regalías como un gasto no computable resulta contraria a lo dispuesto por el Art. 3 del Convenio Multilateral y, por lo demás, injustificada, toda vez que, considera, el Informe de la ex Dirección

Técnica Tributaria N° 41/2000, citado por la Autoridad de Aplicación, no resulta aplicable al caso de autos; y b) Gastos Bancarios (período fiscal 2004): al respecto, indica en primer lugar que se incluyeron en el ajuste a los intereses comerciales como un gasto computable, cuando este Tribunal, mediante sentencia del 20/4/09, sostuvo lo contrario; y, por lo demás, que al efectuar la apropiación a cada jurisdicción de dichos gastos bancarios en función del coeficiente de ingresos, se trasladan las inexactitudes denunciadas a su respecto. A su vez, en este último sentido, alega que los gastos bancarios en cuestión se componen por las denominadas “comisiones bancarias originadas por ventas con tarjeta de crédito” (venta de locales) y “otras comisiones bancarias”; y que, en el caso de las primeras, debieron ser asignadas a la jurisdicción donde se realizó la operación.

3) Incorrecta distribución de base imponible entre la actividad industrial y la actividad de reventa. Al respecto, destaca que la ARBA, a partir de los datos obtenidos de la Aduana Argentina acerca de los despachos de importación de la empresa, concluyó erróneamente que existe una omisión de declaración de la base imponible.

Explica que el Fisco tomó, para los distintos artículos importados por “UNISOL S.A.”, el “Nomenclador Común del Mercosur”, sin tener en cuenta que tiene funciones y utilidades distintas al nomenclador del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alega que, de ese modo, se descartó la verdadera tarea de industrialización que lleva a cabo la firma.

Finaliza afirmando que la sola utilización del citado nomenclador del Mercosur no puede derivar válidamente en la conclusión de que la mercadería involucrada resulta ser un producto “no industrializado”. Considera que ello resulta irrazonable, toda vez que, sostiene, decenas de productos ingresan al país como manufacturados y son utilizados posteriormente como materia prima para la elaboración de otros productos. Ejemplifica su postura con diversos casos.

4) Inaplicabilidad de la multa por omisión. Error excusable. Bajo el presente, sostiene que la determinación del impuesto sobre base presunta no es apta para fundar la aplicación de una multa por omisión. Cita jurisprudencia.

Describe los elementos del tipo omisivo que configuran la infracción y opone el error excusable como eximente de responsabilidad. Desarrolla el alcance que, entiende, debe tener dicho instituto con abundante cita de precedentes.

En subsidio, solicita la reducción de la multa aplicada a su mínimo legal, destacando que la contribuyente actuó de buena fe, cumpliendo con los deberes formales de rigor y no posee antecedentes en su contra.

5) Inaplicabilidad de intereses. En este punto, manifiesta que al resultar

improcedente el reclamo del capital, los intereses establecidos devienen abstractos en virtud de resultar accesorios a aquel.

Subsidiariamente, opone como causal exculpante o, eventualmente, de reducción de la tasa a un límite razonable y vigente en el mercado, la “mora inculpable”, prevista en el artículo 509 del Código Civil. Expresa, que los intereses previstos por el artículo 86, aplicados junto a los recargos del artículo 87 los convierte en usurarios, planteando su inconstitucionalidad.

6) Inaplicabilidad de responsabilidad solidaria a miembros del directorio. Bajo el presente, luego de describir la naturaleza de la solidaridad, afirma que el Tribunal Fiscal de Nación se ha pronunciado al respecto señalando que difiere de la del Código Civil, en tanto los presuntos responsables pueden eximirse de su obligación si demuestran que han estado en imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

Alega al respecto que se trata de una responsabilidad por deuda ajena, de tipo subjetiva, represiva y que requiere el incumplimiento del deudor principal. Agrega que, para su extensión, debe comprobarse la actuación individual de cada director.

Finalmente, cita abundante jurisprudencia y lo dispuesto por el Art. 274 de la Ley de Sociedades Comerciales, y solicita que se rechace la responsabilidad endilgada, toda vez que lo contrario implicaría una violación al principio de supremacía de las leyes federales (Conf. Art. 31 de la Constitución Nacional).

Acompaña prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que la Representación Fiscal, luego resumir los antecedentes del caso y los agravios de la apelante, procede a su refutación.

En primer lugar, expone con respecto al coeficiente de ingresos utilizado para determinar la base imponible atribuible a la provincia, que se tomó, para el período fiscal 2004 (junio a diciembre), el coeficiente unificado determinado a través de la Resolución Determinativa y Sumarial N° 337/07 (expediente N° 2306-137086/04), el cual fue convalidado mediante Sentencia de este Tribunal registrada bajo el N° 1639.

A su vez, con respecto al período fiscal 2005, señala que se determinó el coeficiente unificado del Convenio Multilateral mediante una muestra circularizada de clientes de los meses de abril/2002 a marzo/2003 (ya que la fiscalizada no aportó los comprobantes respaldatorios de sus ingresos); y que se calculó en función del relevamiento del lugar de entrega de los bienes consignado en la documentación respaldatoria de ingresos aportada por la contribuyente, correspondiente únicamente

al período enero a marzo de 2004, en razón de no haber aportado la firma documentación respecto a los períodos abril a diciembre de 2003.

En este marco, frente a la ausencia de detalle de la muestra en cuestión, alegada por la recurrente, advierte que dicho detalle surge de los considerandos de la disposición apelada y de las constancias obrantes en las actuaciones; y que, sin perjuicio de ello, el método empleado fue refrendado por este Tribunal en la Sentencia *ut supra* citada. Expresa que, a todo evento, son los apelantes quienes deberían demostrar la improcedencia de este, agregando -mediante cita de un precedente de este Tribunal- que las liquidaciones efectuadas por el Fisco gozan, en principio, de legitimidad.

Por su parte, en lo relacionado con las impugnaciones efectuadas sobre el coeficiente de gastos, ratifica la postura asumida en la disposición determinativa, en cuanto a la exclusión de las regalías como gasto computable y, con relación a los intereses comerciales, manifiesta que han sido considerados computables; todo ello, en concordancia con lo resuelto en la Sentencia de Sala III registrada bajo el N° 1639 (“UNISOL S.A.”, del 20/04/09).

En otro orden de cosas, analizando la impugnación del procedimiento utilizado para la distribución de la base imponible, aclara que éste fue aplicado en razón de que la firma no aportó la documentación respaldatoria de los ingresos correspondientes a los períodos fiscalizados, ni justificó las diferencias detectadas entre las declaraciones juradas de IVA y del tributo de marras, lo cual fue solicitado oportunamente por la inspección actuante (Actas de Requerimiento R-054 N° 010022514, del 25/06/2008, N° 010022903, del 07/07/2008, y N° 010023092, del 14/07/2008).

Así, luego de reiterar que la apelante ha omitido acreditar su postura mediante el acompañamiento y/u ofrecimiento probatorio correspondiente, señala que la determinación impositiva llevada a cabo, se ha ceñido en todas sus etapas a la normativa fiscal aplicable, respetándose en todas y en cada una de las instancias el debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente. Advierte, mediante la cita de un precedente de este Cuerpo, que para la procedencia de la nulidad articulada resulta necesario que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente en contra de la defensa, todo lo cual, alega, no se presenta en las actuaciones.

Por su parte, con respecto a la sanción impuesta, resalta que la firma incurrió en la infracción calificada como omisión del tributo del artículo 53 del Código Fiscal (T.O. 2004), que describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento. Asimismo, expresa que, debido al criterio

objetivo de la aplicación de la multa, no resulta necesario el análisis de la existencia de la intención del infractor. Referencia diversos precedentes.

A su vez, sostiene la improcedencia del error excusable invocado, destacando que la firma no ha probado su imposibilidad en el cumplimiento de la obligación, ni error alguno, limitándose a efectuar una interpretación conveniente a sus intereses; máxime, agrega, cuando la firma pudo hacer uso del instituto de la Consulta, regulado en el Código Fiscal.

A continuación, en relación con los agravios concernientes a la responsabilidad solidaria imputada, resalta que el código en la materia coloca a los sindicatos responsables en la misma posición que el deudor principal a los fines del cobro de la deuda. Expresa que al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional para reputar que quien disponga o administre los fondos del ente social, es responsable solidario con el contribuyente, pudiendo eximirse de la misma si acredita haber exigido de los sujetos pasivos los fondos necesarios para el pago y que estos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva, extremo que, alega, no se encuentra cumplido por parte de los apelantes.

Agrega que, así, se invierte la carga de la prueba y se pone en cabeza del responsable solidario la demostración de que de su parte arbitró los medios necesarios para el posible cumplimiento de la obligación tributaria.

En este sentido, afirma que la Agencia se ha limitado a cumplir los distintos pasos procesales dispuestos por las normas aplicables, partiendo de la reconocida calidad de los apelantes como integrantes del órgano de administración de la firma de autos, en cada uno de los períodos ajustados, conforme los artículos 18, 21 y 55 del Código Fiscal (T.O. 2004).

En otro orden, con respecto al planteo de la apelante por el cual sostiene que la responsabilidad personal de los directores debe circunscribirse al marco de la legislación de fondo, aclara que no debe confundirse el marco regulatorio de la estructura y funcionamiento de la sociedad, cuya competencia para legislar se encuentra atribuida de manera exclusiva a Nación, con el instituto de la solidaridad en materia fiscal, cuestión de competencia exclusiva de la provincia, en virtud de las facultades no delegadas a la Nación (artículo 121 de la Constitución Nacional). Cita jurisprudencia.

Por último, expresa que, no existiendo concurso preventivo, el agravio atinente a la cosa juzgada concursal deviene abstracto.

Conforme lo expuesto, solicita se confirme la resolución recurrida en todos sus

términos.

III.- VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, corresponde establecer si, a la luz de los agravios de la parte apelante, la Disposición Delegada –Determinativa y Sancionatoria– (GR) N° 7702/09, se ajusta a derecho.

A tal fin, en primer término debo señalar que si bien la recurrente solicita a este Tribunal que declare la nulidad de la citada disposición, dicha petición resulta improcedente en el caso, toda vez que, por un lado, omite por completo detallar cuáles fueron los desvíos que –según sus dichos– afectaron su derecho de defensa durante el desarrollo de los procedimientos de verificación y determinación de oficio; y, por lo demás, por cuanto los restantes planteos introducidos por aquella, no traen aparejados la existencia de ningún perjuicio concreto que deba ser solucionado a través de la declaración de nulidad que pretende.

En este sentido, y teniendo especialmente en cuenta que en materia de nulidades rige el principio de especificidad –en virtud del cual no existen nulidades sin ley específica que las establezca–, considero que las cuestiones planteadas no hacen a la validez formal del acto, sino la justicia de la decisión, debido a lo cual, deben hallar reparación por vía del recurso de apelación y no por el de nulidad (Conf. Art. 128 del Código Fiscal, que admite una distinción entre ambos); lo que así declaro.

Resuelto ello, y comenzando con el análisis de los agravios de fondo incoados contra la determinación y ajuste practicados por la Autoridad de Aplicación, considero necesario advertir en este punto de una circunstancia con decisiva incidencia en la resolución de la controversia planteada, cual es la ausencia total acompañamiento u ofrecimiento probatorio alguno, por parte de la apelante, tendiente a acreditar los distintos extremos que plantea en sustento de dichos agravios; circunstancia que, por lo demás, se advierte asimismo en la etapa de descargo del procedimiento de determinación de oficio llevado a cabo a través del presente expediente.

Lo expuesto, insisto, resulta particularmente destacable en atención a la naturaleza de los planteos formulados por la recurrente (resumidos en el Considerando I de la presente), y deriva en la necesidad de resolver la controversia sobre la base de las constancias de autos.

Así, en relación con la controversia planteada sobre el ajuste practicado en el coeficiente de ingresos –del Coeficiente Unificado de Distribución– del Art. 2 del convenio Multilateral, es dable efectuar las siguientes consideraciones.

Frente a la arbitrariedad alegada por la apelante, en virtud de haber utilizado el

Fisco, para los meses junio a diciembre de 2004, el coeficiente determinado en el expediente 2306-137086/04 para los meses enero a mayo de dicho período fiscal, lo primero que debo advertir es que, contrariamente a lo alegado por aquella, esta Sala, en su anterior composición y por mayoría, no solo no declaró la nulidad de la determinación en cuestión, sino que expresamente la ratificó (ver “Unisol SA”, Sentencia de Sala III, Registro N° 1639).

A su vez, no puede dejar de destacarse que el método presuntivo empleado por el Fisco para llevar a cabo la determinación cuestionada, resulta procedente (al igual que lo resultó en el precedente señalado), en atención a la ausencia total de colaboración de la firma contribuyente durante la etapa de fiscalización.

Cabe recordar en este punto, que los contribuyentes deben cooperar con la inspección, toda vez que durante la etapa de verificación o fiscalización, el particular concurre como colaborador de la ARBA, aun cuando defienda sus derechos subjetivos; la buena fe, la lealtad y la probidad deben caracterizar todo el proceso y la actividad de las partes en él.

En efecto, la Autoridad de Aplicación requirió a la a la contribuyente, en numerosas oportunidades, la documentación necesaria a efectos de corroborar el cálculo del coeficiente de ingresos declarado por ella, sin obtenerla (Actas de Requerimiento R-054 N° 0100022514 –a fojas 4150/4151–, N° 010022903 –a fojas 4154/4155– y N° 010023092 a fojas 4217/4218–).

Al respecto, no resulta ocioso destacar que dicha conducta configuró la infracción de resistencia pasiva a la verificación, sancionada mediante la Disposición N° 7/09 dictada en el Expediente N° 2306-289723/09 (ver fojas 4871/4872 y, asimismo, acápite “25 COMPORTAMIENTO DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA FISCALIZACIÓN” del Informe Final agregado a fojas 4688/4704).

A su vez, cabe señalar particularmente que, en contradicción a lo sugerido en el recurso bajo tratamiento, en el sentido de que el incumplimiento a los requerimientos formulados obedecía a los exiguos plazos otorgados a tal fin y al hecho de encontrarse la documentación solicitada en la provincia de La Rioja, en el Informe Final –*vide* fojas 4694– se indica: “...*vale mencionar que según manifestó la firma en nota aportada a la presente fiscalización (fs. 203 y 2004), el libro donde se registraron las ventas y las cobranzas de los meses de junio de 2004 a noviembre del mismo año se destruyó como consecuencia de un incendio que sufrió en sus instalaciones del Parque Industrial de la localidad de Pilar, provincia de Buenos Aires, motivo por el cual no puede aportar detalle de las ventas en dichos períodos...*”.

En este contexto, adquiere relevancia lo expresado por el Inspector actuante en dicho Informe Final (a fojas 4688/4704), en relación con las manifestaciones formuladas por la ahora apelante: *“A pesar de la poca colaboración de la empresa con la fiscalización, en las distintas actuaciones se detectó que todo lo manifestado por el contribuyente adolece de falsedad o parcialidad, a saber: 1) La ‘Administración, venta y depósito’ se ubica en el establecimiento ubicado en el predio del Parque Industrial de Pilar de la calle 13 y 9 (lote 3), en la localidad de Pilar, Provincia de Buenos Aires, según se observa de todas las facturas y remitos aportados por los clientes circularizados y que corresponden al punto de venta N° 1, a modo de ejemplo se citan las fs. 4158 a 4216, esto se repite para todos los clientes circularizados. Siendo este punto de venta el más importante y del cuál se realizan la mayor parte de las ventas y el resto se hace desde los locales propios de venta al público distribuidos en su mayoría en la Ciudad de Buenos Aires y la Provincia de Buenos Aires. 2) Las ventas mayoristas se facturan en su mayoría en el punto de venta N° 1 ubicado en calle 13 y 9 (lote 3) de la localidad de Pilar, Provincia de Buenos Aires. Con respecto al lugar de entrega existen distintas modalidades a) entrega en el domicilio del cliente con flete a cargo de Unisol S.A., b) retira el cliente de la planta, y entrega en el domicilio de una empresa transportista con flete a cargo del cliente. 3) La empresa declara como actividad la fabricación de calzado deportivo y que esta se realiza íntegramente en la Provincia de La Rioja. En el transcurso de la fiscalización se recepciona en el expediente un despacho de aduana en el cuál se observa que lo que se estaba importando era calzado deportivo marca ‘Puma’. Esta era una importación para consumo que tenía como país de origen Brasil. A raíz de esto se procede a libar oficio a la AFIP, Dirección General de Aduanas, solicitando se informara la totalidad de las operaciones de importación efectuadas por la firma durante el período fiscalizado. Del análisis de la información obtenida de los despachos de aduana se conoce que se estaba importando productos manufacturados, materia prima y maquinarias. En relación a este tema se volverá a su análisis más adelante cuando se analice la base imponible del Impuesto que nos ocupa”* (ver fojas 4693 Vta.).

Volviendo entonces al análisis del planteo formulado, debo resaltar que, tal como se adelantó, la apelante no ha aportado ni solicitado la producción de prueba alguna en esta instancia recursiva que demuestre la incorrección del coeficiente determinado en este punto, atento lo cual, los agravios solo alcanzan la calificación de meras manifestaciones.

Tampoco provee explicaciones respecto de la existencia y magnitud del “Punto de Venta N° 1” ubicado en el Parque Industrial Pilar, Provincia de Buenos Aires, que fuera denunciado por el inspector actuante como no declarado por la contribuyente y calificado, por aquel, como el punto de comercialización más importante de la firma.

De hecho, se advierte en el acto apelado que *“...en las citadas actuaciones [en referencia al Expediente N° 2306-137086/04] se detectó que 58 puntos de venta de un total de 96 se ubican en la provincia de Buenos Aires (información de A.F..P.), y que el punto de venta de mayor facturación (N° 1) se encuentra ubicado en el predio del Parque Industrial Pilar de la Calle 13 y 9 (Lote 3) de la Localidad de Pilar, provincia de Buenos Aires, en base a la documentación aportada por los clientes (fs. 4723 vta. y 4724), no habiendo aportado el contribuyente documentación que desvirtúe dicha información; Que resulta sugestivo que luego del tiempo transcurrido después de la determinación efectuada en las actuaciones 2306-137086/04 (notificadas el 14/06/2007 según fojas 4746) el contribuyente se limita a expresar genéricamente su reproche a la muestra utilizada por la inspección para atribuir ingresos, motivo por el cual resultan aún más inatendibles sus manifestaciones”* (ver fojas 4884 Vta.).

Por su parte, cabe resaltar que, a fin de establecer la razonabilidad del coeficiente de ingresos determinado por la contribuyente para el período 2005, se le requirió que aportara la totalidad de los comprobantes de ventas efectuadas desde abril de 2003 a marzo de 2004, los remitos vinculados con dichas facturas y las correspondientes notas de débito y de crédito. Sin embargo, solo aportó la documentación solicitada en relación a los meses de enero, febrero y marzo de 2004, con la limitación de que para el periodo marzo de 2004 la firma solo exhibió las facturas y remitos emitidos en dicho periodo y no exhibió las notas de crédito correspondientes a ese mes (todo lo cual, fue analizado y considerado por la inspección; ver fojas 4696/4697).

En definitiva, la ausencia de mayores precisiones en los planteos formulados, sumado al incumplimiento de la carga probatoria que pesa sobre la apelante, determinan, en el contexto descripto, la ratificación de la determinación objetada en este punto; lo que así declaro.

Resuelto lo que antecede, corresponde analizar los agravios incoados contra el coeficiente de gastos –del Coeficiente Unificado de Distribución– determinado por la Autoridad de Aplicación (Conf. Art. 2 del Convenio Multilateral).

Así, en primer término, debo abordar el planteo de la apelante por el cual afirma –en lo sustancial– que los gastos por regalías resultan computables en aquel coeficiente, al no estar incluidos en el listado de gastos no computables previsto por Art. 3 del Convenio Multilateral y por no resultar aplicable al caso el Informe de la ex Dirección Técnica Tributaria N° 41/2000 (citado por el Juez Administrativo).

Cabe destacar en este punto, que el Fisco ajustó dichos gastos advirtiendo que *“...no obedecen exclusivamente a la prestación de un servicio de asesoramiento técnico por parte de PUMA INTERNACIONAL, sino que implican fundamentalmente*

el uso de la marca por parte del contribuyente, entendiéndose que el asesoramiento es un componente necesario para su efectivo uso atento a que los diseños de los productos comercializados no son de propiedad de la licenciataria. Asimismo, las regalías se establecieron en forma global sin realizar una apertura de sus componentes” (ver fojas 4888 Vta./4889 del acto apelado).

Al respecto, resalta el Juez Administrativo que la contribuyente celebró con “PUMA AG Rudolf Dassler Sport” un contrato de transferencia de Tecnología, otorgándole a aquélla una licencia exclusiva e intransferible para utilizar el *Know How* Técnico licenciado (que comprende toda la información técnica relativa a la fabricación, armado y verificación de los productos que fabrique y venda la licenciataria dentro del territorio de la República Argentina) a cambio del pago de una regalía corriente del 6,5% (y mínima de \$ 1.950.000) para el año 2004; del 7% (y mínima de \$2.240.000) para el año 2005; y del 7,5% (y mínima de \$ 2.625.000) para el año 2006.

Ahora bien, frente al agravio expuesto, corresponde señalar liminarmente que, si bien el Art. 3 del Convenio Multilateral no enumera a dichos gastos dentro de aquellos expresamente previstos como no computables, cierto es que el listado contenido en la norma es meramente enunciativo, tal como desde hace tiempo tienen resuelto la doctrina y jurisprudencia mayoritaria, y los organismos de aplicación del citado convenio.

En este sentido, impera el criterio según el cual, un gasto no debe ser computado para el cálculo del coeficiente respectivo cuando no es representativo o útil para medir el volumen de la actividad desarrollada por la empresa contribuyente en las distintas jurisdicciones intervinientes, de forma tal que se justifique distribuir entre ellas la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos derivado de su ejercicio.

En este contexto, debo entonces adelantar que, siguiendo el criterio que expusiera en mi voto para la causa “Beiersdorf SA” (Sentencia de Sala I, de fecha 3 de junio de 2021, Registro N° 2307), coincido con la posición sostenida por el Fisco.

Al respecto, considero apropiado comenzar recordando que los “gastos” incurridos en el desarrollo de la actividad participan en un 50% en la determinación del referido Coeficiente Unificado de Distribución pero es condición requerida para su inclusión en el cálculo calificar de “gastos computables”, esto es **que sean pasibles de ser identificados con cada una de las jurisdicciones que los soportan. Es decir, que resulten “útiles” para asignar a las mismas la base imponible del impuesto.**

Por ello, las regalías que un contribuyente paga para adquirir el derecho de uso de una marca o patente de un determinado artículo, producto o imagen –al igual que el costo de las materias primas y materiales que adquiere, los impuestos que afronta, el gasto que invierte en publicidad institucional, etc.–, resultan, en mi criterio, no computables, ya que no son pasibles de ser identificados de manera directa con una o varias jurisdicciones, habida cuenta de que no reflejan, desde un punto de vista conceptual, la actividad desplegada en alguna de ellas en particular.

Bajo tal entendimiento, carece de relevancia la modalidad de cálculo acordada para su pago por cuanto cualquiera sea –por unidad vendida, por unidad producida, valor fijo y sus posibles combinaciones– no se ve alterada la naturaleza de la “regalía”, es decir, el concepto primario de que no es útil para medir la actividad desarrollada en cada jurisdicción.

En efecto, en el caso en tratamiento, que el monto a erogar resulte de aplicar un porcentaje a las ventas, no conlleva a que su pago refleje o se corresponda con un gasto efectuado en la jurisdicción vendedora. Ello, por cuanto **no se trata de una erogación asimilable a los gastos efectuados para la comercialización de los productos (gastos incurridos por el ejercicio de la actividad de venta).**

Por el contrario, se trata de **un gasto necesario para la producción o conformación del bien a comercializar**, un “costo” generalmente variable (cuyo valor se puede cuantificar de diversas maneras). **O sea, la empresa debe gastar para adquirir el derecho a producir conforme la marca y/o utilizar una imagen en el bien a comercializar, no lo hace para ejercer o desarrollar la actividad de venta.**

En otros términos, entiendo que con la asignación jurisdiccional del pago por regalías en función de las ventas realizadas, se ve tergiversado el fin perseguido por el Convenio Multilateral a la hora de distribuir la base imponible del gravamen entre las jurisdicciones participantes, consistente en sopesar la actividad desplegada por el contribuyente en cada una de ellas computando el gasto efectivamente realizado en las mismas.

Por otra parte, ello conlleva a que cuando la regalía es calculada en función de las unidades producidas, su monto se asigne en el 100% a la jurisdicción productora.

Resulta paradójico que una empresa obtenga dos coeficientes absolutamente distintos en virtud a si el compromiso de pago de regalías a su proveedor ha sido fijado en función de las unidades vendidas o de las unidades producidas, siendo que la actividad desarrollada es la misma, en ambas situaciones, en

todas las jurisdicciones intervinientes –simplemente imaginemos que en un año se verifica la misma cantidad de unidades producidas que las vendidas y que el pago de la regalía se acordó en un valor fijo por cada una de ellas. El monto del gasto total será el mismo cualquiera sea la modalidad de cálculo pactada, pero el coeficiente único variará considerablemente en caso de que sea computado en su determinación, atendiendo, en un caso, al lugar de ubicación de la fábrica en la que se produce y, en el otro, a las jurisdicciones en las que se verificaron las ventas–.

Y, en tal sentido, me pregunto ¿por qué no considerar gasto computable al impuesto (o tasa) que se liquide aplicando una alícuota (o monto fijo) sobre el monto total o de cada unidad comercializada y distribuir su importe en función de las ventas realizadas en cada jurisdicción, conforme su fórmula de cálculo –por caso el Impuesto sobre los Ingresos Brutos–?, quienes elaboraron las bases del Convenio Multilateral y definieron que el gasto en impuestos no se computa ¿no lo advirtieron? ; o bien, entre innumerables ejemplos que podrían enunciarse, en caso de haberse pactado que el sueldo de un empleado que trabaja en la administración central de la empresa se ve incrementado en el mismo porcentaje en que lo hicieron las ventas ¿el gasto incurrido en ese adicional salarial se atribuye a la jurisdicción donde trabaja o se distribuye a las diversas jurisdicciones en función de las ventas realizadas en las mismas?

Así las cosas, estimo apropiado mantener el criterio sostenido en diversas sentencias en las que he tomado intervención, tales como: “Massalín Particulares S.A.” –Sentencia de Sala II de fecha 23 de abril de 2019, Registro N° 2789)– y “Praxair Argentina S.A.” –Sentencia de Sala I de fecha 3 de septiembre de 2019 Registro N° 2210. En ellas se hace referencia a la existencia, entre otros, de los siguientes antecedentes: “Massalin Particulares”, Sentencias de Sala III de fecha 21 de mayo de 2013 y de Sala II de fechas 10 de junio de 2013 y 11 de febrero de 2016; “Blockbuster Argentina SA”, Sentencia de Sala II de fecha 11 de junio de 2013; “Nike Argentina S.R.L.”, Sentencia de Sala III de fecha 24 de noviembre de 2016; “Nestlé de Argentina S.A.”, Sentencia de Sala III de fecha 5 de mayo 2016; “Nidera S.A.”, Sentencia de Sala III de fecha 26 de abril de 2018; así como se señala que “...la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata, en la causa ‘Massalin Particulares SA c. Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ recurso directo Tribunal de Apelación Fiscal’, Sentencia del 15/05/2013, por mayoría (voto de los Dres. De Santis y Milanta)...-en la cual se afirmó- ‘... Considero no computable a ese efecto el costo por regalías que acredita el trámite administrativo como consecuencia de los contratos de transferencia de tecnología y explotación de patentes de invención que celebrara la actora con la empresa ‘Phillip Morris Products SA’... En tal sentido, cabe aclarar que las erogaciones de la demandante, por el aludido concepto y como contraprestación para quien concede la franquicia o el uso

de componentes de su know how, no guardan relación ninguna con su actividad económica en la jurisdicción local ni constituyen un parámetro válido para establecer su entidad. Por ello es que los desembolsos consecuentes a relaciones contractuales de transferencia de tecnología son asimilables al costo de producción y así no computables en el coeficiente de gastos...”.

Finalmente, debo señalar que no desconozco lo resuelto por la Comisión Plenaria del Convenio Multilateral mediante las Resoluciones CP N° 1/18 (“ADT Securory Services SA c/provincia de Buenos Aires”), N° 26/18 (“Cepas Argentinas SA c/provincia de Buenos Aires”) y N° 6/19 (“Whirlpool Argentina SA c/provincia de Buenos Aires”). Sin embargo, advierto dos cuestiones: la primera, que datan del año 2018 y 2019, siendo que en los años previos se expidieron por la “no computabilidad”; y la segunda, es que de su lectura se desprende que **el argumento sustancial es que existe una relación de que a “mayor venta mayor gasto”,** porque éste se calcula sobre aquella, **no obstante ser la regalía el pago a un tercero de un derecho de uso.**

Para concluir, a los fines de facilitar la ubicación temporal de la problemática planteada y los fundamentos utilizados, efectúo una breve enumeración de las mismas.

En los siguientes casos concretos, los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral se expidieron en el sentido de que los gastos por regalías no son computables: “Nobleza Piccardo SA c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución C.A. N° 15/2012 y C.P. N° 13/2013; “Cosméticos Avón SACI c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución C.A. N° 26/2014; “Ford Motors SCA c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución C.A. N° 1/2015; “Nike Argentina SRL c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución C.A. N° 41/2015 y C.P. N° 13/2016; “SIDUS SA c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución C.A. N° 24/2015; “Cepas Argentinas SA c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución C.A. N° 26/2016 y C.P. N° 5/2017; “Cepas Argentinas SA c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución C.A. N° 44/2017; y “ADT Security Services SA c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución C.A. N° 21/2017.

Para ello, la Comisión Plenaria sostuvo, por caso, en su Resolución N° 5/2017 (Cepas Argentinas) “Que.... esta Comisión tiene dicho que los gastos por regalías realizados por el franquiciado son la compensación pecuniaria por la actividad desarrollada por quien concede el ‘know how’, pero no tienen relación con el ejercicio de la actividad económica llevada a cabo, en el caso, por Cepas Argentinas, de manera que no proporcionan parámetros válidos para determinar la magnitud o cuantía de la actividad de la firma en una determinada jurisdicción; consecuentemente, se está en presencia de un ‘gasto no computable’ a los fines de la conformación del coeficiente respectivo (‘Nobleza Piccardo S. A. c/ provincia de

Buenos Aires’ –Resolución (C. P.) N° 13/2013– y ‘Nike Argentina SRL c/ provincia de Buenos Aires’ –Resolución (C. P.) N° 13/2016–, entre otros precedentes).’

Y, con posterioridad, en las siguientes resoluciones, la Comisión Plenaria los consideró computables asignándolos conforme las ventas realizadas: “ADT Security Services SA c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución N° 1/2018 (no ratifica la Resolución C.A. N° 21/2017); “Whirlpool Argentina S.R.L. c/ provincia de Buenos Aires”, Resolución N° 24/2018 (no ratifica la Resolución C.A. N° 4/2018); “Cepas Argentinas SA c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución N° 26/2018 (no ratifica la Resolución C.A. N° 44/2017); “ADT Security Services SA c/Provincia de Buenos Aires” Resolución N° 16/2019 (no ratifica la Resolución C.A. N° 45/2018); “Whirlpool Argentina S.R.L. c/ provincia de Buenos Aires” Resolución N° 23/2019 (ratifica la Resolución C.A. N° 6/2019).

Podríamos concluir, de manera genérica, que la Comisión Plenaria cambió su criterio (año 2018), haciendo hincapié en un caso bastante particular como el de la empresa “ADT”, para luego extenderlo a las demás sin distinción alguna.

Asimismo, la reversión del criterio por parte de la Comisión Plenaria (Resolución N° 26/2018) en el caso de “Cepas”, no solo significó la no ratificación del criterio sentado por la Comisión Arbitral en la resolución apelada (Resolución N° 44/2017), sino también lo fue respecto de una resolución de la propia Comisión Plenaria (Resolución N° 5/2017) dictada para el mismo contribuyente, para un periodo fiscal anterior.

En cuanto a los argumentos utilizados para ello destaco que en su Resolución N° 1/2018, “ADT Securiy Services S.A. c/ provincia de Buenos Aires” la Comisión Plenaria afirma que: “a mayor actividad (ventas) mayor será la erogación”, para luego sostener que “...observándose que, en la situación bajo análisis, el monto pagado en concepto de regalías por uso de marca se abona en función a los ingresos y, consecuentemente, se torna un claro cuantificador de la actividad desarrollada por el contribuyente.”).

Y, luego en la Resolución N° 24/2018, “Whirlpool Argentina S.R.L. c/ provincia de Buenos Aires”, afirma: “... el monto pagado en concepto de regalías por uso de marca se abona en función a los ingresos y, consecuentemente, se torna un claro cuantificador de la actividad desarrollada por el contribuyente. Que, en efecto, en el caso concreto, existe una relación directa entre el monto de las regalías pagadas por Whirlpool Argentina S.A. y su actividad desarrollada en cada jurisdicción, por lo cual, a mayor actividad (ventas) mayor será la erogación por tales conceptos. Que, por lo expuesto, en este punto corresponde revocar la resolución apelada.”. Finalmente, la Comisión Arbitral se hace eco de tales fundamentos respecto del mismo

contribuyente (Resolución N° 6/2019) .

Por último, no puedo soslayar la reciente publicación de la Resolución General Interpretativa N° 8/2020, de aplicación a partir de dicho ejercicio fiscal, cuyos conceptos no comparto en virtud de lo expuesto precedentemente, pero que entiendo resulta muy oportuna en función de las contradicciones expuestas por parte de los Organismos del Convenio Multilateral e imprescindible para asegurar los derechos de los contribuyentes, atento a los intereses fiscales a los que se encuentran sometidos.

En virtud de todo lo hasta aquí expuesto, confirmo el ajuste practicado por ARBA por el que asigna el tratamiento de gastos no computables a las regalías pagadas; lo que así declaro.

En otro orden, en relación con el agravio de la apelante por el cual afirma que el Fisco incluyó a los intereses comerciales como un gasto computable, cuando este Tribunal, mediante la Sentencia del 20/4/09, sostuvo lo contrario (en referencia a la Sentencia dictada por la Sala III de este Tribunal, en su anterior composición, en la causa “Unisol S.A.”, Registro N° 1639), debo advertir que, contrariamente a lo alegado por aquélla, ha destacado el Juez Administrativo en el acto impugnado que, precisamente, a raíz de lo resuelto mediante el fallo citado y la correspondiente impugnación formulada en la instancia de descargo, se *“...hace lugar al planteo incoado por el contribuyente y se consideran a los mismos como gastos no computables en virtud de lo establecido por el art. 3 inciso e) del Convenio Multilateral, y en tal sentido se procede a rectificar los Formularios R-055 los cuales se agregan a fojas 4870 (...) cabe señalar que atento a que los mencionados intereses se atribuyeron a Provincia de Buenos Aires en función del resto de los demás gastos, su exclusión no altera cuantitativamente el coeficiente de gastos correspondiente a dicha jurisdicción, no alterando en consecuencia el presente ajuste fiscal”* (ver fojas 4887 Vta.).

Dicha rectificación resulta fácilmente apreciable del confronto entre los Formularios R-055 de fecha 31/07/08 (agregados a fojas 4648) y los rectificados en fecha 09/06/2009 (agregados a fojas 4870), por lo que el planteo efectuado deviene improcedente; que así se declara.

A su vez, con respecto a la inclusión de los gastos bancarios en la determinación del coeficiente de gastos bajo estudio, cabe advertir que la apelante no plantea la improcedencia de la misma, sino que, en rigor, se agravia de la atribución jurisdiccional que ha efectuado el Fisco de aquellos gastos, afirmando que la misma resulta inexacta.

Sin embargo, advierto dos cuestiones que sellan la suerte adversa que ha de correr el planteo formulado: en primer lugar, en relación con la alegación de que la atribución resulta inexacta, la apelante ha omitido totalmente –tal como se destacó particularmente *ut supra*– acompañar u ofrecer medios probatorios tendientes a acreditar la incorrección denunciada, resultando dicha circunstancia una carga que pesa sobre su parte; y, en segundo término, que la afirmación de la apelante en el sentido de que dentro de los gastos bancarios se encuentran “...*comisiones bancarias originados por ventas con tarjeta de crédito (ventas de locales)*” que debieran asignarse al lugar de la operación, carece de mayor detalle o explicación (incumpliendo claramente la carga impuesta por el Art. 120 del Código Fiscal vigente), y presenta la misma orfandad probatoria resaltada precedentemente.

Por lo demás, esta última resultar ser, en rigor, el producto de una reflexión tardía, al no haber sido materia de controversia en la etapa administrativa de descargo.

Consecuentemente, corresponde confirmar el acto apelado en este punto; lo que así declaro.

Por último, corresponde analizar el agravio incoado contra la distribución practicada por el Fisco de la base imponible vinculada a las actividades industrial y de reventa de la firma; y contra la utilización del nomenclador común de posiciones arancelarias del MERCOSUR.

Plantea la apelante, con respecto a la naturaleza de la actividad desarrollada, la incorrecta calificación por parte del Fisco de los productos importados por “UNISOL S.A.”, en el entendimiento de que, de tal modo, se desconoce la verdadera actividad que se despliega sobre esa mercadería, y su proceso de industrialización.

Frente a ello, estimo necesario señalar que, en el acto apelado, se expone, en atención a idéntico planteo formulado en la instancia de descargo, que la contribuyente no sólo ha aportado parcialmente la información solicitada durante la inspección, sino que no ha acompañado ni ofrecido prueba alguna –en dicha instancia administrativa– tendiente a acreditar sus alegaciones, resaltándose en este marco que “...*es dable destacar que el procedimiento cuestionado por la fiscalizada se efectuó en virtud haberse detectado diferencias entre los montos declarados por el contribuyente en las Declaraciones Juradas de IVA y los montos declarados en Ingresos Brutos. En razón de ello, se analizó la totalidad de las operaciones de importación para consumo efectuadas durante los períodos fiscalizados informados por AFIP (fs. 356/467) (...) del análisis de la información obtenida de los despachos de aduana (Papel de trabajo obrante a fojas 4560/4576) se conoce que se estaba importando productos manufacturados, materia prima y maquinarias; Que no existen dudas respecto al destino que en territorio de la República Argentina se le otorgó a*

los bienes, ya que al ingresar al país el importador debe hacer una declaración de que tipo de bienes son los que importa, siendo en el caso en examen importaciones para el consumo”.

Y así, se indica: “...por lo tanto se realizó un análisis concienzudo de lo importado por el contribuyente durante el período fiscalizado (Papel de trabajo de fojas 4560/4576) observándose el ingreso de partes de calzado, calzado con suela de caucho, plástico, cuero natural, T-shirt de fibra sintéticas o artificiales, suéteres, abrigos con rellenos y sin rellenos, pantalones largos, calzados deportivos para futbol, calzados para tenis, baloncesto y gimnasia, otros calzados deportivos con parte superior de cuero o caucho, cueros y pileles de gamuza (...) Que conforme luce en papel de trabajo obrante a fojas 4577/4589 de las presentes actuaciones, se tomaron únicamente los productos que por su denominación se infiere no son partes de productos elaborados por el contribuyente (ejemplo: calzado con suela de caucho, plástico, cuero, T-shirt, camisetas etc) y se convirtió el monto al tipo de dólar estadounidense vigente a la fecha de importación, aplicándole luego el margen de utilidad en base a las DDJJ de Ganancias, estimándose los importes de reventa de productos importados...” (ver fojas 4891 Vta/4192).

Así, del análisis de las constancias obrantes en autos, a la luz del procedimiento descripto por el Juez Administrativo y del criterio reiteradamente sostenido por este Tribunal al respecto, en el sentido de que se entiende por actividad industrial al conjunto de operaciones y procesos técnicos destinados a producir cambios en la naturaleza de los bienes materiales susceptibles de medición económica, he de concluir en la razonabilidad del ajuste practicado por el Fisco. Máxime, a poco que se repare en que, tal como se adelantó, la apelante ha omitido completamente intentar acreditar la incorrección de la determinación de oficio mediante el aporte u ofrecimiento de prueba conducente a tal fin, incluso, en esta instancia de apelación.

Y a idéntica conclusión corresponde arribar en relación con el planteo por el cual la recurrente sostiene la irrazonabilidad de la utilización del “Nomenclador Común del Mercosur”, pues, más allá de lo alegado en este sentido, nuevamente se verifica la ausencia total de actividad probatoria en el punto.

Debo advertir en este punto que, este Tribunal, aplicando la doctrina de la CSJN (TFABA en “Zaiden, Luís”, Sentencia del 5 de abril de 1991; “Ambrosius Arvid”, del 11 de junio de 1991; y “Digenario Mario A.”, del 11 de febrero de 1993, entre muchísimas otras), ha resuelto que, en materia de determinaciones impositivas de oficio rigen para la carga de la prueba reglas distintas a las comunes; y que, quien pretende que es erróneo el método empleado para determinar de oficio el impuesto, debe suministrar la prueba pertinente (Fallos 268:514) (ver, Sala III *in re* “Cilene SA”, Sentencia de fecha 8 de mayo de 2025, Registro N° 4902)

En virtud de lo expuesto, corresponde en consecuencia rechazar los agravios incoados en el punto; lo que así declaro.

Establecido lo que antecede, con respecto a los intereses establecidos por la Autoridad de Aplicación, con fundamento en lo dispuesto por el Art. 96 del Código Fiscal, debo señalar que, para la constitución en mora del responsable, resulta necesario que concurren los elementos formal y subjetivo, debiendo –en todo caso– el sujeto obligado, demostrar su inimputabilidad.

El citado elemento formal (o material) se encuentra configurado en autos con el mero vencimiento del plazo estipulado, toda vez que la norma bajo estudio establece la mora automática.

Por otra parte, el elemento subjetivo se refiere a la imputabilidad del deudor: éste, para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, debe probar –tal como se adelantó– que la misma no le es imputable o reprochable (v.gr. caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor), circunstancia que, en el caso bajo estudio, no ha sido demostrada.

En este último sentido, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación al sentenciar la causa “Citibank N.A. c/ D.G.I.” (01/06/2000), en referencia al régimen nacional en la materia, análogo al establecido en el Código Fiscal de la Provincia, dijo: *“Al respecto cabe poner de relieve que si bien en el precedente Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del Artículo 509 del Código Civil -que exime al deudor de las responsabilidades derivadas de la mora cuando ésta no le es imputable-, las particularidades del derecho tributario -en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (Artículo. 1º de la ley 11.683 T.O. en 1998 y fallos 307:412, entre otros)- que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos 308:283; 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor -que deben ser restrictivamente apreciados- han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto -o que lo ha hecho por un monto inferior al debido- en razón de sostener un criterio de interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así, máxime si se tiene en*

cuenta que, como lo prescribe la ley en su actual redacción y lo puntualizó la Corte, en otros precedentes, en el ya citado de Fallos 304:203, se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas” [el subrayado me pertenece; criterio reiterado por la CSJN en el caso “Pepsi Cola Argentina S.A.C.I. (TF13.816-1) c. DGI”, de fecha 23/12/2004, Fallos: 327:5736].

En virtud de lo expuesto, corresponde confirmar los citados accesorios; lo que así declaro.

Por su parte, en relación con la multa por omisión aplicada, cabe recordar que el Art. 61 del Código Fiscal, dispone en su primer párrafo: *“El incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, constituirá omisión de tributo y será pasible de una sanción de multa graduable entre el cinco por ciento (5%) y el cincuenta por ciento (50%) del monto de impuesto dejado de abonar”*.

Así, frente a la sanción aplicada, debo destacar que la existencia de diferencias subsistentes en el marco de la determinación practicada por la Autoridad de Aplicación impone como consecuencia la configuración de una acción típicamente antijurídica, encuadrable legalmente bajo el citado artículo.

A su vez, con respecto al elemento subjetivo propio de la infracción en cuestión, este Tribunal se ha expedido en innumerables sentencias, afirmando que la figura imputada exige un mínimo de subjetividad, o sea, la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable.

Sin embargo, frente a esta eximente de responsabilidad, no se ha invocado –y mucho menos acreditado– ninguna causal que la torne procedente. Máxime, a poco que se repare en que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires ha destacado que *“La existencia de un error excusable requiere un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo y debió creer razonablemente que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario (causa B. 48.268, 'Ciba Geig.', 5-11-81)”* (SCJBA in re “Buratovich Hanos. S.A.”, Sentencia de fecha 13 de abril de 1981).

Consecuentemente, corresponde la confirmación de la multa aplicada; lo que así declaro.

Establecido ello, en relación con el monto de la multa aplicada, la Autoridad de Aplicación, de conformidad con lo dispuesto por el Art. 7 del Decreto N° 326/97, meritó como atenuante de la conducta desplegada por la firma, a la presentación oportuna de las declaraciones juradas correspondientes; y, como agravantes, a la

ausencia de colaboración durante el procedimiento de fiscalización (expresada en la configuración de la infracción de resistencia pasiva a la verificación, sancionada mediante la Disposición N° 7/09 dictada en el Expediente N° 2306-289723/09; ver fojas 4871/4872 y, asimismo, acápite “25 COMPORTAMIENTO DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA FISCALIZACIÓN” del Informe Final agregado a fojas 4688/4704) y la envergadura del giro comercial de la empresa (ver fojas 4901 Vta.).

En este contexto, si bien la apelante alega la inexistencia de antecedentes en su contra como atenuante de la conducta de la contribuyente, considero –en el marco de las atribuciones conferidas al Tribunal por el artículo 29 del Decreto-Ley N° 7603/70– que el *quantum* de la sanción aplicada (quince por ciento –15%– de los importes omitidos) luce razonable y proporcionado a la conducta verificada; lo que así declaro.

Finalmente, en relación con los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos, debo señalar, en primer término y con respecto a la vinculada al tributo reclamado, que aquéllos han devenido abstractos, en función de la regularización, por parte de la contribuyente, de los montos ajustados por el Fisco a través de la disposición apelada, mediante un plan sin allanamiento, conforme surge de las constancias de la Base de Datos de la ARBA, que se agregan por Secretaría a fojas 5252/5256 (ver, “La Cabaña SA”, Sentencia de Sala II de fecha 6 de marzo de 2024, Registro N° 3457); lo que así declaro.

Por su parte, en relación con la responsabilidad solidaria que se ha extendido a los apelantes para al pago de la multa aplicada, de conformidad con lo dispuesto por el Art. 63 del Código Fiscal vigente, advierto que, dado el tenor de los agravios incoados contra su procedencia, resulta aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurrealde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

Así lo sostuve en el precedente “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a los fundamentos de dicho fallo, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”.

Destaqué entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas. Es decir, que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el “subjetivo” -atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente- y, por el otro, el carácter “subsidiario” del reclamo de pago de la obligación resultante -intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo-.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado, concluyeron que los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional).

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, corresponde hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes también en este aspecto; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Guillermo E. Ferrari, en representación de la firma “UNISOL S.A.” y de los Sres. Nisan Devecyan, Daniel Devecyan y Esteban Devecyan, y por el Sr. Horacio Rota, por su propio derecho, con el patrocinio del citado letrado, contra la Disposición Delegada –Determinativa y Sancionatoria– (GR) N° 7702/09, dictada por la Gerencia de Operaciones Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada que, sobre la base de los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal, se ha extendido a los apelantes. **3)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada.

VOTO DEL DR. ANGEL C. CARBALLAL: Que adhiero al voto del Vocal Instructor, Cr. Rodolfo Crespi, en virtud de las consideraciones de hecho y de derecho que allí pone de manifiesto. Así lo dejo expresado.

VOTO DEL DR. MIGUEL HECTOR EDUARDO OROZ: Dando por reproducidos los antecedentes del caso referenciados precedentemente por el Vocal Instructor, y fundado en razones de economía y celeridad procesal, presto mi adhesión a los argumentos y propuesta de solución propiciadas por el Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi, aunque dejando a salvo que esto no implica abandonar mi posición vertida con anterioridad en lo relativo a la solidaridad, toda vez que considero que las normas del derecho público local devienen inaplicables en tanto se aparten de los contenidos de las leyes nacionales comunes, toda vez que la competencia constitucional para regular la materia en dichas cuestión, corresponde de modo exclusivo y excluyente al Congreso de la Nación y no a las autoridades provinciales (conf. art. 75 inciso 12 de la Constitución Nacional). Así lo manifiesto.

POR ELLO, SE RESUELVE: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Guillermo E. Ferrari, en representación de la firma “UNISOL S.A.” y de los Sres. Nisan Devecyan, Daniel Devecyan y Esteban Devecyan, y por el Sr. Horacio Rota, por su propio derecho, con el patrocinio del citado letrado, contra la Disposición Delegada –Determinativa y Sancionatoria– (GR) N° 7702/09, dictada por la Gerencia de Operaciones Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada que, sobre la base de los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal, se ha extendido a los apelantes. **3)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2025.09.12 13:42:47 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2025.09.12 14:03:52 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by OROZ Miguel Hector Eduardo
Date: 2025.09.15 21:13:57 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Miguel Oroz
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2025.09.16 08:28:40 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Prosecretario
Tribunal Fiscal de Apelación



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

Providencia

Número: PV-2025-33052712-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Martes 16 de Septiembre de 2025

Referencia: "UNISOL S.A." - 2306-0182380/06

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-33051811-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4996.

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2025.09.16 08:32:01 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Prosecretario
Tribunal Fiscal de Apelación