



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



DICTAMEN N° 064 - F.E.- 2023.-

SEÑOR MINISTRO DE ECONOMÍA Y CRÉDITO PÚBLICO:

Vienen a la Fiscalía de Estado las actuaciones de referencia a los efectos de tomar intervención en el Expte. Administrativo N° 1864/2020-D.G.R., en los términos del artículo 78 del Código Fiscal de la Provincia del Chubut (Ley XXIV N° 102), respecto del Recurso de nulidad y apelación incoado por el contribuyente HELACOR S.A., contra la Resolución N° 0038/22-D.G.R., que oportunamente resolvió rechazar el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente contra la Resolución N° 1109/21-DGR.

A fs. 70, mediante nota N° 546 se le informa al contribuyente que se han detectado locales comerciales en las ciudades de Trelew, Rawson, Puerto Madryn y Comodoro Rivadavia, bajo la firma Grido, que operan por medio de la modalidad de franquicia siendo Helacor S.A. el franquiciante. Que al no verificarse la inscripción en la jurisdicción de Chubut, se le solicita dar de alta dicha jurisdicción en el término de quince (15) días hábiles administrativos o efectuar el descargo respectivo, ya que transcurrido dicho plazo, la DGR procederá a su inscripción de oficio.

A fs. 71/84 el contribuyente presenta descargo, el que es analizado mediante Dictamen N° 48/21-DAL (fs. 88/92).

A fs. 98/99 consta copia fiel de la Resolución N° 1109/21-DGR, mediante la cual se resolvió inscribir de oficio como contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos-convenio multilateral a la firma HELACOR S.A. a partir del 01 de mayo del año 2012.

A fs. 103/118 el contribuyente interpone recurso de reconsideración, el cual es analizado mediante Dictamen N° 80/21-DAL (fs. 122) y rechazado por Resolución N° 0038/2022-D.G.R., la cual consta copia fiel a fs. 124/126 de las actuaciones.

A fs. 131/144 el contribuyente interpone recurso de nulidad y apelación.

A fs. 150/153 consta Memorial de la Dirección General de Rentas, en el cual se efectúa un desarrollo y exhaustivo análisis de los agravios vertidos por el recurrente para concluir que, corresponde el rechazo del recurso de apelación interpuesto.

A fs. 156/157, consta copia fiel de la Resolución N° 1109/2022-D.G.R., mediante la cual se declara formalmente admisible el Recurso de nulidad y apelación interpuesto por el contribuyente HELACOR S.A., contra la Resolución N° 0038/22-D.G.R.

Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO

E. Laura Fiorzi SALVAGNINI
ABOGADA
FISCALIA DE ESTADO

A fs. 163/164 obra Dictamen N° 343/2023-DGAL, en el que se concluye que corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto.

Con estos antecedentes, corresponde emitir opinión.

Adentrándonos en el escrito recursivo, la empresa considera que los resolutorios a los que cuales se ha arribado en los actuados de referencia carecen de motivación y que, por lo tanto, configuran una violación al derecho de defensa y el debido proceso.

En principio, cabe destacar que del análisis de los presentes actuados se observa que se ha dado cumplimiento a todas las etapas del procedimiento administrativo, que el mismo fue llevado adelante tal y como lo recepta la legislación vigente, y con aplicación de los principios tributarios que rigen la materia.

Asimismo, el administrado ha tenido a su disposición las actuaciones para ejercer todas las defensas que considerare oportunas al ejercicio de sus derechos, por cuanto es posible afirmar que no se ha afectado el debido proceso, y que su derecho de defensa no se ha visto conculcado.

Con respecto a la supuesta falta de motivación de los actos administrativos alegada por el recurrente, vale poner de resalto que los mismos se encuentran debidamente motivados y que fueron los informes y dictámenes que surgen del expediente los que sirvieron de antecedente a fin de emitir el correspondiente resolutorio.

Así, la Resolución 0038/2022 es clara al exponer que, “se ha iniciado una verificación impositiva a la firma, bajo el cargo N° 25/2019-DF, Expte. N° 1790/2020-DGR, mediante el cual se han obtenido pruebas de la actividad desarrollada en la Provincia del Chubut”. Asimismo, continúa indicando el procedimiento fiscal adoptado, “Que el artículo 10, inciso 13 del Código Fiscal otorga expresas facultades a la DGR para dar de alta a los contribuyentes que deban estar inscriptos en la jurisdicción local y no lo hicieran y en este caso la DGR ha colectado suficientes elementos como para proceder en ese sentido”.

En relación a esto, es dable destacar el artículo 30 de la Ley de Procedimiento Administrativo que expresamente dice: “Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho: b) Los que resuelvan recursos...”, asimismo el artículo 75 inc. 3 del mismo cuerpo normativo establece que: “La aceptación de informes o dictámenes servirá de motivación a la resolución cuando se incorporen al texto de la misma.”

La PTN tiene dicho que “Debe considerarse que existe motivación suficiente -pese al defecto técnico que ello importa-



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



si obran informes y antecedentes con fuerza de convicción, dado que a las actuaciones administrativas debe considerárselas en su totalidad y no aisladamente, porque son parte integrante de un procedimiento y, como etapas de él, son interdependientes y conexas entre sí, el acto administrativo puede integrarse con los informes y dictámenes que lo preceden” (v. Dictámenes 199: 427; 209: 248; 259: 42; 304: 460).

Continúa el contribuyente exponiendo que, si bien se inscribió de manera voluntaria en el Impuesto a los Ingresos Brutos en la jurisdicción de Chubut desde el 02/2022, no corresponde su inscripción desde el 01/05/2012 como sostiene la Dirección de Rentas, por no existir el sustento territorial exigible, fundamentando que no realizó ingresos o gastos que sean atribuibles a la empresa para períodos anteriores al 02/2022.

En relación al fondo de la cuestión debatida, esto es, si existe sustento territorial de acuerdo a si se realizaron ingresos o gastos que sean atribuibles a la empresa en la jurisdicción de Chubut, HELACOR S.A. sostiene que la única planta productora está radicada en el Parque Industrial Ferreyra de la Ciudad de Córdoba, donde se encuentra también su sede social, administración y único centro de distribución comercial, continúa explicando que como modalidad comercial no comercializa su producción al público en general sino que lo hace mediante la suscripción de contratos de franquicia otorgados y firmados en la Ciudad de Córdoba.

Según lo argumentado por la firma, mediante tales instrumentos toda la mercadería que la empresa hace llegar a sus compradores franquiciados, es entregada en su único depósito y centro de distribución ubicado en su planta productora. Insiste, en que la mercadería viaja por cuenta y orden de los compradores, y consecuentemente, es el adquirente quien soporta el pago del flete que implica el transporte. Por ello, sostiene que su representada no ha soportado ni efectuado gastos en la jurisdicción de Chubut.

Al respecto es necesario resaltar que el requisito para entender que existe sustento territorial, se encuentra dado *por la existencia de un gasto relacionado con la actividad generadora del ingreso en la jurisdicción que se pretende ejercer la potestad tributaria.*

Surge del cargo N° 25/2019 de la Dirección de Fiscalización, que la naturaleza del tipo de negocio elegido por la empresa implica la extensión de su actividad más allá del lugar donde posee su sede administrativa, su planta y centro de distribución, de allí deriva la existencia de sustento territorial en la Provincia del Chubut.

Se expone a fs. 4/67, que son palmarios los gastos en publicidad en medios de difusión masiva (medios televisivos, gráficos, canales de internet, página web, redes sociales), promociones, premios, marketing y

Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO

Eva. Laura Fiorella SALVAGNINI
ABOGADA
FISCALIA DE ESTADO

campañas de distinta índole, que el método de cobranza con los franquiciados es a través de depósitos bancarios y que ello implica la realización de un gasto que debe ser atribuido al lugar donde se presta el servicio, en el domicilio del banco ubicado en la provincia del comprador. Que, por otro lado, se evidencia que las compras de los franquiciados se realizan vía su página web, desarrollada a tal fin por la empresa, cuya clave se les da a los franquiciados al momento de firmar el contrato.

En lo que respecta al último punto mencionado, esto es, que las compras de los franquiciados se realizan vía su página web, la Comisión Arbitral ha sostenido que “Las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral (...) A los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b) in fine del artículo 2° del Convenio Multilateral del 18-8-77, *se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella.*” (Artículo 20 de la Resolución General N° 1/2019).

Asimismo, el artículo 2° del Convenio Multilateral prescribe que “...los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1°, *deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios.*”

En consecuencia, la Comisión Arbitral ha interpretado que “...Los ingresos por venta de bienes, independientemente de su periodicidad, serán atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente, *entendiéndose por tal el lugar del destino final donde los mismos serán utilizados, transformados o comercializados por aquél...*” (Artículo 21 de la Resolución General N° 1/2019).

Tales interpretaciones fueron sostenidas por la Comisión Arbitral en distintos casos concretos, recientemente a través de la Resolución N° 42/2019 en “Maycar S.A. c/ provincia de Tierra del Fuego”, expuso “...está acreditado en las actuaciones que la modalidad empleada por los clientes de Maycar S.A. radicados en la provincia de Tierra del Fuego para efectuar sus compras, *consiste en realizar el pedido a través de correo electrónico, por lo que la actividad de la firma encuadra en el artículo 1°, último párrafo, del Convenio Multilateral.* Que, siendo así, *el sustento territorial por parte Maycar S.A. en la provincia de Tierra del Fuego se encuentra acreditado* (Resolución General N° 83/2002). Que, a su vez, el inciso b), última parte, del artículo 2° del Convenio Multilateral especifica *cómo deben ser atribuidos los ingresos generados por las operaciones realizadas* en las condiciones previstas en la norma precedentemente citada. Esto es, *a la jurisdicción*



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes; es decir, el lugar de destino final de los bienes, siempre que sea conocido por el vendedor –Maycar S.A.–, al momento en que se concretaron cada una de las ventas, situación en este caso que también se encuentra perfectamente acreditada (Resolución General N° 14/2017)”.

De igual manera, mediante Resolución CA N.º 22/2022 en el caso “Gax SA c/ provincia de Buenos Aires”, se reiteró “Que, por cierto, respecto de la atribución de ingresos, esta Comisión tiene dicho en varios precedentes, que el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde al lugar físico de entrega de las mismas o puesta a disposición del cliente, sino que toma importancia el lugar de destino final de los bienes, que habitualmente es el domicilio del adquirente...”.

En mérito de lo expuesto, de los argumentos vertidos en fs. 4/67, y como ya se expuso, de los dictámenes e informes que se acompañan a las actuaciones de referencia, es que este debate se encuentra agotado.

Por último, el contribuyente refiere a que no es Helacor S.A. quien tiene a su cargo toda la gestión de la relación comercial de ella con sus franquiciados, sino que de ello se ocupa la empresa Mundo Helado S.A. En este sentido, el recurrente no puede ampararse bajo este argumento, cuando, según surge del cargo N° 25/2019-DF, existe entre ambas firmas una complementación comercial, en donde Mundo Helado S.A. colabora en la gestión empresarial de Helacor S.A.

Por lo tanto, si Helacor S.A. no lleva adelante de manera directa algunas tareas referidas a los contratos de franquicia, lo hace a través de empresas que contrata para tal fin, por lo que no puede desentenderse de tales actividades, ya que las mismas son de interés para su negocio.

En conclusión, de las actuaciones administrativas se desprende que los productos que Helacor S.A. entrega en la provincia del Chubut tienen a dicha jurisdicción como destino final, en atención a los clientes y el tipo de producto de que se trata. Considerando entonces que cuando el vendedor sabe a ciencia cierta cuál es el destino de los productos, como es el caso, de esa jurisdicción del destino final de los productos provienen los ingresos de los que habla el Convenio Multilateral.

No obstante, resulta oportuno recordar que las opiniones emitidas por este organismo se limitan a los aspectos estrictamente jurídicos de los temas sometidos a su consulta y/o control, por cuanto no tienen sino la fuerza persuasiva de sus argumentaciones, no siendo vinculantes respecto de la decisión que en definitiva el organismo consultante adopte, la que puede apartarse del



Dra. Florencia SANGUINI
ABOGADA
FISCALIA DE ESTADO

criterio emitido por este organismo asesor, siempre que se encuentre debidamente fundada y bajo su propia responsabilidad, en ejercicio de sus atribuciones.

Por lo expuesto, compartiendo el resolutorio y los argumentos vertidos por la Dirección General de Asesoría Legal del Ministerio de Economía y Crédito Público, a los cuales me remito en razón de la brevedad, estimo que corresponde rechazar el Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente.

En consecuencia, téngase por cumplida la vista a la Fiscalía de Estado. -

FISCALIA DE ESTADO, 06 de septiembre de 2023.-


Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO