



República Argentina  
PROVINCIA DEL CHUBUT  
FISCALIA DE ESTADO



DICTAMEN N° 038 - F.E.- 2024.-

SEÑOR MINISTRO DE ECONOMÍA:

Vienen a la Fiscalía de Estado las actuaciones de referencia a los efectos de tomar intervención en el Expte. Administrativo N° 766/2019-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 apelación y nulidad incoado por el contribuyente IMPRESORA INTERNACIONAL DE VALORES S.A.I.C., contra la Resolución N° 1174/23-D.G.R., que oportunamente resolvió rechazar en todos sus términos el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente contra la Resolución N° 392/22-DGR.

A fs. 11/14, se le informa al contribuyente que se le procedió a practicar liquidación, de acuerdo a las alícuotas vigentes establecidas en la Ley XXIV N° 71, conforme a lo establecido en artículo 39 del Código Fiscal vigente de la Provincia del Chubut, Ley XXIV N° 38 y sus modificatorias, por los anticipos 06 a 12/18; 01 a 03/19 presentados con diferencia de alícuota y por diferencia de intereses a la fecha de pago en 01/17; 08/18.

A fs. 43 se le notifica al contribuyente la Disposición N° 179/20-DR, acompañada a fs. 44/45, mediante la cual se dicta la apertura de sumario por presunta infracción al artículo 47 del Código Fiscal, haciéndole saber que cuenta con el plazo de diez (10) días para alegar su defensa, ofrecer y producir las pruebas que hagan a su derecho.

A fs. 50/72 el contribuyente presenta descargo.

A fs. 101/107 consta copia fiel de la Resolución N° 0392/22-DGR, mediante la cual se resolvió determinar sobre base cierta la obligación impositiva del contribuyente IMPRESORA INTERNACIONAL DE VALORES S.A.I.C. inscripto en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, sujeta a la normativa del Convenio Multilateral, intimar al contribuyente para que en el plazo de diez (10) días de quedar notificada la misma ingrese la suma de PESOS NOVECIENTOS VEINTIUN MIL VEINTE CON 05/100 (\$921.020,05) con más el interés de carácter resarcitorio que fija el artículo 42° del Código Fiscal. Asimismo, se resolvió clausurar el sumario instruido mediante Disposición N° 179/2020-DR e imponer al contribuyente una multa correspondiente al 30% del impuesto omitido a la fecha de la notificación de la liquidación, en virtud de encontrarlo responsable de la infracción al artículo 47° del Código Fiscal, intimándolo para que ingrese la suma en el plazo de quince (15) días de notificada la Resolución.

A fs. 111/134 el contribuyente interpone recurso de reconsideración, el cual es analizado mediante Dictamen N° 77/23-DAL-

Dr. ANDRÉS GIACOMONE  
FISCAL DE ESTADO

Dr. Lucas Agustín PAPINI  
FISCAL DE ESTADO ADJUNTO  
FISCALIA DE ESTADO

Dr. Laura Fiorella SALVAGNINI  
ABOGADA  
FISCALIA DE ESTADO

DGR (fs. 140/141) y rechazado por Resolución N° 1174/2023-D.G.R., la que consta copia fiel de la misma a fs. 142/145 de las actuaciones.

A fs. 146 consta notificación electrónica de la Resolución N° 1174/2023-D.G.R., en fecha 21/09/2023.

A fs. 147/169, en fecha 11/10/2023, el contribuyente interpone recurso de apelación y nulidad contra la Resolución N° 1174/23-D.G.R.

A fs. 173/176 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.

A fs. 179, consta copia fiel de la Resolución N° 1635/2023-D.G.R., mediante la cual se declara formalmente admisible el recurso de apelación y nulidad interpuesto por el contribuyente IMPRESORA INTERNACIONAL DE VALORES S.A.I.C., contra la Resolución N° 1174/23-D.G.R.

A fs. 183/185 obra Dictamen N° 97/2024-DGAL.

Con estos antecedentes, corresponde emitir opinión.

Adentrándonos en el escrito recursivo, la firma se ve agraviada por distintos argumentos, entre ellos, y a pesar de no resultar clara la letra del escrito, entiende que existe un vicio nulificante del acto dictado, en tanto de los antecedentes se desprende que el expediente por medio del cual tramitan las actuaciones es el N° 1389/2021, existiendo una evidente alteración de las actuaciones administrativas, ya que las mismas se habrían iniciado con un determinado número de expediente y ahora la Resolución notificada acusa un expediente distinto, violando el debido proceso adjetivo.

Continúa esgrimiendo que resulta clara la violación del principio de legalidad fiscal o principio de reserva de ley en materia tributaria, por cuanto la alícuota incrementada que pretende aplicar la Dirección General de Rentas no tiene sustento de ley.

Entiende, además, que hay un vicio de error por parte de la Administración, al sostener que el contribuyente realiza varias actividades en la Provincia del Chubut de manera conjunta, cuando no resulta de tal manera.

En este mismo orden de ideas, argumenta que para que ello suceda, deben conjugarse una serie de elementos que conforman la estructura del hecho imponible, como es el aspecto espacial, es decir, el lugar. Continúa sosteniendo que el contribuyente realiza distintas actividades en el país, pero solo una de ellas se realiza en la jurisdicción de Chubut.



República Argentina  
PROVINCIA DEL CHUBUT  
FISCALIA DE ESTADO

Por lo tanto, entiende que no existe sustento territorial porque no hay asignación de gastos relacionados con el ingreso que se intenta atribuir y que, en consecuencia, la pretensión de la Dirección General de Rentas choca con la legalidad y la razonabilidad, además de violar el principio de igualdad al pretender hacer extensiva al contribuyente una alícuota incrementada cuando no cumple con los requisitos para ello.

Por otro lado, esgrime una violación del derecho de defensa y debido proceso por parte de la D.G.R. por entender que se ha omitido todo tipo de consideración respecto a las cuestiones planteadas con anterioridad.

Asimismo, con respecto a la multa impuesta, entiende que su conducta se encuentra encuadrada en el llamado "error excusable", atento que el contribuyente tributa en diferentes jurisdicciones conforme la alícuota regulada, de manera diferenciada para cada actividad que desarrolla, no ocurriendo lo mismo con la D.G.R. de Chubut.

Finalmente, arguye un enriquecimiento sin causa por parte del Fisco atento que el hecho imponible, es decir, el presupuesto fáctico que la ley establece para configurar cada tributo, cuya realización tiene como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria, no se encuentra configurado.

En primer lugar, y en relación al primer agravio vertido por el contribuyente, vale decir que todas las comunicaciones efectuadas, tal y como surge de las presentes actuaciones, fueron realizadas bajo el número de expediente 766/2019-DGR.

Ello surge con claridad de la notificación de la liquidación acompañada a fs. 11/14, en la cual, se cita el expediente N° 766/2019-DGR. Asimismo, en los propios escritos presentados por el contribuyente, entre ellos, el planteado de disconformidad presentado a fs. 17/19, el pedido de vista de fs. 49, el descargo de fs. 50/72, el recurso de reconsideración de fs. 111/134, hacen referencia al expediente N° 766/2019-DGR. En este mismo orden de ideas, en las disposiciones y resoluciones emitidas por la Dirección General de Rentas se cita el número de expediente anteriormente señalado.

Consecuentemente, el agravio esgrimido por el contribuyente no puede prosperar. En este sentido, 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.

En segundo lugar, en lo que atañe al agravio vertido por el contribuyente respecto de existe una violación del principio de legalidad fiscal o principio de reserva de ley en materia tributaria por parte de la

Dr. ANDRÉS GIACOMONE  
FISCAL DE ESTADO

Dr. Lucas Agustín PAPINI  
FISCAL DE ESTADO ADJUNTO  
FISCALIA DE ESTADO

Dr. Laura Florencia SALVAGNINI  
ABOGADA  
FISCALIA DE ESTADO

Dirección General de Rentas, resulta necesario recordar que *“El principio de legalidad que rige la materia tributaria (arts. 4, 17 y 67 inciso 2 de la Constitución Nacional) impide que se exija un tributo en supuestos que no estén contemplados por la ley y también veda la posibilidad que se excluyan de la norma que concede una exención situaciones que tienen cabida en ella con respecto a los términos del respectivo precepto”*, conforme fuera expuesto por el Máximo Tribunal de Justicia Nacional en reiteradas oportunidades.

Asimismo, Agustín Gordillo indica que: *“El Principio de Legalidad significa que los actos y comportamientos de la administración deben estar justificados en una ley previa, que preferible pero no necesariamente ha de ser de carácter general. Se trata, desde luego, del sometimiento en primer lugar a la Constitución y a la Ley del Poder Legislativo, pero también al resto del ordenamiento jurídico, por ejemplo, a las normas reglamentarias emanadas de la propia administración, lo que ha sido dado en llamar el ‘bloque de la legalidad’ o principio de juridicidad de la administración...”*.

En el caso bajo análisis, la alícuota que pretende aplicar la Dirección General de Rentas tiene sustento legal en la Ley de Obligaciones Tributarias, por cuanto el artículo 29 de la misma recepta: *“Fíjense las siguientes alícuotas para las actividades que se indican a continuación: ... b)... Fíjese la alícuota del 13,5% (TRECE COMA CINCO POR CIENTO) para cualquier actividad que se desarrolle en forma conjunta y/o complementaria con las siguientes actividades: - Servicios de recepción de apuestas de quiniela, lotería y similares. - Servicios relacionadas con juegos de azar y apuestas n.c.p.”*.

En este sentido, no puede alegar el recurrente que se violó el principio de legalidad cuando la administración cumplió con lo prescripto por la normativa vigente para los períodos reclamados.

Ello tiene relación con el siguiente agravio esbozado por el contribuyente al sostener que al realizar una sola de las actividades dentro de la jurisdicción de Chubut, no habría actividad complementaria o conjunta.

Es necesario, en este punto, resaltar que el contribuyente es sujeto de Convenio Multilateral. El artículo 1° del Convenio prescribe que *“Las actividades a que se refiere el presente Convenio son aquéllas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas”* (Artículo 1° del Convenio Multilateral).

Al respecto, la Comisión Arbitral ha sostenido en la Resolución 12/2012 (PETROBRAS ENERGIA S.A. c/Provincia de Buenos Aires) *“Que debe entenderse que los ingresos de las cuatro áreas de negocios provienen de un proceso único y económicamente inseparable, y son aquellas a las que alude el art. 1° del Convenio Multilateral, es decir, las ejercidas por un mismo*



República Argentina  
PROVINCIA DEL CHUBUT  
FISCALIA DE ESTADO

*contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, y consecuentemente deben atribuirse conjuntamente a todas ellas ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas. Las actividades que ejerce la empresa, aunque sean de una variada gama, no son escindibles o separables, precisamente porque a todas ellas las realiza un mismo contribuyente, en cuyo caso, es erróneo elaborar un coeficiente por cada actividad. Que si una norma manda que el coeficiente único deba confeccionarse según el balance, por el principio de legalidad así corresponde y no es posible tomar otros parámetros como las actividades de cada área de negocios”.*

En este sentido, el contribuyente no puede alegar que realiza una sola de las actividades en la jurisdicción de Chubut, y por ello, no se encuentra encuadrado en la norma. Como bien sostiene el Convenio Multilateral y como ha sido resuelto en el caso anteriormente citado, estamos frente a lo que llamamos “Teoría del Convenio Sujeto”, es decir, que cuando el contribuyente realiza más de una actividad en distintas jurisdicciones, los ingresos correspondientes a ellas deben distribuirse de acuerdo con las normas del Convenio Multilateral, sin analizar si todas las actividades se desarrollan en más de una jurisdicción, o solamente alguna/s de ella/s.

En lo que respecta a la complementariedad de la actividad, la misma surge expresamente de la norma. En consecuencia, la Administración teniendo en cuenta que se trata de un sujeto de Convenio Multilateral, únicamente se limitó a aplicar la alícuota prevista en la Ley de Obligaciones Tributarias de la Provincia del Chubut.

Al respecto, sostiene Enrique V. Lavié Pico que *“la actuación de la administración debe adecuarse o encuadrarse dentro o en los límites que establece, entre otros, el principio de legalidad que exige que la administración adecúe su accionar de acuerdo con el ordenamiento jurídico, máxime considerando que la sujeción de la administración a la ley constituye uno de los principios capitales del estado de derecho... la administración no puede obrar sin que el ordenamiento la autorice expresamente”* (Una mirada desde el fuero contencioso administrativo federal sobre el derecho procesal administrativo. Marcelo A. Bruno dos Santos (Director) Capítulo VI Ejecución de Sentencias).

Continuando con el análisis, es necesario resaltar que la Ley de Obligaciones Tributarias rige tanto para los sujetos de convenio como para los locales, ello, en consonancia con el principio de igualdad que rige en materia tributaria, el cual supone la obligación de las administraciones tributarias de gravar por igual a los obligados tributarios que se encuentran en la misma situación.

Queda claro, que en el marco del procedimiento llevado adelante se han respetado los principios de legalidad, razonabilidad

Dr. ANDRÉS GIACOMONE  
FISCAL DE ESTADO

Dr. Lucas Agustín PAPINI  
FISCAL DE ESTADO ADJUNTO  
FISCALIA DE ESTADO

Dr. Laura Patricia SALVAGNINI  
ABOGADA  
FISCALIA DE ESTADO

e igualdad, por lo que tampoco puede prosperar el agravio vertido por el contribuyente respecto de la violación de los principios precitados.

En lo que concierne al agravio expuesto por el contribuyente respecto de que no se han dado tratamiento a todas las cuestiones planteadas por este, surge del expediente que la Administración 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, dando acabado tratamiento a todos los puntos conducentes en el caso de análisis, respetando el derecho de defensa y el debido proceso.

En este sentido la Procuración del Tesoro de la Nación se ha expedido sosteniendo que “Si no se otorga al particular una razonable oportunidad de ejercer su derecho de defensa, el acto estará afectado de nulidad. *Si ese defecto es subsanable en un recurso o proceso judicial posterior no se ha violado el referido derecho de defensa*” (conf. Dict. 241:391).

Por lo que el contribuyente, al presentar el recurso de apelación pudo nuevamente esgrimir cuales fueron los planteos que la administración, a su criterio, no consideró. Especificando, además, la afectación concreta del no tratamiento de ellos.

Recordemos que, “*Un recaudo esencial que no puede soslayarse en materia recursiva es, sin duda, el de una mínima fundamentación de los recursos administrativos. En efecto, el cumplimiento de este recaudo permitirá a la Administración conocer los agravios del recurrente, evaluar sus argumentaciones y brindar una respuesta congruente y concreta a la pretensión puntual expuesta por el administrado. Dicha conclusión no implica un menoscabo del principio de informalismo a favor del administrado. Se trata en todo caso, de establecer con mayor precisión cuáles son los alcances de dicho principio en relación con una situación específica*”. (Dictámenes 287:29).

Asimismo, y en relación a los fundamentos que ya fueron expuestos, no resulta atendible el agravio planteado por el contribuyente respecto de la existencia de un enriquecimiento sin causa por parte de la Administración.

Se reitera, en este punto, que la potestad tributaria de las provincias tiene basamento en la propia Constitución Nacional y, en consonancia, la Constitución de la Provincia del Chubut estableció en su artículo 133: “*Corresponde al Poder Legislativo: (...) 2. Dictar la legislación tributaria creando impuestos, tasas y contribuciones; cuyo monto fija en forma equitativa, proporcional o progresiva de acuerdo con el objeto perseguido y con el valor de los bienes o de sus réditos, en su caso*”.



República Argentina  
PROVINCIA DEL CHUBUT  
FISCALIA DE ESTADO

En consecuencia, como ya fuera expuesto, la Administración solo aplicó lo dispuesto por la Ley de Obligaciones Tributarias, la cual conforme el principio de legalidad resulta de aplicación obligatoria.

Ello atendiendo a que, *“Es inherente al ejercicio de la actividad administrativa que ésta sea desempeñada conforme a la ley, pues constituye una de las expresiones del poder público estatal, que tiene el deber de someterse a ella. En esa sujeción al orden jurídico radica una de las bases del Estado de Derecho, sin la cual no sería factible el logro de sus objetivos. El sometimiento del Estado Moderno al principio de legalidad, lo condiciona a actuar dentro del marco normativo previamente formulado por ese mismo poder público que, de tal modo, se autolimita. El ejercicio de tal poder, por ende, no puede desvincularse del orden jurídico en que el propio Estado se encuentra inmerso”*. (PTN-Dictámenes 275:241).

Finalmente, en lo que corresponde al error excusable planteado por el contribuyente en relación a la multa impuesta, vale decir, que el segundo párrafo del artículo 47 del Código Fiscal refiere: *“...No incurrirá en omisión ni será pasible de multa, quien deje de cumplir total o parcialmente su obligación fiscal por error excusable, de hecho, o de derecho”*.


El examen de los hechos y las constancias incluidas en los antecedentes administrativos permiten advertir la presencia de los supuestos requeridos para la configuración de la infracción tributaria en cuestión y su atribución al contribuyente, no habiendo aportado la firma elementos que se pudieren considerar para tener por acreditado un error de tipo excusable de hecho o de derecho. Por el contrario, el contribuyente solo expresa una mera disconformidad con la alícuota establecida en la norma y el criterio aplicado con el organismo fiscal.


Por lo expuesto, compartiendo el resolutorio y los argumentos vertidos por la Dirección General de Asesoría Legal del Ministerio de Economía, 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, 18 de abril de 2024.-

  
Dr. Lucas Agustín PAPINI  
FISCAL DE ESTADO ADJUNTO  
FISCALIA DE ESTADO

  
Dra. Laura Fiorella SALVAGNINI  
ABOGADA  
FISCALIA DE ESTADO

  
Dr. ANDRÉS GIACOMONE  
FISCAL DE ESTADO

