



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



DICTAMEN N° 041 - 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° 1018/2022-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 intentado por el contribuyente TELEFÓNICA DE ARGENTINA S.A., contra la Resolución N° 1516/2022-D.G.R., que oportunamente resolvió rechazar el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución 1008/22-DGR.

Surge del expediente, conforme notificación de fs. 27 que la empresa TELEFÓNICA DE ARGENTINA S.A. no ha abonado los períodos abarcados entre el 01/21 al 04/22 en concepto de Impuesto Sobre los Ingresos Brutos (Convenio Multilateral).

A fs. 84/94 consta copia de Resolución N° 1008/22-DGR, y anexo, mediante la cual se resolvió determinar de oficio sobre base cierta y de forma parcial, la obligación impositiva del contribuyente TELEFÓNICA DE ARGENTINA S.A. y, por lo tanto, se intima al pago de la suma de PESOS VEINTIUN MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y SEIS MIL DOSCIENTOS SESENTA Y CINCO CON 47/100 (\$21.466.265,47), con más el interés de carácter resarcitorio que fija el artículo 42° del Código Fiscal. Asimismo, impone una multa correspondiente al 30% del impuesto omitido, en virtud de encontrarlo responsable de la infracción al artículo 47° del Código Fiscal.

A fs. 97/104, el contribuyente interpone recurso de reconsideración contra la Resolución N° 1008/22-DGR, el que fue analizado mediante Dictamen N° 87/22-DAL y rechazado mediante Resolución N° 1516/22-DGR. Notificada la Resolución, el contribuyente interpone recurso de apelación contra la misma, el cual obra a fs. 133/141 de las presentes actuaciones.

A fs. 145/148 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. 150 se incorpora copia de Resolución N° 0171/23-DGR, por la cual se declara formalmente admisible el recurso de apelación interpuesto por TELEFÓNICA DE ARGENTINA S.A.

A fs. 154/156 consta Dictamen N° 265/23-DGAL-MEyCP, en el que concuerda con el criterio adoptado por la Dirección General de Rentas, por lo que entiende que corresponde el rechazo del recurso de apelación interpuesto.

Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO

Dr. Laura Fiorella SALVAGNINI
ABOGADA
FISCALIA DE ESTADO

Con estos antecedentes, corresponde emitir opinión.

En principio, cabe destacar que del análisis de los presentes actuados se observa que el procedimiento fue llevado a cabo 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 su derecho de defensa no se ha visto conculcado.

Adentrándonos en los agravios vertidos por el contribuyente, el mismo esboza que la pretensión fiscal desconoce las obligaciones asumidas por la Provincia al firmar y aceptar el Consenso Fiscal; y asimismo, entiende que es improcedente la multa por omisión aplicada.

En este punto, vale decir, como ya fue sostenido en el memorial agregado a fs. 145/148, que si bien el Consenso Fiscal correspondiente al año 2017 y su modificación del año 2019 fueron suscriptos por el Poder Ejecutivo Provincial, los mismos establecieron que: "...los Poderes Ejecutivos de las provincias firmantes, de la CABA y del Estado Nacional elevarán a sus Poderes Legislativos proyectos de ley para aprobar este Consenso, modificar las leyes necesarias para cumplirlo y autorizar a los respectivos Poderes Ejecutivos para dictar normas a tal fin. El presente Consenso producirá efectos solo respecto de las jurisdicciones que lo aprueben por sus legislaturas y a partir de esa fecha".

En consecuencia, mediante la Ley XXIV N° 79 se aprobó el Consenso Fiscal suscripto en 2017. La misma, recepta en su artículo 2°: "Establécese que los compromisos asumidos por la Provincia del Chubut en el Consenso Fiscal que se aprueba por el artículo 1° de la presente Ley, se harán operativos mediante leyes específicas, cuyos proyectos serán remitidos por el Poder Ejecutivo a tal fin".

Al efecto, las Leyes XXIV N° 95 y XXIV N° 99 establecen las alícuotas correspondientes, de acuerdo a la actividad de que se trate, para la percepción de las obligaciones tributarias establecidas por el Código Fiscal y otras leyes. En este sentido, el recurrente erróneamente entiende que el consenso fiscal por sí mismo implica una modificación automática de la ley local, lo cual no resulta de esa manera.

El consenso fiscal implica un compromiso asumido entre los Poderes Ejecutivos de las Provincias con la CABA y el Estado Nacional, en el cual debe interpretarse que los terceros, en este caso el contribuyente,



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



no es parte del instrumento suscripto y, por lo tanto, el mismo no constituye un derecho adquirido.

Finalmente, soslayando lo expuesto, la cuestión planteada por el contribuyente respecto del Consenso Fiscal del año 2017 y la modificación del 2019, quedó dirimida por el nuevo compromiso asumido en el Consenso Fiscal, suscripto el 27 de diciembre de 2021, aprobado por la Legislatura de Chubut mediante Ley XXIV N° 101. En el mismo se acordó: “DECIMOSEXTA: LAS PARTES acuerdan dejar sin efecto las obligaciones asumidas en materia tributaria provincial establecidas con anterioridad a través de los Consensos Fiscales suscriptos en fecha 16 de noviembre de 2017, 13 de septiembre de 2018, 17 de diciembre de 2019 y 4 de diciembre de 2020, teniendo únicamente como exigibles aquellas cuyo cumplimiento se haya efectivizado a la fecha de la firma del presente Consenso...”.

En lo que atañe al agravio planteado por el contribuyente respecto de la multa por omisión, es necesario resaltar que, de acuerdo a lo que recepta el artículo 47 del Código Fiscal de la Provincia del Chubut, la misma se impone al contribuyente por el incumplimiento culpable total o parcial, de las obligaciones fiscales.

En este sentido, para no resultar responsable de la multa por omisión se deberá probar un error de hecho o de derecho que justifique el incumplimiento tributario. Así, 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”.

Ello responde a que, *“La omisión de impuestos se configura a través de conductas culposas. El tipo culposo se manifiesta a través de la violación de un deber de cuidado: el sujeto actuó con imprudencia, negligencia o impericia. Podemos decir que la imprudencia es un exceso en el actuar y que la negligencia es una falta en el actuar. En ambos casos nos encontramos frente a un deber de cuidado que no fue debidamente tenido en cuenta”*. (Ziccardi, H. (2008). 75° aniversario de la ley 11.683: homenaje a la facultad de Cs. Económicas. Universidad de Buenos Aires. Buenos Aires: Edicon).

Cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado en el fallo “Casa Elen-Valmi de Claret y Garello, de fecha 31/03/1999, que *“esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente”* (Fallos - T. 271 - pág. 297; T. 303 - pág. 1548; T. 312 - pág. 149).

Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO

Dr. Laura Fiori SALVAGNINI
ABOGADA
FISCALIA DE ESTADO

Así, la sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación en "INDASYC S.A. s/recurso de apelación" sostuvo que, "*...el declarante es responsable en cuanto a la exactitud de los actos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad, por lo que corresponde tener por materializado el aspecto objetivo de la sanción aplicada. Si bien es correcto que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción (doctrina de Fallos 271:297; 303:1548; 322:519), (...) resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A. c/ DGI", Sala II, del 28/06/2007; "La Rueda Porteña SA c/ AFIP - DGI", Sala IV, del 27/10/1998).*

En mérito de lo expuesto, del 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.

Continúa la sentencia reseñada "*...es la actora quien debe demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que se produce en las infracciones tributarias*".

Es decir que, habiendo cometido el contribuyente una conducta que se subsume en el concepto de culpa, la misma sólo puede desvirtuarse probando la existencia de un error excusable, tal y como lo recepta la norma. Sin embargo, "*para su viabilidad se requiere que el error sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria. En todos los casos, el contribuyente debe demostrar que ha actuado con un comportamiento normal y razonable frente al evento en que se halló, procediendo con la prudencia que exigía la situación*" (CSJN, "Morixe Hnos. S.A.CJ", pronunciamiento del 20/08/1996, Fallos: 319:1524; CNCAF, Sala III, Causa No 36.571/12, in re "Argentino Foot Ball Club (TF 285064) c. DGI", del 13/02/2013; Sala y, "Athuel Electrónica S.A. (IT 20.6884) c. D.G.I.", expte. 22.846/06, 11/05/2006 y recientemente, Sala III "Arauca Bit A.F.J.P. S.A."(FF 369034) c. D.G.I. s/ recurso directo de organismo externo, del 16/02/2017).

Asimismo, el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia del Chubut, tiene dicho que, "*...La conducta punible consiste en no pagar o pagar de menos el impuesto, haciéndolo por culpa del contribuyente o de un agente de recaudación. ...Para que se verifique la conducta, la norma precisa: a) no ingreso o ingreso parcial del impuesto a la fecha del vencimiento; y b) culpa del sujeto obligado al pago. La ausencia de cualquiera de estos supuestos desvirtúa su*



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



aplicación, de ahí que la misma norma exceptúa a quienes demuestren haber incurrido en error de hecho o de derecho. (...) Resulta saludable la redacción de la norma que recepta, explícitamente, el principio de la personalidad de la pena castigando a quien realmente resulte culpable. No obstante, es al sancionado a quien le incumbe la demostración del error de hecho o derecho. La carga de la prueba pesa sobre él y debe demostrar, suficientemente, la verificación del error para caer dentro de la exculpación (...) esta figura requiere un incumplimiento 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 o debió creer que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario. (...) Quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta...". (S. D N° 28/2022).

Al respecto, no surge del escrito recursivo presentado la existencia de un error excusable, el contribuyente no aporta ninguna prueba que permita acreditar la falta del elemento subjetivo en el obrar que se le imputa. Por el contrario, reconoce la obligación a su cargo y el plazo para su cumplimiento, pero manifiesta estar en desacuerdo con la normativa y el criterio aplicado por el organismo fiscal.

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 obligatorios ni vinculantes respecto de la decisión que en definitiva el organismo consultante adopte, la que puede apartarse del 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, 18 de julio de 2023.-

Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO

Dra. Laura Fiorini SALVAGNINI
ABOGADA
FISCALIA DE ESTADO