



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO

DICTAMEN N° 057 - F.E.- 2023.-

SEÑOR MINISTRO DE ECONOMIA Y CRÉDITO PÚBLICO:

Vienen a esta Fiscalía de Estado las actuaciones de referencia a efectos de tomar debida intervención en los términos del artículo 78 del Código Fiscal de la Provincia del Chubut (Ley XXIV - N° 38, Anexo A) en relación con el Recurso de Apelación y Nulidad interpuesto por la firma AMX ARGENTINA S.A. (CUIT N° 30-66328849-7) contra la Resolución N° 518/22-DGR, que oportunamente rechazara el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución N° 1546/21-DGR.-

Surge de los presentes actuados que mediante Resolución N° 1546/21-DGR (fs. 73/82) se dispone la determinación de oficio sobre base cierta y de forma parcial la obligación impositiva del contribuyente y se intima al pago de la suma de PESOS NUEVE MILLONES CUATROCIENTOS OCHENTA MIL CUATROCIENTOS CON 70/100 (\$ 9.480.402,70), con más una multa correspondiente al 30% del impuesto omitido en virtud de encontrarlo responsable de la infracción prevista en el artículo 47 del Código Fiscal. -

A fs. 84/122 corre agregado el Recurso de Reconsideración que interpone el contribuyente contra la citada Resolución, el que fuera analizado por la Dirección de Asuntos Legales de la Dirección General de Rentas y que se rechazara mediante Resolución N° 518/22-DGR (fs. 129/133). -

Notificada la citada Resolución, el contribuyente presenta Recurso de Apelación y Nulidad (fs. 135/174), en el que alega que la nulidad de la resolución determinativa y sancionatoria por ausencia de motivación torna al acto en nulo por carecer el mismo de fundamentos de hecho y de derecho; la improcedencia de las diferencias reclamadas a AMX en concepto de ISIB, de conformidad con los acuerdos que fueran ratificados por las Provincia del Chubut mediante leyes XXIV N°79, XXIV N°88 y XXIV N° 97 que la obliga a cumplir con los compromisos asumidos en relación a las alícuotas y topes máximos; que se desconoce la jerarquía superior normativa del consenso fiscal por sobre la ley impositiva local, dado que entiende que las normas del consenso fiscal una vez ratificadas por la provincia son operativas y de aplicación inmediata; la improcedencia de los intereses resarcitorios, en virtud de que considera el ajuste efectuado por la D.G.R. improcedente a su vez; la improcedencia de la sanción impuesta a AMX, toda vez que entiende que no se configuraron los elementos objetivo y subjetivo necesarios para verificar la infracción de omisión fiscal; y finalmente alega la procedencia de la causal de error excusable, ya que entiende que la complejidad que reviste la situación de fondo bajo análisis importa la posibilidad de incurrir en error excusable pese a que sostiene que la firma actuó conforme a lo que entendió como una interpretación razonable de la normativa.-

Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO

Dra. Magalí YANGUELA CUNIOLO
ABOGADA
FISCALIA DE ESTADO

A fs. 176/179 corre agregado el Memorial de elevación al señor Ministro de Economía y Crédito Público, en el cual la Dirección General de Rentas, efectúa un exhaustivo análisis de los agravios vertidos por el contribuyente, para concluir que se evidencia que el acto recurrido indica los antecedentes de hecho y de derecho que llevaron a su dictado; en relación a los consensos fiscales, sostiene la D.G.R. que de ninguna manera éstos pueden interpretarse como una modificación automática a la ley local que genere un derecho adquirido en favor del contribuyente, sino que importan un compromiso de emitir normas que se ajusten a las obligaciones recíprocas asumidas; que consecuentemente no es posible olvidar que en materia tributaria rige estrictamente el principio de legalidad; que el accionar del contribuyente implicó una lesión al principio de indisponibilidad de la renta pública, pues su incumplimiento ha lesionado gravemente la recaudación fiscal; que no se encuentran reunidos los recaudos de procedencia para tener por configurado el error excusable alegado; que el incumplimiento se ha verificado de acuerdo a las constancias obrantes, por ende la aplicación de los intereses se torna manifiesta ante la falta de cumplimiento en legal tiempo y forma y por imperativo legal surge su devengamiento; finalmente en relación a los intereses resarcitorios sostiene la Dirección que no se concibe que la indisponibilidad del crédito por parte del fisco no genere intereses durante el lapso de carencia. En suma, es criterio del Organismo recaudador que corresponde el rechazo del Recurso de Nulidad y Apelación interpuesto por el contribuyente, toda vez que no existen elementos que permitan revertir la postura fiscal. -

A fs. 181 se encuentra agregada la Resolución N° 910/22-DGR, por la cual se declara formalmente admisible el Recurso de Nulidad y Apelación que nos ocupa. -

A fs. 202/202 corre agregado el Dictamen N° 358/23-DGAL-MEyCP, en el que la Dirección General de Asesoría Legal del Ministerio de Economía y Crédito Público concuerda con el criterio adoptado por la Dirección General de Rentas, por lo que entiende que corresponde el rechazo del recurso de apelación interpuesto y confirmar la resolución impugnada. -

Conclusión. -

Del análisis de los presentes actuados se observa que se ha dado debido cumplimiento a todas las etapas del procedimiento administrativo. 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. -

Finalmente, no se advierte del análisis del recurso incoado por el contribuyente argumentos que corrompan el criterio fiscal, sostenido por el Ministerio oficiante. -



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO

Tal como ya ha sido sostenido por esta Fiscalía de Estado en otras oportunidades, debe mencionarse que el accionar de la administración en la percepción del tributo en cuestión es legítima y ajustada a derecho en tanto se encontraba expresamente prevista en la legislación local. Por ello, es obligación de la Dirección perseguir el cobro del Impuesto a los Ingresos Brutos a tenor de la normativa vigente en la materia. -

En relación al agravio respecto de que la pretensión fiscal desconoce las obligaciones asumidas por la Provincia en el Consenso Fiscal, en este punto, vale decir, como ya fue sostenido en el memorial agregado a fs. 176/179, 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, 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

Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCALIA DE ESTADO

Dr. Magali VANGUELA CUNIOLO
ABOGADA
FISCALIA DE ESTADO

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 impudencia 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).

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 los infracciones deben ser imputables ramo objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción*



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO

(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 pero S A. ci DGI", Sala II, del 28/06/2007, "La Rueda Portaña SA ci AFIP - DGI", Sala IV, del 27/11/1998).

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 halla, 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 Bah 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 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

Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO

Dr. Magali YINGUELA CUNIOLO
ABOGADA
FISCALIA DE ESTADO

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 conducto, 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.

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 Dirección General de Asesoría Legal del Ministerio de Economía y Crédito Público (a los cuales me remito en razón de la brevedad), estimo corresponde rechazar al Recurso de Apelación y Nulidad interpuesto por la firma AMX ARGENTINA S.A.-

En consecuencia téngase por cumplida la vista a esta Fiscalía de Estado, y dése continuidad al presente trámite en los términos del Artículo 78 del Código Fiscal. -

FISCALIA DE ESTADO, 22 de agosto de 2023.-

Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO

