



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



DICTAMEN N° 001 - F.E.- 2024.-

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° 1544/2022-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 BADAL TALENS S.A., contra la Resolución N° 414/2023-D.G.R., que oportunamente resolvió rechazar el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución 49/23-DGR.

Surge del expediente, conforme notificación de fs. 14 que la Dirección General de Rentas inicio un Sumario a la empresa BADAL TALENS S.A. por presunta violación del artículo 47 del código Fiscal.

A fs. 20/37 consta el descargo realizado por la empresa así como también el dictamen jurídico emitido por la Dirección de Asuntos Legales de la Dirección General de Rentas mediante el cual se rechaza el descargo presentado por el contribuyente.

A fs. 38/40, obra la Res 49/2023 DGR, mediante la cual se dispone clausurar el sumario iniciado mediante Disposición 171/22-DR contra el contribuyente, imponiéndole así una multa del 30% del capital omitido a la fecha de la liquidación, traducida en el monto de PESOS CUATROCIENTOS SIETE MIL SETECIENTOS DOS c/10 (\$ 407.702,10), en virtud de encontrarlo responsable de la infracción del artículo 47 del código Fiscal.

Contra la misma BADAL TALENS S.A. interpone recurso de reconsideración, en el cual expresa como agravio la ausencia del elemento subjetivo del tipo que se le endilga, así como también afirma que la misma representa una violación del estado de inocencia, con motivo de la falta de acreditación de autoría por parte de la Dirección General de Rentas.

El recurso antes mencionado fue analizado mediante Dictamen N° 40/22-DAL y rechazado mediante Resolución N° 414/23-DGR. Notificada la Resolución, el contribuyente interpone recurso de apelación contra la misma, el cual obra a fs. 75/78 de las presentes actuaciones.

A fs. 81/82 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. 84 se incorpora copia de Resolución N° 0910/23-DGR, por la cual se declara formalmente admisible el recurso de apelación interpuesto por BADAL TALENS S.A.


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


Dra. Lourdes SCHLEMMINGER
Dirección General Jurídica de
Supervisión y Control
FISCALIA DE ESTADO

A fs. 88 consta Dictamen N° 625/23-DGAL-ME, en el que expresa que el agraviado no cumplió con los recaudos exigidos tanto por el código Civil y Comercial como los dispuestos por el artículo 78 del código Fiscal en la expresión de agravios, calificándolos de imprecisos y vagos, no cumpliendo el recurso con las disposiciones legales vigentes.

Con estos antecedentes, corresponde emitir opinión.

Dice el recurrente en su expresión de agravios que la Dirección General de Rentas, no supo determinar el elemento subjetivo esencial para la conformación de la conducta infractora que se sanciona. Por ello resulta necesario comenzar estableciendo que la conducta sancionada en el artículo 47 del Código Fiscal es una conducta de tipo omisiva.

Tiene dicho el contador Humberto Pedro Diez que el ilícito omisivo se pone de manifiesto cuando se incumple en parte o totalmente con la relación jurídica sustancial. Los delitos culposos consisten en la infracción a un deber determinado de cuidado sin que medie intencionalidad en tal accionar. Se dice que el contribuyente actúa imprudentemente sin la diligencia debida por lo que es susceptible de ser sancionado. (Diez P. Humberto, Coto P. Alberto, Diez J. Fernando. (2001). El ilícito en la Ley de Procedimiento Tributario Nacional. Buenos Aires: Errepar S.A.)

La naturaleza penal del ilícito tributario, reiteradamente convalidada por la jurisprudencia, implica que para que el contribuyente sea sujeto pasible de una sanción debe ser culpable, siendo necesario comprobar la presencia de los elementos objetivo y subjetivo en su comportamiento. Dice Soler que: “la culpabilidad consistirá siempre en hacer libremente algo que se sabe criminal” (Soler, Derecho Penal Argentino, 1973, pág. 62), encontrándose en su expresión el sentido axiológico del principio *nulla penae sine culpae*.

El mismo autor expresa que: “... para que pueda afirmarse que un sujeto es culpable, se hace preciso que el hecho por él cometido sea valorado por el derecho como algo ilícito y que el sujeto que lo comete participe de ese orden jurídico como sujeto capaz, haya conocido en concreto el significado de su acción como negación concreta también de ese valor. Redondeando su expresión, el autor citado continúa manifestando que será culpable quien actúe en “menosprecio” del bien jurídico protegido” (Ibid, pág. 62).

En relación con los requisitos necesarios para que la conducta pueda ser reprimida la sala A del TFN arguye que se deben comprobar concurrentemente los aspectos objetivos y subjetivos configuradores del



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



ilícito. La verificación del aspecto objetivo radica en analizar si en los hechos se exteriorizaron los elementos del tipo o figura penal y que no ha existido causal de justificación. (TFN Sala A, “Furnari, Roberto Vicente y sus herederos s/Apelación – Impuestos a las ganancias” 25/10/2006).

La figura de la omisión, tanto por su conformación normativa cuanto por su caracterización teórica, exige la presencia del elemento subjetivo que en este caso es la culpa (Villegas, 1998; García Belsunce, 1985; Giuliani Fonrouge y Navarrine, 1992). Para que la culpa se configure es necesaria “la voluntad contraria a la precaución que el autor esté obligado a observar en determinadas circunstancias para no dañar intereses ajenos” (Villegas, H. (1998). *Régimen Penal Tributario Argentino* (2° Edición). Buenos Aires: De palma., pág. 137).

La Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sánchez, Jesús A. 8/08/2006) sostiene que se presume la existencia del elemento subjetivo de la figura omisiva (negligencia en la presentación de declaraciones juradas) al constatarse el acaecimiento del hecho omisivo.

Ahora bien tanto la normativa como la jurisprudencia encuentran un límite a la presunción de culpabilidad en el ilícito de omisión de impuestos, y esta se encuentra en la posibilidad de que exista por parte del contribuyente la comisión de un error excusable.

Tiene dicho la sala A del TFN que en los ilícitos de omisión de impuestos, es la imputada quien, de corresponder, debe probar la ausencia de culpa, toda vez que el haber incurrido en error de derecho o de hecho es causal de absolución cuando el mismo es excusable.

Toda diferencia que se constate en su confrontación daría por configurada la materialidad de un ilícito material en caso de existir perjuicio fiscal. En caso de no existir error excusable ni intencionalidad probada por prueba directa o presunción nos encontramos frente a un ilícito material culposo, mientras que si la intencionalidad es probada el ilícito material es doloso (Gurfinkel De Wendy, L. y Russo, E. (1993). *Ilícitos Tributarios* (3° Edición). Buenos Aires: De palma.).

La ley define que la sanción del art. 47 “Constituirá omisión y será pasible de una multa graduable desde un 30% (treinta por ciento) hasta el 200% (doscientos por ciento) del monto dejado de pagar, retener o percibir, y su actualización si correspondiera, con exclusión de los recargos del Artículo 42°, *el incumplimiento culpable total o parcial*, de las obligaciones fiscales. No incurrirá en omisión ni será pasible de multa, quien deje den la medida que no exista error excusable.”

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

Dra. Lourdes SCHLEMMINGER
Directiva General Jurídica de
Supervisión y Control
FISCALIA DE ESTADO

En dichas circunstancias se infiere el obrar culposo del contribuyente tendrá por configurado el ilícito excepto, cuando la conducta del sujeto activo no resulte imputable por mediar error excusable. Por ende la omisión de impuestos entonces se encuentra entre la conducta defraudadora en un extremo y el error excusable en el extremo opuesto (Giuliani Fonrouge, C. y Navarrine, S (2005). *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*. Buenos Aires: Lexis Nexis).

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.

L. Enrique Condorelli, dice: "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" (Procedimiento Tributario Bonaerense, Capítulo 7, página 401)

Citando a su par el Superior Tribunal de Justicia del Chubut en la causa E. S.A c/Provincia del Chubut y otros s/ Demanda Contencioso Administrativa, "La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, ha dicho que "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"

Es decir que si el contribuyente, aquí recurrente poseía un camino para excusarse y liberarse de la aplicación de la multa, era mediante la probanza de un error excusable tal como lo manda el artículo 47 del Código Fiscal Provincial así como lo refuerza la doctrina y la jurisprudencia ampliamente.

Retomando la sentencia citada del STJCH expresa la misma: "*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*



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta... ”.
(S. D N° 28/2022).

Es claro y comprobable que en ninguna de las etapas recursivas en las que el recurrente discutió las resoluciones de la Dirección General de Rentas, alego encuadrar su conducta dentro de lo que podría valorarse como un error excusable. El agraviado no expreso ni manifiesto encontrarse alcanzado por la excepción dispuesta por el ordenamiento jurídico ante la comisión de un error excusable, así como en su expresión de motivos no logra acreditar, como le exige el ordenamiento, la falta del elemento subjetivo en el obrar que se le imputa. Solo manifiesta estar en desacuerdo con la normativa y el criterio aplicado por el organismo fiscal.

Habiéndose analizado en profundidad los agravios esgrimidos, 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, 12 enero de 2024.-

Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO

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

Dr. Lourdes SCHLEMMINGER
Directora General Jurídica de
Supervisión y Control
FISCALIA DE ESTADO

