



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



DICTAMEN N° 011- 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° 155/2023-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 PUNTA DEL MARQUES S.A., contra la Resolución N°1060/2023-D.G.R., que oportunamente resolvió rechazar el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución 440/23-DGR.

Surge del expediente, conforme notificación de fs. 35 que la Dirección General de Rentas inicio un Sumario a la empresa PUNTA DEL MARQUES S.A. por presunta violación del artículo 47 del código Fiscal.

A fs. 51/55, obra la Res 440/2023 DGR, mediante la cual se dispone clausurar el sumario iniciado mediante Disposición 038/2023-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 TRESCIENTOS CUARENTA Y DOS MIL CIENTO CUARENTA Y UNO CON 93/100 (\$ 342.141,93), en virtud de encontrarlo responsable de la infracción del artículo 47 del código Fiscal.

Contra la misma PUNTA DEL MARQUES 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 con motivo de la falta de acreditación de autoría, además de la ausencia de la tipicidad subjetiva, por parte de la Dirección General de Rentas no estarían configurados los requisitos propios de la imputación de una sanción.

El recurso antes mencionado fue analizado mediante Dictamen N° 75/23-DAL y rechazado mediante Resolución N° 1060/23-DGR. Notificada la Resolución, el contribuyente interpone recurso de apelación contra la misma, el cual obra a fs. 87/94 de las presentes actuaciones.

A fs. 96 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. 98 se incorpora copia de Resolución N° 1524/23-DGR, por la cual se declara formalmente admisible el recurso de apelación interpuesto por PUNTA DEL MARQUES S.A.

A fs. 101 consta Dictamen N° 69/24-DGAL-ME, en el que expresa que el agraviado no cumplió con los recaudos exigidos

Dr. ANDRÉS GAZDARONE
FISCAL DE ESTADO

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

tanto por el código Procesal Civil y Comercial de la Nación, así 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.

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 poenae 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).

Claramente estamos ante la configuración de una sanción por una conducta omisiva cuyo elemento subjetivo es la culpa, en base a lo cual la doctrina ha estipulado que 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 (2º 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.

Cabe aclarar que tanto el ordenamiento jurídico como la doctrina y la jurisprudencia, estipulan un límite a la presunción de culpabilidad en los casos de omisión de impuestos, y ésta se encuentra en la posibilidad de que exista por parte del contribuyente la comisión de un error excusable.



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



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.

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 42º, 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."

En dichas circunstancias le 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.

Es decir que si el contribuyente 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.

El STJCH expresa que: "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).

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.

Dra. Lourdes SCHLEMMINGER
Directora General Jefe de
Supervisión y Control
FISCALIA DE ESTADO

Culminando con el análisis de los agravios esgrimidos por el recurrente, 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, 16 de febrero de 2024.-


Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO