



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



DICTAMEN N° 015 - F.E.- 2024.-

SEÑOR MINISTRO DE ECONOMIA Y CRÉDITO PÚBLICO:

Vienen a la 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° 102) en relación con el Recurso de Apelación interpuesto por la firma CABO DOS BAHIAS S.A.S. (CUIT N° 30716022451) contra la Resolución N° 1493/22-DGR, que oportunamente rechazara el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución N° 968/22-DGR.

Surge de los presentes actuados que mediante Resolución N° 968/22-DGR (fs. 44/5) se clausura el sumario instruido mediante Disposición N° 57/22, y se impone a la recurrente una multa correspondiente al Treinta Por Ciento (30%) del impuesto omitido, en virtud de encontrarlo responsable de la infracción al artículo 47° del código fiscal, toda vez que se determinó que los anticipos 09/21 a 10/21 del impuesto a los Ingresos Brutos que debía abonar el contribuyente, fueron presentados sin realizar el depósito de los fondos. Por tal motivo, se lo intima a que en el plazo de 15 días abone la multa correspondiente, la que ascendería a PESOS TRESCIENTOS SIETE MIL DOSCIENTOS VEINTICUATRO CON 11/100 (\$ 307.224,11).

A fojas 48/52, el contribuyente interpone recurso de reconsideración contra dicha Resolución N° 968/22-DGR, el cual es rechazado por la Resolución N° 1493/22, objeto del presente recurso de apelación.

A fojas 82/3, el contribuyente cabo Dos Bahías SAS, mediante su representante legal, interpone recurso de apelación en los términos del artículo 72 del Código Fiscal, agraviándose de tres cuestiones: en primer lugar, menciona que resulta errado que no se haya cuestionado la omisión del pago del impuesto y su autoría, toda vez que se ha objetado el tipo subjetivo de la infracción o injusto; por otra parte alude que se invierte la carga de la prueba al existir una presunción de culpa del presunto infractor en la realización de la conducta que se le endilga; y finalmente menciona que la autoría de la sanción recurrida no ha sido acreditada por la Dirección General de Rentas.

A fs. 86/7 corre agregado el Memorial de elevación al señor Ministro de Economía y Crédito Público, en el cual la Dirección General de Rentas (art 77.1 de la Ley XXIV - N° 102), efectúa un análisis de los agravios vertidos por el contribuyente, para concluir que el recurso resulta una reiteración de argumentos ya expresados en su descargo, mencionando que el elemento objetivo de la infracción, esto es la omisión de pago del impuesto y su autoría no es materia de cuestionamiento por el contribuyente, ampliando además que existen

Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO

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

Dr. Diego Fernando GARCIA FERRE
Jefe de Área Recursos y Dictámenes
FISCALIA DE ESTADO

elementos que indican en forma innegable la autoría de la omisión en el pago del impuesto, toda vez que los montos adeudados devienen de las declaraciones juradas realizadas por el propio contribuyente. De igual forma, señala que la administración se limita a cumplir con el principio de legalidad en materia tributaria, por lo que la cuestionada presunción de culpabilidad que el contribuyente expresa, deberá ser planteada por otra vía en sede judicial. En suma, es criterio del Organismo recaudador, el cual se comparte, que corresponde el rechazo del Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente, toda vez que no existen elementos que permitan revertir la postura fiscal.

A fs. 89 se encuentra agregada la Resolución N° 358/23-DGR, por la cual se declara formalmente admisible el Recurso de Apelación que nos ocupa.-

A fs. 92/3 corre agregado el Dictamen N° 41/24-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, efectuando una fundamentación coincidente con el órgano inferior respecto de la configuración de los presupuestos de la multa, argumentando además que la expresión de agravios no resulta ser una crítica de la resolución impugnada sino una mera reiteración de argumentos ya rechazados, 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.-

Debe señalarse que no se advierte, del análisis del recurso incoado por el contribuyente, argumentos que corrompan el criterio fiscal, sostenido por el Ministerio oficiante, siendo sus argumentos una reiteración de los agravios vertidos en anteriores presentaciones, las cuales han sido debidamente contestadas y sostenidas al momento de resolver el recurso de reconsideración interpuesto.-

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 de los tributos legales, es legítima y ajustada a derecho en tanto se encuentra 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. Del mismo modo, el incumplimiento evidenciado



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



por Cabo Dos Bahias SAS en el ingreso de los montos correspondiente a sus obligaciones fiscales torna procedente la multa establecida en el artículo 47 del Código Fiscal.-

El citado artículo del código fiscal sanciona como omisión al incumplimiento culpable total o parcial, de las obligaciones fiscales. La mencionada alusión realizada por el contribuyente recurrente, respecto a que no se ha cumplimentado con el requisito subjetivo del tipo, más allá de haber sido fundada en la Resolución mencionada tampoco ha sido debidamente fundado por el contribuyente, desconociéndose cuál podría haber sido el elemento subjetivo que alude. Máxime ello, cuando la sanción por el incumplimiento es objetivo y surge de las propias declaraciones juradas realizadas por el contribuyente. Es decir, el contribuyente formula las declaraciones juradas donde surge la omisión del pago, y no rechaza la deuda en sus presentaciones, por lo que la conducta deliberada de omitir el cumplimiento surge palmaria.-

En este sentido, como ya ha sido materia de análisis por esta Fiscalia de Estado (Dictamen N° 41/23) 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).

Así, la sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación en "INDASYC S.A. s/recurso de apelación" sostuvo que, "...el declarante es

Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO

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

Dr. Diego Fernando GARCIA FERRE
Inia de Área Informes y Dictámenes
FISCALIA DE ESTADO

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 Rueca 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 señalando que "...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 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,



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



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).

En segundo lugar, corresponde analizar la debida sujeción por parte de la administración al principio de legalidad. En este correcto sentido, 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 adecue 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.).

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 CABO DOS BAHIAS S.A.S .

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, 26 de Febrero de 2024.-


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


Dr. Diego Fernando GARCIA FERRE
Jefe de Área Informes y Dictámenes
FISCALIA DE ESTADO


Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO

