



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



DICTAMEN N° 017 -DGR.- 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 los términos del artículo 78 del Código Fiscal de la Provincia del Chubut (Ley XXIV N° 102), respecto del Recurso de Apelación y Nulidad intentado por el contribuyente OIL M&S S.A., contra la Resolución N° 603/2022-D.G.R., que oportunamente resolvió hacer lugar parcialmente al Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución 544/17-DGR.

Surge del expediente, conforme notificación de fs. 11 que la Dirección General de Rentas realizó la liquidación impositiva N° L 000171/2017 IB a la empresa OIL M&S S.A por falta de pago de los anticipos correspondientes al Impuesto Sobre los Ingresos Brutos declarados por los periodos del 11/2016 al 02/2017.

A fs. 27 obra la Res. 182/2017 DGR, mediante la cual se dispone iniciar un sumario contra el contribuyente por violación al artículo 43 del Código Fiscal.

A fs. 35/41 constan la nota N°448, mediante la cual se notifica al contribuyente de la Res. N°544/2017, que dispone la clausura del sumario iniciado por la Res.N°182/17, determinando el pago de la suma PESOS TRESCIENTOS QUINCE MIL CUATROCIENTOS OCHENTA Y NUEVE CON 34/100 (\$315.489,34) con más el pago de una multa estipulada en PESOS NOVENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS CUARENTA Y SEIS CON 80/100 (\$94.646,80).

Contra la misma OIL M&S S.A interpone recurso de reconsideración, en el cual expresa como agravio la ausencia del elemento subjetivo del tipo que se le endilga, afirmando que existe falta de acreditación de autoría. Además reclama por la aplicación de alícuotas diferenciales para contribuyentes no radicados en la provincia, entendiendo que las mismas resultan discriminatorias e inconstitucionales.

El recurso antes mencionado fue analizado mediante Dictamen N° 10/19-DAL y mediante resolución N° 303/19-DGR. se hizo lugar parcialmente al Recurso mencionado acatando la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, debiendo rectificar la liquidación impositiva. Dicha adecuación de la liquidación impositiva arroja un saldo en concepto de sin depósito de fondos de PESOS SETECIENTOS SESENTA Y DOS MIL QUINIENTOS VEINTICINCO CON 07/100 (\$762.525,07) y debiendo aplicarse la

Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO

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

Dra. Lourdes STREMMINGER
Dirección General Judicial de
Supervisión y Control
FISCALIA DE ESTADO

multa sobre un capital de PESOS DOSCIENTOS NOVENTA MIL CUATROCIENTOS CUARENTA Y DOS CON 62/100 (\$290.442,62).

A fs.96/108 obra el dictamen DAL 46/21 y resolución N° 1401/21 que hace lugar parcialmente al recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente en lo atinente a la diferenciación en las alícuotas aplicadas, intima al contribuyente al pago de PESOS DOSCIENTOS VEINTISIETE MIL QUINIENTOS SESENTA CON SETENTA Y OCHO CENTAVOS (\$227.560,78) con más intereses resarcitorios, aplica la multa de un 30% del impuesto omitido a la fecha e impone el pago de PESOS OCHENTA Y SIETE MIL CIENTO TREINTA Y DOS c/ 89/100 (\$ 87.132,89) en concepto de multa por omisión de impuesto conforme con lo establecido por los artículos 47 y 55 del Código Fiscal.

Contra res. N°1041/2021 el contribuyente presenta un recurso de nulidad y apelación (Fs.117/119), en el alega el carácter pre concursal de las deudas del periodo 11 y 12 del año 2016, y haber pagado los periodos 1 y 2 del año 2017, en el mismo recurso expresa que existe falta de causa o motivación del acto administrativo esgrimido por la DGR, y finaliza con la afirmación de que el tipo penal no se configura por ausencia del elemento subjetivo.

A fs. 129/131 consta memorial de la Dirección General de Rentas, en el cual se realiza un exhaustivo análisis de los agravios vertidos por el recurrente para concluir que, corresponde el rechazo del recurso de apelación interpuesto.

A fs. 132 se incorpora copia de resolución N° 359/23-DGR, por la cual se declara formalmente admisible el recurso de apelación interpuesto por OIL M&S S.A.

A fs. 136/137 consta Dictamen N° 66/24-DGAL-ME, en el que expresa que el contribuyente al no ingresar los fondos reclamados incurre en omisión de impuestos, no habiéndose configurado tampoco un supuesto de error excusable, que el cobro de los intereses responde al incumplimiento en tiempo y forma del pago de los tributos por lo que su devengamiento resulta de la normativa aplicable. En el dictamen se hace referencia al hecho de que el recurrente no expuso una crítica concreta y razonada de las partes del fallo que el apelante considere equivocadas. Finaliza el mismo haciendo mención a que si bien la administración puede abstenerse de aplicar normas que sean inconstitucionales, la declaración como tal de la misma se halla fuera del ámbito de su competencia.

Con estos antecedentes, corresponde emitir opinión.



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



Previo a incurrir en el análisis de las actuaciones, resulta importante poner de manifiesto que esta Fiscalia está tomando intervención en un expediente con una antigüedad de aproximadamente 7 años, periodo de tiempo suficiente para que dentro del normal desenvolvimiento de la vida constitucional hayan cambiado gobiernos, funcionarios y criterios, dichos cambios implicaron también la modificación del ordenamiento jurídico que enmarca la actividad desarrollada por esta administración. Esta salvedad se realiza en rigor de que la prolongación por períodos de tiempo superiores a lo estrictamente indispensables de los procesos administrativos, no solo generan un perjuicio para el administrado y su derecho a obtener una decisión que ponga fin al estado de incertidumbre, sino que afectan principalmente a la administración ya que las demoras que se producen en las instancias administrativas contribuyen a la inseguridad jurídica producto de los cambios que la legislación pueda sufrir en el camino, sin descontar el riesgo de caer en la prescripción de los derechos que nos asisten.

Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO

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

En otro orden de ideas es menester hacer mención al recurso de reconsideración previo al aquí sometido a análisis al cual la Dirección Asuntos Legales mediante dictamen N°46/2021 hace lugar parcialmente respecto del agravio de inconstitucionalidad en la aplicación de alícuotas diferenciadas según posea o no establecimiento/sede en la jurisdicción. Respecto del criterio adoptado por esa dirección, corresponde poner de resalto que la norma aplicada al caso no se encontraba derogada y gozaba de plena vigencia no correspondiéndole a la administración la declaración de inconstitucionalidad ya que no cabe dentro de sus facultades la derogación de la misma, por el contrario la no aplicación de la misma implica un claro incumplimiento del Código Fiscal y la Ley de Obligaciones Tributarias de la Provincia.

Dra. Lorena SCHNEMMINGER
Directora General Jurídica de
Supervisión y Control
FISCALIA DE ESTADO

La Constitución de la Provincia en materia de tributación dispone en su artículo n°35 que corresponde al Poder Legislativo la facultad de modificar o derogar una ley impositiva, así como también dispone en el artículo 179 que: “El Superior Tribunal de Justicia tiene la siguiente competencia: 1. Conoce y resuelve originaria y exclusivamente, en pleno: 1.1- De las acciones declarativas de inconstitucionalidad de leyes, decretos, reglamentos, resoluciones, cartas orgánicas y ordenanzas municipales que estatuyan sobre materia regida por esta Constitución y se controviertan en caso concreto por parte interesada.”.

Atento al mencionado cuadro normativo, es que vale concluir en que de ningún modo es en esta administración que recae la facultad o competencia para concretar alguno de los dos supuestos por los cuales una

ley deja de constreñir al cumplimiento tanto a los administrados como a la administración. La Ley XXIV N°67 y su artículo 8 se encuentran plenamente vigentes produciendo los efectos legales previstos al momento de su creación, siéndola Dirección General de Rentas el órgano facultado originariamente para perseguir su cumplimiento.

Dicho esto, es posible asegurar que la manda establecida por el Código Fiscal y la Ley de Obligaciones Tributarias respecto de la aplicación de la alícuota diferenciada por no poseer sede en la jurisdicción del impuesto a los Ingresos Brutos se encontraba plenamente vigente al momento de gravar el hecho imponible, por cuanto no se dieron los presupuestos constitucionales necesarios para tenerla por derogada y/o modificada.

Continuando el análisis 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.

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 culpa*. 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” (Soler, derecho Penal Argentino, 1973 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* (2° Edición). Buenos Aires: De palma., pág. 137).

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 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 Tribunal Fiscal de la Nación que en los ilícitos de omisión de impuestos, es la imputada quien, de



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



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 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.”

En dichas circunstancias se infiere que 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. Dice la CNACAF, Juzgado II en “Staff Médico S.A. c/ DNCI s/ defensa del consumidor – Ley 24240 – Art. 45, Febrero 2020”

“Es que, para desvirtuar la validez de las conclusiones alcanzadas por la D.N.C.I., no bastan los simples dichos de la sumariada porque -en definitiva- el acto sancionador -cuya invalidez aquí se persigue- goza de la presunción de legitimidad consagrada en el artículo 12 de la Ley N° 19.549. Al respecto, se ha dicho que se presume que la actividad de la Administración guarda conformidad con el ordenamiento jurídico, presunción que subsiste en tanto no se declare lo contrario por el órgano competente. La jurisprudencia es casi unánime en reconocer tal carácter a los actos administrativos e interpreta que ésta cede únicamente ante la demostración de los vicios que lo privan de validez jurídica, o en otras palabras, «cuando la decisión adolece de vicios formales o sustanciales o ha sido dictada sobre la base de presupuestos fácticos manifiestamente irregulares, reconocidos o fehacientemente comprobados» (conf. Gordillo, Agustín – Daniele, Mabel (Directores), *Procedimiento Administrativo*, Buenos Aires, editorial Lexis Nexis, segunda edición, página 160).

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.

Dr. ANDRÉS BIACOMONE
FISCALIA DE ESTADO

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

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

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, alegó encuadrar su conducta dentro de lo que podría valorarse como un error excusable. El agraviado no expresó ni manifestó 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.

El recurrente en su expresión de agravios manifiesta que las obligaciones correspondientes a los periodos fiscales del 11 y 12 de 2016 resultan de carácter pre concursal toda vez que OIL M&S SA solicitó su Concurso Preventivo y el mismo fue declarado por el Juzgado Nacional en lo Comercial N°5 de la Ciudad de Buenos Aires el día 14 de diciembre de 2018. La Corte Suprema de la Nación en el fallo “Hilandería Luján SA s/apelación”, y “Casa Marroquín SRL”, (Fallos 310:719) ha considerado que *“la especialidad de la ley tributaria excluye otras normas, por lo que expresó que respecto de la determinación tributaria, la ley ha previsto de manera específica un procedimiento y un órgano de decisión y la posibilidad de apelar ante los tribunales federales”*, concluyendo además, *“que la ley concursal sólo debe ser entendida con el alcance de impedir que se realicen procesos de ejecución fuera del concurso, pero no el de vedar al organismo competente la determinación de las obligaciones tributarias anteriores a la fecha de iniciación de aquél, ni la de sanciones pecuniarias que se vinculen a ellas excluyéndose de esta manera la competencia del juez del concurso en la determinación tributaria”*. (“CSJN. “Gregorio G. Cosimatti s/concurso preventivo, 9/4/1987, Fallos 310:785, la cursiva me pertenece). Es decir, el hecho de que la quejosa se encuentre encuadrada en un proceso concursal, no limita a la DGR en el ejercicio de las funciones encomendadas por la Ley tributaria XXIV N° 102 y las normas locales, entre las cuales se encuentra la de perseguir el pago de los impuestos, tasas y contribuciones existentes, las que se establezcan por leyes fiscales especiales, y todo otro ingreso proveniente de convenios que a tal efecto se realicen con el gobierno nacional.

Respecto del cobro de intereses ante la ausencia de cumplimiento de la obligación tributaria que le cabe, el contribuyente solo manifestó que la administración no demostró que el retardo adjudicado le sea imputable a título de culpa o dolo. Esta alegación se encuentra contradicha por el estado de cumplimiento del contribuyente obrante en el expediente a fs. 120/124 del cual surge en la descripción de los movimientos en la cuenta corriente que los periodos 201701 y 201702 no se encuentran abonados a la fecha de la emisión del mismo, el día 26 de enero de 2022, ante esta realidad es indiscutible el hecho de que la deuda exigible mantenida con la



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



Provincia del Chubut por parte del agraviado devengara intereses los cuales deben ser obligatoriamente perseguidos por la Dirección General de Rentas. En cuanto a la presencia del elemento subjetivo para imputación de la tardanza en el pago, cabe aquí el mismo análisis que el realizado en cuanto a la configuración de la conducta omisiva del pago del tributo, agregando que el recurrente no expresa ni prueba las causas o motivos de la tardanza en el pago del tributo que lo podrían exculpar del cobro de los intereses.

Concluyendo con este análisis y 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, 8 de marzo de 2024.


Lucas Agustín PAPINI
FISCAL DE ESTADO ADJUNTO
FISCALIA DE ESTADO


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


Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO

