



República Argentina  
PROVINCIA DEL CHUBUT  
FISCALIA DE ESTADO



DICTAMEN N° 026 - F.E.- 2024.-

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 SA. CUIT N°30-66328849-7, contra la Resolución N°37/22-DGR, que oportunamente rechazara el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución N° 1005/21-DGR.

Surge de los presentes actuados que mediante liquidación n° 000214/2021-IB se establece que la firma AMX ARGENTINA SA. CUIT N°30-66328849-7, presenta una deuda con la provincia del Chubut por el monto de PESOS ONCE MILLONES TRESCIENTOS TREINTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS SETENTA C/30/100 (\$11.338.470,30) con motivo al reajuste de la alícuota del impuesto sobre los ingresos brutos por los periodos 01 al 04 del año 2020.

Notificada la liquidación mencionada, a fs. 16/21 la empresa presenta descargo, en el que alega que las alícuotas aplicadas a las actividades que desarrolla son las vigentes en la ley nacional N° 27.429, conocida como ley de consenso fiscal, a la que la provincia del Chubut adhirió por ley XXIV N° 88 y por lo tanto las alícuotas máximas aplicables son las allí establecidas, quedando las alícuotas dispuestas por la legislación provincial XXIV N° 91 en violación del compromiso asumido por la adhesión a la ley nacional, expresa también que la aplicación de esas alícuotas es inconstitucional.

A fs. 21/29 obra dictamen N° 33/20 DAL que expresa que si bien la provincia adhirió a la legislación nacional, esta exige que la legislación local se modifique en pos de la correcta aplicación de la disminución progresiva del impuesto sobre los ingresos brutos. Esta modificación no fue cumplida por la provincia, quedando las disposiciones de la ley XXIV N°82 vigentes. El letrado interviniente manifiesta que además que al momento de dictaminar las partes que acordaron el consenso fiscal decidieron suspender la vigencia del mismo hasta el año 2020.

A fs. 36/37 consta la resolución N° 126/20 que dispone la apertura de un sumario a la firma AMX ARGENTINA SA. CUIT N°30-66328849-7.

A fs. 39/79 la firma presenta un descargo en el cual expresa que la provincia del Chubut y la Dirección General de Rentas omite ponderar la jerarquía normativa de la ley nacional respecto de la ley provincial, así

Dr. ANDRÉS GILADIMONE  
FISCAL DE ESTADO

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

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

como alega la inexistencia del aspecto subjetivo de la infracción y por ultimo solicita que se le aplique la excepción del error excusable.

A fs. 80/85 obra dictamen N°36/21 DAL se analizan las implicancias de la ley de consenso fiscal, debiendo aplicar las alícuotas previstas en la ley de obligaciones tributarias, ya que la modificación de las alícuotas quedo supeditado al dictado de normas específicas a tal efecto. Además resalta respecto de la jerarquía que la ley de consenso no podes la naturaleza de ley federal, y su aplicación depende del dictado de una norma provincial. Aclara que la ley de consenso fiscal por sí sola no modifica las leyes tributarias provinciales, sino que representa una expresión de voluntad de arbitrar los medios para que las leyes provinciales se modifiquen en el sentido del mismo. Concluye el dictamen expresando que no se encuentra configurado, ni probado por parte del recurrente la hipótesis de error excusable.

A fs. 87/100 consta la resolución N° 1005/21 DGR que dispone intimar al pago por el monto de PESOS DIEZ MILLONES NOVENTA MIL CIENTO TREINTA Y TRES c/36/100 (\$ 10.090.133,36) con más la multa de PESOS TRES MILLONES VEINTISIETE MIL CUARENTA c/ 01/100 (\$3.027.040). También resuelve la clausura del sumario iniciado.

A fs. 103/145 la firma presenta un recurso de reconsideración en el cual expresa que ha liquidado e ingresado el impuesto sobre los ingresos brutos aplicando la alícuota máxima prevista en la ley de consenso fiscal, además alega que la provincia del Chubut y la Dirección General de Rentas omiten ponderar la jerarquía normativa de la ley nacional respecto de la ley provincial, así como acusa la inexistencia del aspecto subjetivo de la infracción y por ultimo solicita que se le aplique la excepción del error excusable. Respecto de la suspensión que opera en razón del Consenso Fiscal 2019 que suspende la vigencia de artículos del Consenso Fiscal firmado en 2017, manifiesta que las provincias se encuentran obligadas a respetar y aplicar las alícuotas establecidas para los periodos 2018 y 2019.

A fs. 146/149 se encuentra el dictamen jurídico N° 76/21-DAL el cual rechaza el recurso de reconsideración, con motivo en no haberse modificado la legislación local en función del compromiso asumido por medio de la ley de consenso fiscal resaltando que, dentro del mismo cuerpo normativo se contempla la necesidad de readecuación legislativa para que lo dispuesto por ella resulte operativo. Encuentra el letrado interviniente además que no se hayan reunidos los recaudos de procedencia para aplicar la figura del error excusable.

La resolución N°0037/22 (fs. 155/160) dispone rechazar el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente AMX ARGENTINA SA. CUIT N°30-66328849-7.



República Argentina  
PROVINCIA DEL CHUBUT  
FISCALIA DE ESTADO



A fs. 199/246 corre recurso de apelación y nulidad contra la resolución N°157/17, en el que se reiteran los agravios vertidos en el recurso de reconsideración.

Por resolución N° 612/22 DGR (fs. 240) se declara admisible el recurso de nulidad y apelación interpuesto por el contribuyente, toda vez que cumple con los requisitos de procedencia. Siendo la misma notificada electrónicamente al domicilio fiscal electrónico declarado por el recurrente a los efectos.

A fs. 237/238 el Memorial de la DGR en el cual expresa que la normativa vigente es la Ley XXIV N°87 y por el estricto principio de legalidad que rige en materia tributaria la Dirección General de Rentas no puede apartarse de lo que ella dispone.

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.

Es clara la normativa y la pretensión del fisco respecto de lo que se reclama, que es el pago de la diferencia existente respecto monto ingresado en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos. Esto se debe a que el recurrente no calculó el mismo según lo que establece la legislación provincial vigente al momento de determinar el monto del impuesto, sino que calculó el mismo en base a la alícuota establecida en la ley nacional, conocida como Ley de consenso fiscal, en lugar de abonar el impuesto según las alícuotas establecidas en el artículo 39 del Código Fiscal Ley XXIV N°87.

El recurrente en su agravio exige que se le aplique lo que él entiende es una norma jerárquica superior respecto de la legislación tributaria provincial cuya superioridad radica en que es producto de un acuerdo entre el estado nacional y el estado provincial. Escapa en este razonamiento al quejoso el hecho de que esta ley nacional constituía un marco regulatorio de contenidos mínimos en materia tributaria, tal es así que la cláusula decimoséptima expresamente contempla que las provincias deberán elevar al poder legislativo los proyectos de ley que aprueben el compromiso asumido en el Pacto Fiscal, así como los proyectos de ley que modifiquen las leyes que sean necesarias para tornarlo operativo.

En este punto resulta necesario analizar el principio de legalidad el que sin lugar a dudas, es el principio más relevante del derecho administrativo, puesto que establece que las autoridades administrativas deben actuar de acuerdo a lo que la Constitución, la ley y el derecho en general establecen. Su actuar

Dr. ANDRÉS GIADOMONE  
FISCAL DE ESTADO

Agustín PAPINI  
FISCAL DE ESTADO ADJUNTO  
FISCALIA DE ESTADO

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

debe desarrollarse dentro de los límites dispuestos por las facultades atribuidas y de acuerdo con los fines para los que fueron conferidas.

Dice Riccardo Guastini que el principio de legalidad se trata de un solo nombre para tres principios a saber: el “principio de preferencia de la ley”, el “principio de legalidad en sentido formal” y el “principio de legalidad en sentido sustancial”. De acuerdo con estos principios, “es inválido todo acto de los poderes públicos que esté en contraste con la ley”, “es inválido todo acto de los poderes públicos que no esté expresamente autorizado por la ley” y “es inválida [...] toda ley que confiere un poder sin regularlo completamente” (Riccardo Guastini: “Concepciones de las fuentes del derecho”, en Isonomía, N°11, México: ITAM, octubre de 1999). Es decir la administración debe actuar estrictamente en la órbita de las atribuciones que fueron dadas y no por fuera de ellas.

La Suprema Corte de Justicia de La Plata tiene dicho en varias oportunidades que en un Estado de Derecho el principio de legalidad impone a las administraciones públicas un obrar de acuerdo al ordenamiento jurídico (doct. causas B. 56.364, "Guardiola" y B. 54.852, "Pérez", ambas sent. del 10-V-2000; B. 55.010, "Chaina", sent. del 2-VIII-2000; entre otras).

Respecto de la aludida superioridad normativa de la ley conocida como Pacto Fiscal alegada por el recurrente, es necesario traer a colación el artículo 31 de la constitución nacional la que establece que “las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859.” Como puede leerse, en ningún lugar del artículo de la carta magna se menciona a los acuerdos entre los estados provinciales y el estado nacional como parte de las leyes supremas de la nación, es decir los acuerdos interjurisdiccionales no ocupan de ningún modo el cuerpo normativo que goza de superioridad jerárquica por encima de las leyes locales. La jerarquía de esos acuerdos va a depender de lo que diga la constitución y la legislación local de cada provincia. Por lo tanto pretender la aplicación de una legislación nacional, a la que si bien la provincia oportunamente adhirió pero no doto de operatividad con la correlativa modificación legislativa incluso prevista en el propia ley nacional, por encima de la legislación provincial vigente con sustento en una pretendida superioridad sin respaldo jurídico alguno es ir contra de lo jurídica y constitucionalmente establecido.

En el fallo “HB Füller SAIC c/ GCBA s/Impugnación de actos administrativos (Expte N° 9281/12)”el Dr. Lozano expresa en el considerando 5.1 que “No existe ninguna regla ni en la Constitución Nacional, ni en



República Argentina  
PROVINCIA DEL CHUBUT  
FISCALIA DE ESTADO



la local que establezca que los convenios interjurisdiccionales acuerdan necesaria o naturalmente derechos al pueblo de los estados contratantes. Así como no es natural, ni menos aún necesario, suponer que mediante acuerdos interjurisdiccionales sean impuestas obligaciones a los ciudadanos de los estados firmantes, sencillamente por la razón de que no son parte en ellos, tampoco esos ciudadanos pueden requerir, en principio, el cumplimiento de las obligaciones allí pactadas”. En nuestra provincia no existe legislación alguna, así como tampoco está prevista en la Constitución, que dote de jerarquía normativa a los acuerdos interjurisdiccionales respecto de las leyes locales.

La Constitución de la provincia del Chubut expresamente establece como atribución del poder legislativo en el artículo 135 inc.7 que: “Las leyes impositivas rigen en tanto la Legislatura no las deroga ni las modifica, debiendo estas modificaciones hacerse por medio de Ley especial”, por lo tanto ninguna ley que no haya sido tratada a los efectos por la legislatura provincial puede modificar una ley tributaria vigente. Cabe aclarar que el Código Fiscal Ley XXIV N°87 no fue objeto de ninguno de los supuestos antes mencionados así como también poner de resalto que la ley nacional N° 27.429 carece de esa facultad per se. Por lo tanto en cumplimiento del principio de legalidad es que corresponde la aplicación de las alícuotas previstas en la legislación provincial en ejercicio de la responsabilidad que recae sobre autoridades estatales de que todos los actos emanados hallen apoyo estricto en una norma legal, la cual a su vez debe estar conforme a las disposiciones de forma y fondo consignados en la Constitución provincial.

Continuando con el análisis de los agravios expresados, tiene dicho 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 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.”

Es claro y comprobable que en ninguna de las etapas recursivas en las que alegó encuadrar su conducta dentro de lo que podría

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

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

valorarse como un error excusable no logró 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.

Concluyendo y en concordancia con lo expuesto por los letrados preopinantes entiendo que el mismo no puede hallar favorable acogida, rechazándose el Recurso de apelación y nulidad interpuesto por el quejoso, dado que los hechos analizados resultan susceptibles de la aplicación de las obligaciones tributarias que se encuentran bajo la órbita de la D.G.R.

En consecuencia téngase por cumplida la vista a esta Fiscalía de Estado, y dese continuidad al presente trámite e del Artículo 73 del Código Fiscal.

FISCALIA DE ESTADO, 25 de Marzo de 2024.-

  
Dr. ANDRÉS GIACOMONE  
FISCAL DE ESTADO