



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



DICTAMEN N° 049- F.E.- 2024.-

SEÑOR MINISTRO DE ECONOMIA:

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 CABO DOS BAHIAS S.A.S. (CUIT N°30-71602245-1) contra la Resolución N° 1636/23-DGR, que oportunamente rechazara el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución N° 1191/23-DGR.-

Surge de los presentes actuados que mediante Resolución N° 1191/23-DGR (fs. 56/58) se impone al contribuyente una multa correspondiente al 30% del capital omitido en concepto de multa por omisión de impuesto prevista en el artículo 47 del mismo cuerpo normativo y se lo intima abonar la suma de PESOS DOSCIENTOS CUARENTA MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y CINCO CON 47/100 (\$ 240.685,47).-


A fs. 61/63 corre agregado el Recurso de Reconsideración que interpone el contribuyente contra la citada Resolución, el que fuera analizado por la Dirección de Asuntos Legales de la Dirección General de Rentas y que se rechazara mediante Resolución N° 1636/23-DGR (fs. 74/75).-

Notificada la citada Resolución, el contribuyente presenta Recurso de Apelación y Nulidad (fs. 78/83), en el que alega la violación a principios constitucionales como el de propiedad, inocencia, debido proceso y defensa; que no basta con el elemento objetivo para tener por acreditada la materialidad del hecho imputado y que el elemento subjetivo no se encuentra acreditado por el organismo; y manifiesta que no puede exigirse el pago previo de la multa para poder apelarla.-


A fs. 86/87 corre agregado el Memorial de elevación al señor Ministro de Economía y Crédito Público, en el cual la Dirección General de Rentas, efectúa un desarrollo y analiza los agravios vertidos por el contribuyente, para concluir que corresponde el rechazo del Recurso de Nulidad y 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° 179/24-DGR, por la cual se declara formalmente admisible el Recurso de Nulidad y Apelación que nos ocupa.-

A fs. 94/95 corre agregado el Dictamen N° 243/DGAL/24, en el que la Dirección General de Asesoría Legal del Ministerio de Economía concuerda con el criterio adoptado por la Dirección General de Rentas, por


Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO


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


Dra. Magali YANGUELA CUNIOLO
ABOGADA
FISCALIA DE ESTADO

lo que entiende que corresponde el rechazo del recurso de apelación interpuesto y confirmar la resolución impugnada.-

Conclusión.-

Sin perjuicio de que el recurso incoado por el contribuyente no reúne los mínimos requisitos para considerársele como tal, he de proceder a analizar las meras expresiones allí vertidas las cuales carecen a todas luces de argumentos que den sostén a las manifestaciones efectuadas por el contribuyente.-

Así, del escaso análisis que puede hacerse 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 no es posible advertir la vulneración a derechos constitucionales tales como los nombrados por el recurrente en su escrito recursivo. Más aun cuando solo los ha mencionado, sin explayarse al respecto ni aportar elementos probatorios que den crédito a sus dichos.-

Finalmente, no se advierte del análisis del recurso incoado por el contribuyente argumentos que corrompan el criterio fiscal, sostenido por el Ministerio oficiante.-

En relación a los agravios en particular, y en coincidencia con el criterio sostenido por los colegas preopinantes, es dable advertir que existen las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente, las cuales el mismo omitió pagar configurándose de esa manera el elemento objetivo, el cual dicho sea de paso el contribuyente no ha cuestionado en sí mismo. Por otro lado, y en relación al elemento subjetivo, el mismo se presume a falta de prueba en contrario, por cuanto la responsabilidad existe y se encuentra en cabeza del contribuyente.-

Como ya se ha sido advertido en otras oportunidades en relación a la falta de configuración de los elementos objetivo y subjetivo para la configuración de figura imputada, se advierte aquí también que la D.G.R. ha verificado la materialidad de la infracción en los términos exigidos por la norma, y constatado el elemento objetivo, el subjetivo se presume al momento de constatarse el hecho omisivo quedando en cabeza del recurrente la prueba en contrario. A este respecto, el contribuyente no ha conseguido explicar ni argumentar en modo alguno los motivos por los cuales no se encontrarían reunidos los requisitos de procedencia de la sanción.-

En este sentido, tal y como ya ha sido sostenido por esta Fiscalía de Estado, para no resultar responsable de la multa por omisión se deberá probar un error de hecho o de derecho que justifique el



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



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 impudencia 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 Garelo, 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 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 pero S A. ci DGI", Sala II, del 28/06/2007, "La Rueda Porteña SA ci AFIP - DGI", Sala IV, del 27/11/1998).-

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 "...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".-

Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO

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

Dr. Magali YANGUELA CUNIOLO
ABOGADA
FISCALIA DE ESTADO

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 halla, 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 Bah 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, 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 conducto, 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).-

Al respecto, no surge del escrito recursivo presentado la existencia de un error excusable para el incumplimiento de la ley formal, el contribuyente no aporta ninguna prueba que permita acreditar la falta del elemento subjetivo en el obrar que se le imputa. Dicho ello, se advierte una clara disconformidad



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



con la solución adoptada por el organismo recaudador pero no perjuicios concretos sufridos por la recurrente que pudieran importar la modificación de la postura fiscal.

No obstante, resulta oportuno recordar que las opiniones emitidas por este organismo se limitan a los aspectos estrictamente jurídicos de los temas sometidos a su consulta y/o control, por cuanto no tienen sino la fuerza persuasiva de sus argumentaciones, no siendo obligatorios ni vinculantes respecto de la decisión que en definitiva el organismo consultante adopte, la que puede apartarse del criterio emitido por este organismo asesor, siempre que se encuentre debidamente fundada y bajo su propia responsabilidad, en ejercicio de sus atribuciones.

En relación a la pretensión del contribuyente de que no sea exigible el pago previo de la multa para poder apelarla, resulta oportuno traer a colación el *principio solve et repete* imperante en materia tributaria el cual importa que cualquier contribuyente que en contienda tributaria le discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo. Esta regla imperante en materia tributaria tiende a asegurar el cumplimiento de la ley tributaria y la efectiva percepción regular de los tributos.-

Ha sido sostenido por la doctrina que *"...el principio solve et repete constituye una institución autónoma del derecho financiero, y reviste el carácter de medida protectora de política financiera, cuya finalidad, función o motivo es proteger las finanzas públicas, erigiendo una valla para los contribuyentes de mala fe."* (Benvenuto Grizioti, citado por Carlos M. Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Ed. Depalma, 3° ed., 1976, t. II, p. 733.)

Por lo expuesto, compartiendo el resolutorio y los argumentos vertidos por Dirección General de Asesoría Legal del Ministerio de Economía (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, 24 de mayo de 2024.-


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


Dra. Magali YANGUILLA CUNIOLO
ABOGADA
FISCALIA DE ESTADO


Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO

