



República Argentina  
PROVINCIA DEL CHUBUT  
FISCALIA DE ESTADO



DICTAMEN N° 056 - F.E.- 2024.-

SEÑOR MINISTRO DE ECONOMÍA:

Vienen a la Fiscalía de Estado las actuaciones de referencia a los efectos de tomar intervención en el Expte. Administrativo N° 344/2020-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 BADAL TALENS S.A., contra la Resolución N° 1577/2023-D.G.R., que oportunamente resolvió rechazar el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución N° 1138/23-DGR.

A fs. 09 se le notifica al contribuyente que habiendo verificado los registros en concepto de Impuesto Sobre los Ingresos Brutos (Convenio Multilateral) se procedió a practicar liquidación, de acuerdo a las alícuotas vigentes establecidas en la Ley XXIV N° 82, conforme a lo establecido en el artículo 39 del Código Fiscal vigente de la Provincia del Chubut, por los periodos abarcados desde el 02/19 al 12/19.

A fs. 10/11 se acompaña Liquidación N° L000122/2020-IB.

A fs. 21/22 obra copia fiel de la Disposición N° 162/20-DR, mediante la cual se dispuso iniciar sumario contra el contribuyente por presunta infracción al artículo 47° del Código Fiscal, emplazándolo para que en el término de diez (10) días alegue su defensa.

A fs. 37/40 consta copia fiel de Resolución N° 1138/2023-DGR. mediante la cual se resolvió determinar de oficio sobre base cierta y de forma parcial, la obligación impositiva del contribuyente BADAL TALENS S.A. y, por lo tanto, intimar al contribuyente al pago de la suma de PESOS UN MILLON CUATROCIENTOS TREINTA Y DOS MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y CINCO CON 41/100 (\$1.432.685,41), con más el interés de carácter resarcitorio que fija el artículo 42° del Código Fiscal. Asimismo, se impuso 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.

A fs. 45/55, el contribuyente interpone recurso de reconsideración contra la Resolución N° 1138/2023-DGR., el que fue analizado mediante Dictamen N° 102/23-DAL. y que se rechazó parcialmente mediante Resolución N° 1577/2023-D.G.R. Notificada la Resolución, el contribuyente interpone recurso de apelación contra la misma.

A fs. 79/80 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 rechazar el recurso de apelación.

Dr. ANDRÉS GIACOMONE  
FISCAL DE ESTADO

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

Dr. Laura Fiorella SALVAGNINI  
ABOGADA  
FISCALIA DE ESTADO

A fs. 82 se incorpora copia fiel de Resolución N° 0185/24-DGR, por la cual se declara formalmente admisible el recurso de apelación interpuesto por BADAL TALENS S.A.

A fs. 86/87 consta Dictamen N° 279/24-DGAL-ME.

Con estos antecedentes, corresponde emitir opinión.

En lo que respecta a la expresión de agravios por el contribuyente, el mismo solicita que se deje sin efecto la multa impuesta atento a la violación de principios constitucionales como de propiedad, inocencia, debido proceso y de defensa. Sostiene que no basta con la existencia del elemento objetivo para tener por acreditada la materialidad del hecho y plantea que la presunción de la culpa atenta contra el principio de inocencia, siendo inconcebible que el propio contribuyente deba cargar con la prueba tendiente a demostrar la inexactitud del elemento subjetivo.

Asimismo, expone que la resolución recurrida refiere que la autoría es innegable, pero sin embargo no ha sido acreditada por la Dirección General de Rentas, y como consecuencia debe dejarse sin efecto.

Adentrándonos en el análisis de los agravios vertidos por el contribuyente, el mismo esboza que la multa impuesta viola principios constitucionales, haciendo una mera referencia de cuáles. En relación a ello, la PTN ha sostenido que “Un recaudo esencial que no puede soslayarse en materia recursiva es, sin duda, el de una mínima fundamentación de los recursos administrativos. En efecto, el cumplimiento de este recaudo permitirá a la Administración conocer los agravios del recurrente, evaluar sus argumentaciones y brindar una respuesta congruente y concreta a la pretensión puntual expuesta por el administrado” (Dictámenes 287:29).

Al respecto, cabe destacar que del análisis de los presentes actuados se observa que se ha dado cumplimiento a todas las etapas del procedimiento administrativo, que el mismo fue llevado adelante tal y como lo recepta la legislación vigente, y con aplicación de los principios tributarios que rigen la materia.

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 no se ha afectado el debido proceso, y que su derecho de defensa no se ha visto conculcado.

Con respecto al fondo de la cuestión, es necesario resaltar que, de acuerdo a lo que recepta el artículo 47 del Código Fiscal de



República Argentina  
PROVINCIA DEL CHUBUT  
FISCALIA DE ESTADO



la Provincia del Chubut, la misma se impone al contribuyente por el incumplimiento culpable total o parcial, de las obligaciones fiscales.

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. Así, el segundo párrafo del artículo 47 del Código Fiscal actual 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 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 Rueda Porteña SA c/ AFIP - DGI", Sala IV, del 27/10/1998).*

En mérito de lo expuesto, del análisis de las actuaciones administrativas, se puede advertir la presencia de los supuestos requeridos para la configuración de la infracción tributaria en cuestión y su atribución al contribuyente.

Dr. ANDRÉS GIACOMONE  
FISCAL DE ESTADO

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

Eva. Laura Fiorillo SALVAGNINI  
ABOGADA  
FISCALIA DE ESTADO

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”.

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, 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).



República Argentina  
PROVINCIA DEL CHUBUT  
FISCALIA DE ESTADO



Al respecto, no surge del escrito recursivo presentado la existencia de un error excusable, el contribuyente no aporta ninguna prueba que permita acreditar la falta del elemento subjetivo en el obrar que se le imputa.

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.

Por lo expuesto, 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, 04 de junio de 2024.-

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

  
Dra. Florencia SALVAGNINI  
ABOGADA  
FISCALIA DE ESTADO

  
Dr. ANDRÉS GIACOMONE  
FISCAL DE ESTADO

Faint text block in the upper left quadrant.

Handwritten or stamped text in the upper right quadrant, possibly including a date or reference number.

Faint text block in the lower left quadrant.

