



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO

DICTAMEN N° 067 - 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 THIRD TIME S.A. (CUIT N°30-70791712-8) contra la Resolución N° 747/20-DGR, que oportunamente rechazara el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución N° 721/19-DGR.-

Surge de los presentes actuados que mediante Resolución N° 892/23-DGR (fs. 43/47) se determina de oficio sobre base presunta y de forma parcial la obligación impositiva del contribuyente THIRD TIME S.A. y se impone al contribuyente una multa correspondiente al 30% del impuesto omitido en concepto de multa por omisión de impuesto prevista en el artículo 47 del Código Fiscal y se lo intima abonar las sumas de PESOS TRES MILLONES QUINIENTOS CUARENTA Y UN MIL CIENTO SETENTA CON 59/100 (\$3.541.170,59) y PESOS UN MILLON SESENTA Y DOS MIL TRESCIENTOS CINCUENTA Y UNO CON 18/100 (\$1.062.351,18).-

A fs. 53/70 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° 183/24-DGR (fs. 77/81).-

Notificada la citada Resolución, el contribuyente presenta Recurso de Apelación y Nulidad (fs.84/100), en el que alega la nulidad de la resolución atacada por considerar que la misma carece de motivación suficiente y del procedimiento llevado a cabo por la DGR; se agravia respecto de la determinación sobre base presunta efectuada por la Dirección; alega que la multa por omisión impuesta debe necesariamente acreditar ambos elementos para tenerse por configurada lo cual no considera que se haya dado en los presentes actuados y finalmente alega subsidiariamente la presencia de error excusable.-

A fs. 102/104 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. 106 se encuentra agregada la Resolución N° 544/24-DGR, por la cual se declara formalmente admisible el Recurso de Nulidad y Apelación que nos ocupa.-


Dr. ANDRES GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO


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


Dra. Magali YANGUELA CUNIOLO
ABOGADA
FISCALIA DE ESTADO

A fs. 109/110 corre agregado el Dictamen N° 369/24, en el que la Dirección General de Asesoría Legal del Ministerio de Economía el cual pareciera concordar con el criterio adoptado por la Dirección General de Rentas, por lo que correspondería el rechazo del recurso de apelación interpuesto y confirmar la resolución impugnada. Sin perjuicio de ello, se advierte que dicha pieza jurídica no cumple con los recaudos que ha de tener un dictamen técnico jurídico.-

Como ya ha sido sostenido en otras oportunidades, cabe nuevamente recordar las palabras de la Procuración del Tesoro de la Nación respecto de los dictámenes, en cuanto sostuvo que *“El dictamen jurídico no puede constituir una mera relación de antecedentes ni una colección de afirmaciones dogmáticas sino el análisis exhaustivo y profundo de una situación concreta y jurídicamente determinada, efectuada a la luz de las normas vigentes y de los principios generales que las informan a efectos de recomendar conductas acordes con la justicia y el interés legítimo de quien formula la consulta”* (Dictamen 243:142). En este mismo sentido sostuvo asimismo que *“Los dictámenes jurídicos previos suponen el análisis específico, exhaustivo y profundo de una situación concreta, a efectos de recomendar conductas acordes con la justicia y el interés legítimo de quien formula la consulta.”* (Dictamen 253:622). Es por ello, que se sugiere a futuro que se tengan en cuenta estas consideraciones a los fines de la debida intervención por parte de la asesoría legal del ministerio oficiante.-

Conclusión.-

Del 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.-

No se advierte tampoco 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 relación al agravio respecto de la motivación del acto administrativo, cabe recordar el criterio sostenido por esta Fiscalía de Estado en otras oportunidades a este respecto. Es así que, si bien no es posible desconocer que la motivación del acto administrativo importa un requisito para su validez e importa a su vez un derecho para el administrado, tampoco resulta posible olvidar que el expediente administrativo es un cuerpo único, formado por la actuación estatal y la participación de los administrados, del cual han de surgir los elementos necesarios y conducentes para la culminación del procedimiento administrativo mediante el dictado de un acto administrativo formal.-



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO

Comúnmente, la motivación del acto administrativo se halla en los considerandos del mismo, integrando al acto. Sin embargo, existen circunstancias en las cuales la motivación del acto aparece separada de aquel. Circunstancias en las cuales la motivación del acto surge de informes y antecedentes obrantes en el expediente que poseen la suficiente fuerza de convicción para llevar a formar la decisión de la administración.-

Éstas circunstancias han sido admitidas por la Procuración del Tesoro de la Nación, *“En determinadas circunstancias, se ha aceptado la motivación no contextual o in aliunde, es decir, aquella que aparece separada del acto que motiva”* (conf. Dict. 199:43; 209:248; 236:91; 264:83).

A mayor abundamiento, la PTN ha sostenido que *“Debe considerarse que existe motivación suficiente si obran informes y antecedentes con fuerza de convicción, dado que a las actuaciones administrativas se las debe considerar en su totalidad y no aisladamente, porque son parte integrante de un procedimiento y, como etapas de él, son interdependientes y conexas entre sí y el acto administrativo puede integrarse con los informes que lo preceden* (conf. Dict. 156:467; 199:43; 209:248; 236:91; 242:467). *La motivación in aliunde o contextual responde al principio de la unidad del expediente y se puede encontrar en los informes y antecedentes con fuerza de convicción que obren en las actuaciones administrativas.”* (conf. Dict. 199:427; 209:248; 236:91).

La exigencia de que la motivación forme parte del acto administrativo en sí mismo, no es más que un exceso de rigor formal que a todas luces no genera perjuicio alguno al recurrente en el caso que nos ocupa, toda vez que la misma no se encuentra ausente, sino que obra contextualizada a lo largo del expediente administrativo. En este mismo sentido, *“La exigencia de la motivación no implica sustentar un ritualismo excesivo, y tal exigencia no puede desvincularse de la amplitud de las facultades ejercidas por la Administración”* (conf. Fallos 311:1206).

En cuanto al método determinativo, es decir la determinación sobre base presunta atacada por el recurrente, hemos de recordar que el mismo es una facultad que tiene la administración ante los casos de falta de aporte de documentación suficiente por parte de los contribuyentes otorgada por el propio Código Fiscal, por cuanto no es posible que este agravio encuentre acogida, pues ello importaría un cercenamiento de las facultades que posee la administración.-

En relación a la falta de configuración de los elementos objetivo y subjetivo para la configuración de figura imputada, surge del análisis de los presentes actuados 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 constatar el hecho omisivo quedando en cabeza del recurrente la prueba en contrario. A este respecto, el contribuyente no ha

Dr. ANDRES GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO

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

Dra. Magali YANQUELA CUNIOLO
ABOGADA
FISCALIA DE ESTADO

conseguido explicar ni argumentar en modo alguno los motivos por los cuales no se encontrarían reunidos los requisitos de procedencia de la sanción, citando doctrina y jurisprudencia sin establecer conexión alguna con el caso planteado.-

Respecto de la alegación de la existencia de error excusable, nuevamente nos enfrentamos a la enunciación abstracta de dicho argumento, sin que medie explicación alguna al respecto. No describe cuál sería el hecho que lo exculparía de responsabilidad ni el motivo que lo habría llevado a cometer un error del tipo alegado.-

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 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



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO

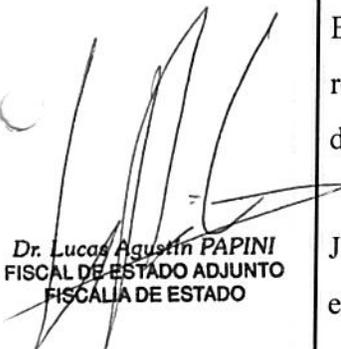
pero S A. ci DGI”, Sala II, del 28/06/2007, “La Rueca Porteña SA ci AFIP - DGI”, Sala IV, del 27/11/071998).-

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”.-

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


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


Dra. Magalí YANQUELA CUNIOLO
ABOGADA
FISCALIA DE ESTADO

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 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 lo expuesto hasta aquí, 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, 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 THIRD TIME S.A.-

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, 01 de agosto de 2024.-


Dr. ANDRES GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO