



República Argentina  
PROVINCIA DEL CHUBUT  
FISCALIA DE ESTADO



DICTAMEN N° 089- 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° 682/2023-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 incoado por CABO DOS BAHIAS S.A.S., contra la Resolución N° 56/24-D.G.R.

De los actuados se observa que, a fs. 2 la Dirección de Recaudación le informa al contribuyente CABO DOS BAHIAS S.A.S. que al verificar sus registros detectan la falta de pago de las obligaciones fiscales correspondientes a los anticipos 08/22, 10/22, 11/22 y 01/23 respecto del impuesto a los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral. Asimismo, se le hace saber que conforme el artículo 26 del Código Fiscal, debe regularizar la situación en el plazo de diez (10) días de recepcionada la comunicación y que, en caso contrario, se iniciará el procedimiento de liquidación impositiva y la aplicación de multa derivada del art. 47 del Código Fiscal, graduable hasta el 200%.

A fs. 9 obra detalle de notificación al domicilio fiscal electrónico respecto de la comunicación anteriormente descrita, en fecha 06/03/2023.

Atento la verificación de la falta de pago de las obligaciones correspondientes, se efectúa liquidación impositiva N° L000104/2023-IB, sobre base cierta, efectuada por la Dirección General de Rentas. La misma luce agregada a fs. 16 y fue notificada en fecha 20/04/2023, conforme constancia obrante a fs. 19.

A fs. 31 obra copia fiel de la Disposición N° 244/23-DR, por la cual se inicia el sumario por presunta infracción al artículo 47 del Código Fiscal, emplazando al contribuyente para que en el plazo de diez (10) días alegue su defensa, ofrezca y produzca las pruebas que hagan a su derecho.

A fs. 34 se acompaña constancia de notificación de la Disposición N° 244/23-DR en fecha 25/07/2023.

A fs. 37/47 el contribuyente interpone descargo.

A fs. 50/53, mediante Dictamen N° 98/23-D.A.L. se analiza el descargo presentado por el contribuyente, concluyendo que corresponde rechazar el mismo.

A fs. 56/58 obra copia fiel de la Resolución N° 1617/23-DGR, mediante la cual se procedió a la clausura del sumario instruido por Disposición N° 244/23-DR, imponiéndole una multa correspondiente al treinta por ciento (30%) del capital omitido a la fecha de la notificación de la

ANDRES GIACOMONE  
FISCAL DE ESTADO

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

Laura Fiorella SALVAGNINI  
ABOGADA  
FISCALIA DE ESTADO

liquidación, en virtud de encontrarlo responsable de la infracción al artículo 47 del Código Fiscal. Consecuentemente, se lo intima para que en el plazo de quince (15) días ingrese la suma de PESOS OCHOCIENTOS OCHENTA Y SEIS MIL NOVECIENTOS CUARENTA Y SEIS CON 64/100 (\$886.946,64).

A fs. 61 se acompaña notificación de la Resolución N° 1617/23-DGR, en fecha 20/12/2023.

A fs. 63/75 el contribuyente interpone recurso de reconsideración, el que fue analizado mediante Dictamen N° 05/24-D.A.L. (fs. 84/86) y rechazado mediante Resolución N° 0056/2024-D.G.R. (fs. 88/90). Notificada la Resolución, el contribuyente interpone recurso de apelación contra la misma.

A fs. 107/109 consta Memorial N° 005/24-D.A.L. de la Dirección General de Rentas, en el cual se efectúa un análisis de los agravios vertidos por el recurrente para concluir que, corresponde rechazar el recurso de apelación.

A fs. 111 se incorpora copia fiel de Resolución N° 0543/24-DGR, por la cual se declara formalmente admisible el recurso de apelación interpuesto por CABO DOS BAHIAS S.A.S.

A fs. 114/115 se acompaña Dictamen N° 379/24-DGAL-ME.

Con estos antecedentes, corresponde emitir opinión.

En el escrito recursivo, el contribuyente cuestiona en qué medida y por qué la autoridad fiscal entiende que la firma CABO DOS BAHIAS S.A.S. se encuentra alcanzada por el impuesto a los ingresos brutos.

Asimismo, sostiene que la multa impuesta resulta falsa e improcedente y, por ende, violatoria de derechos y garantías expresamente protegidos al contribuyente por la Constitución Provincial y Nacional.

Continúa exponiendo que la sola comprobación del elemento objetivo no resulta suficiente para su determinación, sino que debe considerarse la presencia del elemento subjetivo en la conducta, entiende que en el caso no existe la conducta intencional de perjudicar, entorpecer u obstruir el pleno ejercicio de las potestades de fiscalización y/o verificación de la administración ni menos aún, omitido pago por servicio alguno. Explica que la garantía constitucional que privilegia el *nullum crime nulla poena sine culpa*, plenamente vigente en materia penal tributaria, tiene que ver con que sin la existencia del elemento intencional no puede existir una acción típica y sin acción típica no hay violación al deber normativo y sin ésta no puede haber sanción.



República Argentina  
PROVINCIA DEL CHUBUT  
FISCALIA DE ESTADO



Consecuentemente, arguye que la administración fiscal no puede imputarle la carga de probar su inocencia y, por lo tanto, solicita que se deje sin efecto la multa impuesta. Finalmente, sostiene que para el supuesto e improbable caso en que se considerara que la conducta de CABO DOS BAHIAS S.A.S. fue contraria a derecho, dicha circunstancia se habría configurado por haber incurrido en un error excusable, eximiéndolo de responsabilidad.

Adentrándonos en el análisis del recurso de apelación, el interesado se agravia sosteniendo que no se encuentra alcanzado por el impuesto a los ingresos brutos, lo cual a todas luces no puede prosperar cuando se trata de un contribuyente ya inscripto, que presentó sus declaraciones juradas correspondientes, pero sin efectuar los pagos que debía, por lo que no podría desconocer su calidad tal.

En el siguiente agravio, el contribuyente esboza que la multa impuesta viola derechos y garantías expresamente protegidos al contribuyente por la Constitución Provincial y Nacional. 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).

Sin perjuicio de lo expuesto y a fin de expedirme respecto del agravio vertido por el contribuyente, 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.

Finalmente, con respecto al último agravio vertido por el contribuyente, el cual deriva en el fondo de la cuestión, es necesario resaltar que, de acuerdo a lo que recepta el artículo 47 del Código Fiscal de la Provincia del Chubut, la multa 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,

Dr. ANDRES GIACOMONE  
FISCAL DE ESTADO

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

Dr. Laura Fiorella SALVAGNINI  
ABOGADA  
FISCALIA DE ESTADO

*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 *“...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). *Si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su Impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente* (Fallos - T. 316 - pág. 1313; causa L.269XXX11 “Lambruschi, Pedro Jorge sil. 23771”. fallada el 31/10/1997)“.

En este sentido, si bien es correcto que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción, en el caso de análisis resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, correspondiendo a éste último demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurada la multa que se le imputa, en atención a la inversión de la carga probatoria 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





República Argentina  
PROVINCIA DEL CHUBUT  
FISCALIA DE ESTADO



"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).

El 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, no habiendo aportado la firma elementos que se pudieren considerar para tener por acreditado un error de tipo excusable de hecho o de derecho. Por el contrario, el contribuyente solo expresa una mera disconformidad con el criterio aplicado por el organismo fiscal.

Por lo expuesto, estimo que corresponde rechazar el Recurso de Apelación interpuesto por la firma CABO DOS BAHIAS S.A.S.

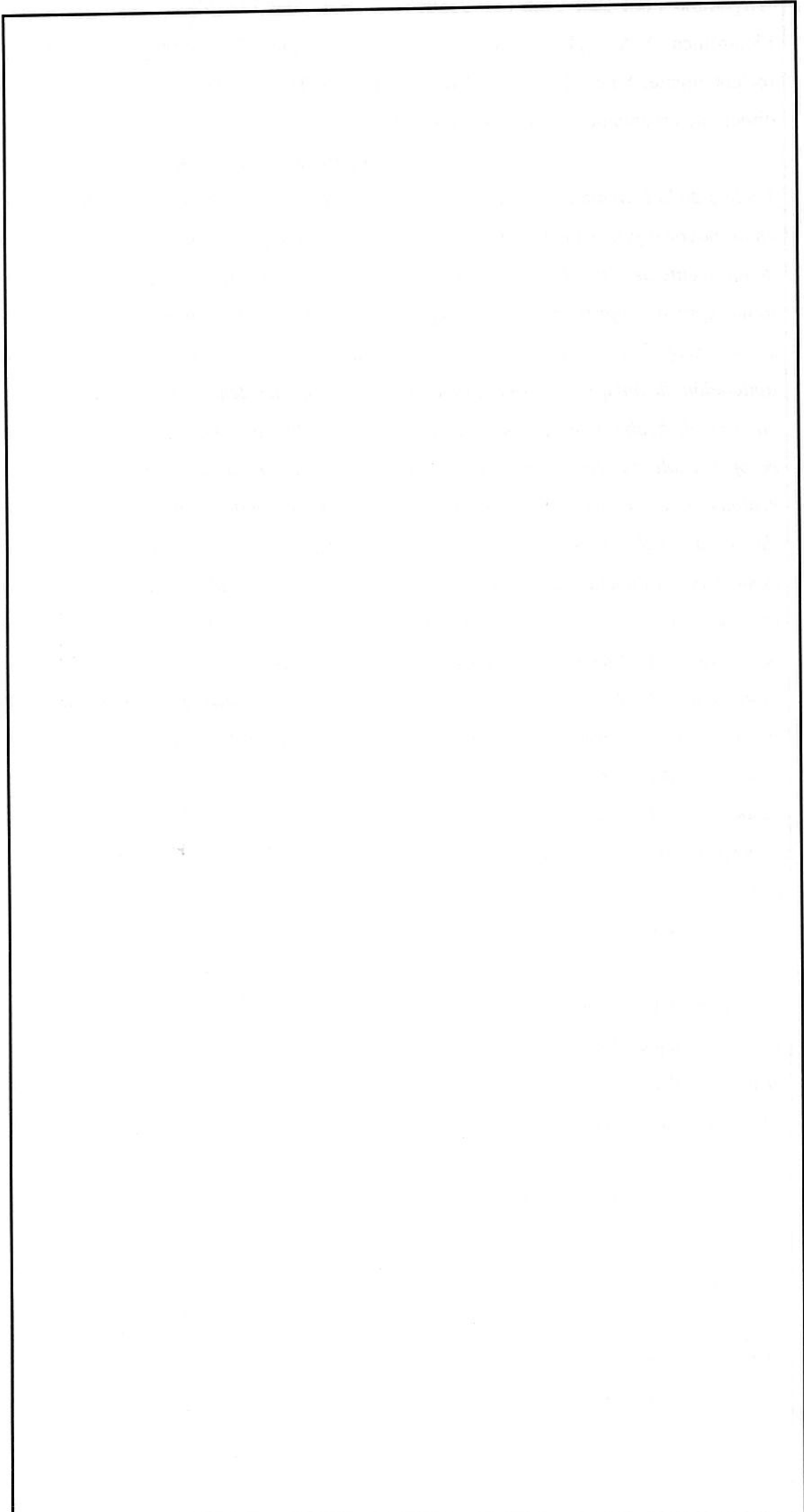
En consecuencia, téngase por cumplida la vista a esta fiscalía de Estado.

FISCALIA DE ESTADO, 20 de septiembre de 2024.-

Dr. ANDRES GIACOMONE  
FISCAL DE ESTADO

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

c. Laura Fiorella SALVAGNINI  
ABOGADA  
FISCALIA DE ESTADO



Handwritten text or stamp, possibly a date or signature, located in the bottom right corner of the page.