



República Argentina  
PROVINCIA DEL CHUBUT  
FISCALIA DE ESTADO

CORRESPONDE al Expediente  
2538/2023-DGR. Ref. "CABO DOS  
BAHIAS S.A.S. CUIT N° 30-71602245-1  
Ingresos Brutos- Convenio multilateral III  
sede 902 s/Liquidación Impositiva"



DICTAMEN N° 090- 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° 2538/2023-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° 542/24-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 06/23, 07/23 y 09/23 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. 11 obra detalle de notificación al domicilio fiscal electrónico respecto de la comunicación anteriormente descripta, en fecha 07/11/2023.

Atento la verificación de la falta de pago de las obligaciones correspondientes, se efectúa liquidación impositiva N° L000429/2023-IB, sobre base cierta, efectuada por la Dirección General de Rentas. La misma luce agregada a fs. 23 y fue notificada en fecha 30/11/2023, conforme constancia obrante a fs. 26.

A fs. 37 obra copia fiel de la Disposición N° 003/24-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. 40 se acompaña constancia de notificación de la Disposición N° 003/24-DR en fecha 10/01/2024.

A fs. 42/48 el contribuyente interpone descargo.

A fs. 53/54, mediante Dictamen N° 06/24-D.A.L. se analiza el descargo presentado por el contribuyente, concluyendo que corresponde rechazar el mismo.

A fs. 57/58 obra copia fiel de la Resolución N° 0070/24-DGR, por la cual se procedió a la clausura del sumario instruido mediante Disposición N° 003/24-DR imponiéndole una multa correspondiente al treinta por ciento (30%) del capital omitido a la fecha de la

Dr. ANDRES GIACOMONE  
FISCAL DE ESTADO

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

Laura Fiorella Sisti VAGNINI  
ABOGADA  
FISCALIA DE ESTADO

notificación de la 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 UN MILLÓN CUATROCIENTOS VEINTICINCO MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y DOS CON 14/100 (\$1.425.882,14).

A fs. 61 se acompaña notificación de la Resolución N° 0070/24-DGR, en fecha 26/02/2024.

A fs. 63/68 el contribuyente interpone recurso de reconsideración, el que fue analizado mediante Dictamen N° 30/24-D.A.L. (fs. 73/74) y rechazado mediante Resolución N° 542/2024-D.G.R. (fs.76/77). Notificada la Resolución, el contribuyente interpone recurso de apelación contra la misma.

A fs. 88/89 consta Memorial N° 09/24-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. 91 se incorpora copia fiel de Resolución N° 766/24-DGR, por la cual se declara formalmente admisible el recurso de apelación interpuesto por CABO DOS BAHIAS S.A.S.

A fs. 95/96 consta Dictamen N° 492/24-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. Asimismo, sostiene que la Resolución atacada es arbitraria porque no expone los motivos por los cuales rechaza el recurso de reconsideración.

Plantea, además, que la presunción de la culpa a la que refiere la Resolución, 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.

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



República Argentina  
PROVINCIA DEL CHUBUT  
FISCALIA DE ESTADO



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.

En relación a la falta de motivación de la Resolución en crisis expuesta por el contribuyente vale decir que, en la misma se expuso "*...que el elemento objetivo de la infracción, concretamente la omisión del impuesto, y su autoría no es materia de cuestionamiento por el contribuyente... que la figura penaliza la omisión de impuesto sobre la presunción de culpa del presunto infracción en la realización de la conducta... que debe meritarse si se ha incurrido en un error que excuse de culpa al accionar desplegado... teniendo en cuenta que la ausencia de culpa debe ser probada por la imputada... la causal exonerativa del error excusable precisa, a efectos de su viabilidad, que el mismo sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser alegados y demostrados por el contribuyente, lo cual no sucede en las presentes actuaciones*". Consecuentemente, la Resolución es basta en proporcionar los elementos de hecho y de derecho que fundaron el rechazo del recurso de reconsideración, por lo que dicho agravio no se condice con la realidad y, por lo tanto, no puede prosperar.

En relación 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, quien deje de cumplir total o parcialmente su obligación fiscal por error excusable, de hecho o de derecho*".

Dr. ANDRES GIACOMONE  
FISCAL DE ESTADO

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

Dr. Laura Florencia SALVAGNINI  
ABOGADA  
FISCALIA DE ESTADO

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 31/11/1997)".

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 "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



República Argentina  
PROVINCIA DEL CHUBUT  
FISCALIA DE ESTADO



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 GIACOMONI  
FISCAL DE ESTADO

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

Lic. Leonor María SALVAGNINI  
ABOGADA  
FISCALIA DE ESTADO

Handwritten text at the top of the page, possibly a header or title.



Main body of handwritten text, appearing to be a list or a series of entries.

Second section of handwritten text, possibly a continuation of the list.

Third section of handwritten text at the bottom of the page.

Small handwritten notes or a signature in the bottom right corner.