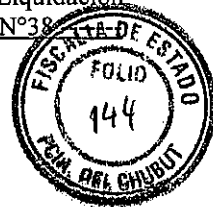




República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



DICTAMEN N° 106 - 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 YPF GAS S.A. (CUIT N°30-51548847-9) contra la Resolución N° 157/17-DGR, que oportunamente rechazara el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución N° 489/16-DGR.

Surge de los presentes actuados que mediante Resolución N° 489/16-DGR (fs. 54/60) se determina de oficio sobre base cierta y con carácter parcial la obligación impositiva de YPF GAS S.A., se intima al contribuyente a ingresar la suma de PESOS CIENTO CATORCE MIL CIENTO TREINTA Y DOS CON 60/100 (\$ 114.132,06) en concepto de capital e intereses resarcitorios y se impone al contribuyente una multa correspondiente al 35% del impuesto omitido en concepto de multa por omisión de impuesto prevista en el artículo 43 del Código Fiscal y se lo intima abonar la suma de PESOS VEINTIDOS MIL SETECIENTOS CUARENTA Y NUEVE CON 80/100 (\$ 22.749,80) por dicho concepto.

A fs. 63/69 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° 157/17-DGR (fs. 88/90).

Notificada la citada Resolución, el contribuyente presenta Recurso de Apelación y Nulidad (fs. 93/102), en el que alega que no se habría dado tratamiento a las falencias por él alegadas; que se convalidó una alícuota que no se ajusta a su actividad; que se convalidó una alícuota diferencial que resulta inconstitucional; que no se comprobó su accionar omisivo; alega la existencia de error excusable; y finalmente alega la nulidad de los actos notificados.

A fs. 110/114 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, al cual me remito en merito a la brevedad, 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. 117 se encuentra agregada la Resolución N° 15/18-DGR, por la cual se declara formalmente admisible el Recurso de Nulidad y Apelación que nos ocupa.

Dr. ANDRES GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO

Dr. Agustín PAPINI
FISCAL DE ESTADO ADJUNTO
FISCALIA DE ESTADO

Dra. Magalí YANQUELA CUNIOLO
ABOGADA
FISCALIA DE ESTADO

A fs. 125/127 corre agregado el Dictamen N° 81/24, 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 lo que entiende que corresponde el rechazo del recurso de apelación interpuesto y confirmar la resolución impugnada. Criterio que sostiene en el Dictamen obrante a fs. 138/140.

Análisis.-

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 coincidencia con el criterio sostenido por los colegas preopinantes, la falta de tratamiento de algunas cuestiones alegadas por el contribuyente que llevarían a una falta de fundamentación del acto administrativo alegada no es tal, toda vez que de la Resolución atacada surgen claramente los hechos, con sus respectivos antecedentes, el análisis llevado adelante por la D.G.R. y el derecho aplicado al caso de marras, por cuanto no se advierte nulidad alguna en relación a la motivación del acto atacado.

A mayor abundamiento se advierte que el acto administrativo recurrido ha expresado acabadamente el desarrollo de los hechos que han dado lugar al presente trámite; ha analizado detalladamente las presentaciones efectuadas por el contribuyente, teniendo en cuenta especialmente las defensas esgrimidas; y detalla la normativa aplicable al caso concreto.

En relación a la inconstitucionalidad que pretende hacer valer, el contribuyente pretende que la Dirección actúe en incumplimiento, no solo del Código Fiscal y la Ley de Obligaciones Tributarias de la Provincia, sino también de lo establecido por la Constitución de la Provincia en materia de tributación: *“Artículo 135. Corresponde al Poder Legislativo: ...7. Las leyes impositivas rigen en tanto la Legislatura no las deroga ni las modifica, debiendo estas modificaciones hacerse por medio de ley especial.”*

Dicho esto, es posible asegurar que la manda establecida por el Código Fiscal y la Ley de Obligaciones Tributarias respecto de la percepción impositiva se encuentra plenamente vigente, por cuanto no se han dado los presupuestos constitucionales necesarios para tenerlos por derogados y/o modificados.

Corresponde asimismo, analizar la debida sujeción por parte de la administración al principio de legalidad. En este correcto sentido, sostiene



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



Enrique V. Lavié Pico que "...la actuación de la administración debe adecuarse o encuadrarse dentro o en los límites que establece, entre otros, el principio de legalidad, que exige que la administración adecue su accionar de acuerdo con el ordenamiento jurídico, máxime considerando que la sujeción de la administración a la ley constituye uno de los principios capitales del Estado de derecho... la administración no puede obrar sin que el ordenamiento la autorice expresamente." (Una mirada desde el fuero contencioso administrativo federal sobre el derecho procesal administrativo. Marcelo A. Bruno dos Santos (Director) Capítulo VI Ejecución de Sentencias).

En relación a la aplicación de alícuotas respecto a las cuales se agravia el recurrente, se advierte que el informe de inspección es claro y detallado al respecto y el contribuyente no hace más que manifestar su disconformidad sin acompañar elementos probatorios que respalden sus planteos, por cuanto no es posible que este argumento halle favorable acogida.

Consecuentemente, en lo que hace a los intereses respecto de los cuales también se agravia el recurrente, los mismos resultan procedentes toda vez que la deuda es real y se encuentra debidamente acreditada de acuerdo a las constancias obrantes en los presentes actuados.

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 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, 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

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

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 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 pero S A. ci DGI", Sala II, del 28/06/2007, "La Rueca Portaña 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".*

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*



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO

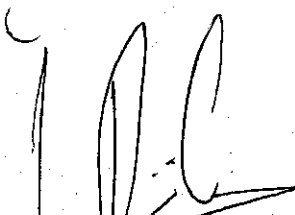


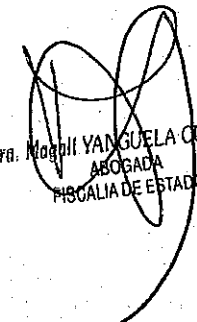
tributaria. En todos los casos, el contribuyente debe demostrar que ha actuado con un comportamiento normal y razonable frente al evento en que se halla, procediendo con la prudencia que exigía la situación" (CSJN, "Morixe Hnos. S.A.CJ", pronunciamiento del 20/08/1996, Fallos: 319:1524; CNCAF, Sala III, 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 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


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


Dra. Magalí YANQUELA CUNIOLO
ABOGADA
FISCALIA DE ESTADO

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.

Conclusión.-

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 YPF GAS 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, 15 de noviembre de 2024.-


Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO