



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



DICTAMEN N° 010 -FE.- 2024

SEÑOR MINISTRO DE ECONOMIA:

Vienen a la Fiscalía de Estado las actuaciones de referencia a los efectos de tomar intervención en el Expte. Administrativo N° 1593/2023-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 intentado por el contribuyente IBERCONSA DE ARGENTINA S.A., contra la Resolución N° 359/2024-D.G.R., que oportunamente resolvió rechazar el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución N° 1224/23-DGR.

Antecedentes

Surge del expediente a fs. 1/70 que la Dirección General de Rentas notifica electrónicamente el día 22/08/2023 a la contribuyente de la Disposición N° 271-23-DR por la que se le abre un sumario por infracción al Art. 54 del Código Fiscal. Acompaña la disposición la Liquidación N° L000061/2023-DS por el monto de PESOS TREINTA MILLONES CIENTO CUARENTA Y TRES MIL QUINIENTOS SESENTA Y SIETE CON 50/100 (\$30.143.567,50) con motivo de los trámites; N°21687768; 21687783; 21687788; 21735113; 21738577; 21738585; 21738591; 21738606; 21738621; 21738636; 21738653; 21738667; 21738678; 21738694; 21738701; 21738708; 21738711; 21738715. Los mismos responden a la falta de pago del Impuesto de Sellos aplicado en ocasión de las Actas de Asamblea General Ordinaria de Accionistas N° 72; 73; 75; 76; 77; 78; 192;194; 195; 196; 197; 198; 199; 200; 201; 203; 204; 205.

A fs. 74/79 por Resolución N°1224/23-DR, se dispone; determinar de oficio sobre base cierta y de forma parcial la obligación impositiva por el impuesto de Sellos al contribuyente IBERCONSA DE ARGENTINA S.A correspondiente a los trámites; N° 21687768; 21687783; 21687788; 21735113; 21738577; 21738585; 21738591; 21738606; 21738621; 21738636; 21738653; 21738667; 21738678; 21738694; 21738701; 21738708; 21738711; 21738715. En la misma se intima al contribuyente a que en el plazo de 10 días ingrese la suma de PESOS VEINTIDOS MILLONES QUINIENTOS NOVENTA Y UN MIL TRESCIENTOS VEINTISIETE c/ 41/100 (\$22.591.327,41) con más intereses de carácter resarcitorio por lo que adeuda; clausurar el sumario iniciado mediante Disposición N° 271/23-DR contra el contribuyente, imponiéndole así una multa del 100% del capital omitido a la fecha de la liquidación, ascendiendo la misma al monto de PESOS VEINTIDOS MILLONES QUINIENTOS NOVENTA Y UN MIL TRESCIENTOS VEINTISIETE c/ 41/100 (\$22.591.327,41) en virtud de encontrarlo responsable de la infracción del artículo 54 del código Fiscal; finalmente intima al pago de la multa impuesta en el plazo de 10 días. La resolución fue debidamente notificada.

Contra la misma IBERCONSA DE ARGENTINA S.A. interpone recurso de reconsideración. Manifiesta en el mismo

Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO

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

Dr. Carlos SCHLEMMINGER
Directora General Jurídica de
Supervisión y Control
FISCALIA DE ESTADO

sentirse agraviada toda vez que a su consideración se ha violentado su derecho de defensa y debido proceso atento a haber sido notificado electrónicamente impidiendo así la presentación de un descargo previo a la emisión del acto que dispone el cobro del impuesto más la aplicación de la multa. Por otro lado manifiesta que las actas de directorio gravadas por la Dirección General de Rentas con el impuesto de sellos son borradores que no reflejan onerosidad. Continúa en sus agravios exponiendo que la Resolución es nula atento a que contiene vicios en sus elementos esenciales. Finaliza el mismo calificando de improcedente a la multa aplicada con motivo de no hallarse constituidos los elementos esenciales que hacen al tipo. (fs.81/122).

A fs. 128 la Dirección de Asuntos Legales de la DGR solicita se de intervención al Departamento de Sellos y Leyes especiales a fin de que se expida acerca de la calidad de los instrumentos objeto de la determinación del impuesto.

A fs. 130 el Departamento de Sellos y Leyes especiales manifiesta que conforme al artículo 165 del Código Fiscal de la Provincia del Chubut, cada una de las actas de la Asamblea General Ordinaria de Accionistas fueron colocadas en distintos números de folios con diferentes fechas de celebración difiriendo también el monto del aumento de capital, motivo por el cual el departamento en cuestión los trata como instrumentos independientes susceptibles del gravamen en cuestión.

A fs. 132/136 obra Dictamen N°18/24-DAL el cual propicia el rechazo del recurso intentado con los fundamentos a los cuales me remito en honor a la brevedad.

Mediante Resolución N° 359/24-DGR (fs. 139/145) se rechaza el recurso intentado por IBERCONSA ARGENTINA SA, la que fue notificada electrónicamente. En consecuencia el contribuyente interpone recurso de apelación contra la misma, el que obra a fs.147/167 de las presentes actuaciones.

A fs. 170/174 consta Memorial N° 011/24-DAL, de la Dirección General de Rentas, en el cual se efectúa un desarrollo y análisis de los agravios vertidos por el recurrente para concluir que, corresponde el rechazo del recurso de apelación interpuesto.

A fs. 107 consta Dictamen N° 1525-DGAL, en el que se analiza los agravios vertidos y se concluye rechazar el recurso incoado.

Con estos antecedentes, corresponde emitir opinión.

Análisis

El recurrente cuestiona en primer instancia el procedimiento por el cual fue notificado de la apertura del sumario aduciendo que la notificación al domicilio electrónico, que declaró a los fines, carece



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



de idoneidad motivo por el cual su derecho de presentar un descargo respecto de las actuaciones llevadas por la Dirección General de Rentas fue violentado, junto a las garantías del debido proceso.

El Artículo 20° de la Ley XXIV N° 83, establece el uso del domicilio fiscal electrónico: *"Sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 19°, los responsables deben constituir un domicilio fiscal electrónico, el cual es entendido como el sitio informático seguro, personalizado y válido registrado por los contribuyentes para el cumplimiento de las obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza. Su constitución, implementación, funcionamiento y cambio se efectuará conforme a las formas, requisitos y condiciones que establezca la Dirección. Dicho domicilio producirá en el ámbito administrativo y judicial los efectos del domicilio constituido, siendo válidas, vinculantes y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que se practiquen en el mismo."*

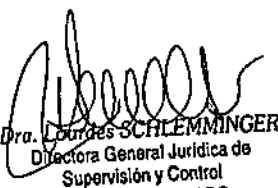
Por su parte el art. 98 del Código Fiscal determina claramente el momento en el que la notificación se tiene por consumada cuando: *"1. El día en el que el contribuyente o responsable acceda a la comunicación o el siguiente día hábil administrativo, si éste fuera inhábil; 2. El día martes inmediato posterior a la fecha en que la comunicación se pusiera a disposición en el domicilio fiscal electrónico, o el siguiente martes hábil administrativo, si aquél fuera inhábil o así declarado por La Dirección por inoperatividad del sistema."* Haciendo la salvedad que no implica esa enunciación un orden prioritario ya que será válida ante cualquiera de esas situaciones sea cualquiera la que ocurra primero.

El contribuyente poco puede discutir en esta instancia respecto de la validez de las notificaciones al domicilio electrónico toda vez que al momento de constituirlo en cumplimiento de la obligación que le imparte el Artículo 20 antes citado no puso en tela de juicio los efectos a los que quedaba sujeto por ese acto. De hecho cada uno de los actos posteriores a la apertura del sumario fueron notificados del mismo modo, al domicilio fiscal electrónico declarado, no expresando el recurrente queja respecto del método de notificación, y tampoco impidiendo de modo alguno que el contribuyente ejerza su defensa en cada una de las oportunidades que lo considero.

Cabe destacar que el contribuyente reconoce validez a la notificación electrónica realizada para ponerlo en conocimiento de la Resolución N°1224/23-DGR al momento de interponer el recurso de reconsideración en tiempo y forma contra el acto administrativo materializado en la misma. Lo mismo ocurre con la notificación del acto administrativo que le rechaza el recurso incoado, motivo por el cual luego de tomar conocimiento de la decisión tomada por la administración mediante la notificación en su domicilio electrónico presenta el recurso de apelación bajo análisis. Es decir de la mera lectura del trámite de este


Dr. ANDRÉS GIADOMONE
FISCAL DE ESTADO


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


Dra. Dora SCHLEMMINGER
Directora General Jurídica de
Supervisión y Control
FISCALIA DE ESTADO

expediente surge que la notificación al domicilio electrónico es válida y eficiente, en tanto cumple con la función que le cabe dentro del proceso que es poner en conocimiento de una o de varias personas un acto administrativo que contiene la voluntad de la administración frente a un hecho determinado.

Hasta este punto resulta contradictoria la postura del recurrente respecto de la validez, y eficacia de las notificaciones cursadas al domicilio electrónico, ya que reniega de la realizada al comienzo del proceso pero valida todas las posteriores.

Por otro lado el dicente no logra especificar en qué etapa de este proceso puntualmente existió la violación a las normas que rigen el debido proceso, o cuál es precisamente la defensa que pretendió ejercer y que esta administración le vetó, así como no consigue puntualizar cuál es el perjuicio concreto sufrido durante la tramitación de este expediente.

Como surge de las constancias del expediente las notificaciones han sido debidamente cursadas por sistema, en cumplimiento del Código Fiscal de la provincia y las Resoluciones 1141/18 DGR y Resolución N° 1634/23-DGR que rigen los aspectos formales en materia de notificaciones al domicilio fiscal electrónico de la Dirección General de Rentas.

Continúa el contribuyente manifestando que resulta improcedente el gravamen sobre borradores no inscriptos, pues no instrumentan acto oneroso alguno.

De lo expresado por el contribuyente no surge el criterio jurídico o la norma en la que encuadra su calificación de "borradores" al referirse a los instrumentos objetos del presente análisis. De toda la alocución realizada por el quejoso en ningún lado expresa puntualmente cuales son los elementos de los que carecerían los documentos en cuestión para no ser considerados instrumentos gravados por el impuesto de sellos, la sola expresión de disconformidad con lo determinado con la norma no resulta un argumento válido y suficiente para ir contra ella.

La Ley XXIV N°20, por la que se recepta la ley de Coparticipación Federal de Impuestos, en el artículo 9 deja claramente asentado que *"Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes"*.

El carácter de instrumental de las actas de Asamblea Ordinaria que se hayan en discusión está dado por el carácter formal del acto que allí se plasma. En este caso puntual estamos ante la decisión asamblearia de



República Argentina
PROVINCIA DEL CHUBUT
FISCALIA DE ESTADO



incrementar el capital social, en diferentes oportunidades, con diferentes montos. Este acto tiene como requisito el de la forma a los efectos probatorios del mismo. Carlos A. Pelosi define a los instrumentos "*como cualquier cosa idónea para la representación de un hecho*", es decir el instrumento es aquello que representa, y al representar prueba la existencia del acto jurídico. (Carlos A. Pelosi. *El Documento Notarial*. 5 reimpresión. Astrea. Buenos Aires. 2012.)


Como se evidencia, este es uno de los supuestos en los que el principio de realidad económica del derecho tributario cede, pues lo que se grava en el Impuesto de Sellos es la instrumentación del acto, es decir recae sobre las formas del mismo no sobre el fondo.

Por ello la Dirección General de Rentas en cabal cumplimiento con el principio de legalidad toma lo dispuesto por la Ley XXIV N° 20, el Código Fiscal de la provincia y determina en ejercicio de sus facultades aplicar el impuesto de sellos sobre instrumentos independientes con contenido patrimonial que plasmaban diferentes hechos jurídicos, como lo son puntualmente los aumentos de capital allí manifestados, y que además fueron presentados ante ella para su sellado. Es por tanto que la calificación que pretende el contribuyente de "borradores" al referirse a las actas no se condice con los hechos ni con el derecho.

Para finalizar respecto a los agravios vertidos por considerar el quejoso que no se encuentran los presupuestos necesarios para la aplicación de una multa, corresponde manifestar que: "*la culpabilidad consistirá siempre en hacer libremente algo que se sabe criminal*" (Soler, Derecho Penal Argentino, 1973, pág. 62). El mismo autor expresa que: "*... para que pueda afirmarse que un sujeto es culpable, se hace preciso que el hecho por él cometido sea valorado por el derecho como algo ilícito y que el sujeto que lo comete participe de ese orden jurídico como sujeto capaz, haya conocido en concreto el significado de su acción como negación concreta también de ese valor. Redondeando su expresión, el autor citado continúa manifestando que será culpable quien actúe en "menosprecio" del bien jurídico protegido*" (Soler, derecho Penal Argentino, 1973 pág. 62).

La ley provincial define claramente que la sanción del art. 47 "*Constituirá omisión y será pasible de una multa graduable desde un 30% (treinta por ciento) hasta el 200% (doscientos por ciento) del monto dejado de pagar, retener o percibir, y su actualización si correspondiera, con exclusión de los recargos del Artículo 42°, el incumplimiento culpable total o parcial, de las obligaciones fiscales. No incurrirá en omisión ni será pasible de multa, quien deje de la medida que no exista error excusable.*"

Resulta evidente que en ninguna de las etapas recursivas en las que alegó el recurrente encuadrar su conducta dentro de lo que podría valorarse como un error excusable logró acreditar, como le exige el ordenamiento, la falta del elemento subjetivo en el obrar que se le imputa. Solo


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


Dra. Lucía SCHLEMMINGER
Directora General Jurídica de
Supervisión y Control
FISCALIA DE ESTADO

manifiesta estar en desacuerdo con la normativa y el criterio aplicado por el organismo fiscal.

Conclusión

Habiéndose analizado en profundidad los agravios esgrimidos, compartiendo el resolutorio y los argumentos vertidos por la Dirección General de Asesoría Legal del Ministerio de Economía, a los cuales me remito en razón de la brevedad, 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, 12 de febrero de 2025.-


Dr. ANDRÉS GIACOMONE
FISCAL DE ESTADO