En la ciudad de Rawson, capital de la Provincia del Chubut, el Superior Tribunal de Justicia en Acuerdo, con la presidencia del Dr. Javier Gastón Raidan, y la presencia de las Dras. Silvia Alejandra Bustos y Camila Lucía Banfi
Saavedra, y de los Dres. Ricardo Alberto Napolitani y Mario Luis Vivas, procede a dictar sentencia en los autos caratulados: " **<TEXTO_ANONIMIZAR>. c/ PROVINCIA DEL CHUBUT s/Demanda Contencioso Administrativa" (Expte. N° 25929 - Año: 2023),** según los sorteos practicados oportunamente.

Acto seguido, se resolvió plantear y votar por su orden la siguiente cuestión: ¿Es procedente la demanda?

El Dr. Mario Luis Vivas dijo:

I.1. La demanda.

El día 20 de octubre de 2023, mediante CRU00606300000065024-8, la empresa <TEXTO_ANONIMIZAR>. promueve una demanda contencioso administrativa, en los términos del art. 79 del Código Fiscal Provincial, contra la Provincia del Chubut. Procura que se revoque la Resolución No 375/23-EC, dictada por el Ministerio de Economía y Crédito Público, de fecha 1 de septiembre de 2023, notificada el día 8 de septiembre del mismo año, y los actos administrativos que le antecedieron.

Afirma que a través de la Resolución N° 375/23-EC se rechazó el recurso de apelación y nulidad interpuesto contra la Resolución No 518/22-DGR, de fecha 23 de junio de 2022, dictada por el Director General de Rentas (en adelante "DGR"), que rechazó el recurso de reconsideración interpuesto contra la

Resolución Determinativa y Sancionatoria No 1546/21-DGR, de fecha 30 de diciembre de 2.021, también dictada por el Director General de Rentas.

Expresa que la última mencionada determinó de oficio la obligación impositiva en el Impuesto sobre Ingresos Brutos (ISIB) por los períodos fiscales 1/21 a 6/21, en la suma de $9.480.402,70 (nueve millones cuatrocientos ochenta mil cuatrocientos dos pesos con 70/100), con más el interés resarcitorio correspondiente. Y que la multa por omisión aplicada se graduó en el 30% del impuesto presuntamente omitido, lo que asciende a la suma de $2.844.120,81 (dos millones ochocientos cuarenta y cuatro mil ciento veinte pesos con 81/100).

Aclara que con la presente demanda pretende obtener la revocación de la Resolución N° 375/23EC y de aquellas resoluciones que le sirvieron de antecedente. Ello, a través de la declaración de inconstitucionalidad (y/o inaplicabilidad al caso concreto) de la Ley de Obligaciones Tributarias XXIV N° 95, aplicable al período fiscal 2021, dado que establece para las actividades que AMX desarrolla en la Provincia del Chubut, alícuotas en el ISIB que exceden los topes máximos fijados para el año 2019 en el Anexo I del Consenso Fiscal suscripto el 16 de noviembre de 2017 entre el Poder Ejecutivo Nacional, los gobernadores de las provincias (incluidas la de Chubut) y el Jefe de Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Del mismo modo, procura la restitución íntegra de la suma abonada bajo protesto en concepto de capital, intereses y multa, para cumplir con el

requisito de admisibilidad de la demanda previsto en el art. 79 del Código Fiscal, y de los importes que abonó previamente en exceso por las actividades "Servicios de Proveedores de Acceso a Internet" y "Hospedaje de Datos".

Además solicita que, junto con la restitución de tales sumas de dinero, se incluya la condena a pagar intereses resarcitorios conforme a una tasa que retribuya adecuadamente la privación de las sumas mencionadas en el contexto inflacionario actual y que pudiese existir en cada período sucesivo y, en caso de corresponder, la actualización monetaria de lo pagado.

En cuanto a la procedencia formal de la demanda, asevera que esta se promueve contra la Resolución N° 375/23-EC del Ministerio de Economía y Crédito Público, que agotó la vía administrativa. Refiere que ello surge del art. 2 de la citada resolución que hace saber al contribuyente que "podrá interponer demanda contencioso administrativa ante el Superior Tribunal, dentro del plazo de 30 (treinta) días de notificado, conforme el art. 79 del Código Fiscal". De igual manera, señala que la acción se ha interpuesto dentro del plazo establecido, en virtud que la resolución se notificó el día 8 de septiembre de 2023.

Asimismo, afirma que cumplió con el requisito de admisibilidad dispuesto en el citado art. 79 y abonó, bajo protesto, la suma de $27.458.124,33 en concepto de capital, intereses y multa correspondientes a la "presunta e improcedente" deuda reclamada por la Provincia del Chubut.

En el apartado IV. "Antecedentes normativos", alude a los Consensos Fiscales suscriptos por la Provincia en los años 2017, 2019 y 2020.

En primer término, expone que en fecha 16 de noviembre de 2017, el Poder Ejecutivo Nacional, los gobernadores de las provincias y el Jefe de Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires suscribieron el Consenso Fiscal 2017, ratificado por el Congreso de la Nación Argentina a través de la Ley Nacional No 27429. Este acuerdo, suscripto por el Gobernador de la Provincia, fue ratificado por la Ley XXIV No 79.

Reseña que en la Cláusula III del Consenso Fiscal 2017 (en adelante "Consenso 2017"), en el inciso d) -referido al ISIB-, se fijó la obligación de "establecer exenciones y aplicar alícuotas del impuesto no superiores a las que para cada actividad y período se detallan en el Anexo I", donde constan las alícuotas máximas que se pueden establecer para cada actividad en los ejercicios fiscales 2018 a 2022, cuyo contenido transcribe.

Relata que el 17 de diciembre de 2019, se suscribió -entre las mismas partes- un nuevo Consenso Fiscal (en adelante "Consenso 2019") por el que se acordó suspender hasta el 31 de diciembre de 2020 la vigencia de algunos incisos de la Cláusula III, entre los que se encuentra el inciso d) que determina las alícuotas máximas del ISIB.

Señala que en el segundo párrafo del punto I, se estableció que *"La suspensión del inciso d) de la Cláusula III... operará exclusivamente respecto de las exenciones y/o escalas de alícuotas contempladas para el período 2020, resultando, por*

lo tanto, exigibles a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, aquellas previstas para los ejercicios fiscales 2018 y 2019."

Entiende que la suspensión aludida no puede ser interpretada como un retroceso de los compromisos ya cumplidos o que debieran haberse cumplido a la fecha en la que se suscribió el Consenso 2019 -en este caso, reducción de las alícuotas hasta adecuarse al tope establecido para el ejercicio fiscal de ese año- sino como una suspensión -temporal- del compromiso de adecuar las alícuotas a los topes establecidos para el año 2020, que dice son inferiores a los fijados para el año 2019. Añade que el Consenso 2019 fue ratificado por la Ley de Adhesión XXIV No 88, de fecha 27 de diciembre de 2019 y con vigencia a partir del 1o de enero de 2020.

Luego, expresa que el 4 de diciembre de 2020, se suscribió un nuevo Consenso Fiscal por el que se dispuso prorrogar la suspensión antes indicada hasta el día 31 de diciembre de 2021.

Destaca que en el apartado II referido a los "compromisos asumidos por las provincias", el inciso I) dispone la prórroga hasta el 31 de diciembre de 2021 de la suspensión de los compromisos mencionados en los incisos b), c), d), h). j), k), 1), m) y s) de la Cláusula III del Consenso 2017, aprobado por Ley N° 27429. Resalta que la prórroga de la suspensión del Inciso d) de la Cláusula III, operará sólo respecto de las exenciones y/o escalas de alícuotas contempladas para los períodos fiscales 2020 y 2021 y que para el año 2021, se aplicarán las exenciones y/o escalas

de alícuotas establecidas en el Consenso 2019, aprobado por Ley N° 27542.

Asevera que la Provincia ratificó el Consenso 2020 por medio de la Ley de adhesión XXIV No 97, de fecha 10 de agosto de 2021, con vigencia a partir del día 20 de ese mismo mes y año.

Adelanta, que la cláusula décimo sexta del Consenso Fiscal suscripto el 27 de diciembre de 2021, en tanto pretende consagrar a favor de las provincias una suerte de perdón por las obligaciones asumidas en Consensos previos, es inconstitucional y por ello, inhábil a los fines que pretende la accionada.

Concluye que la adhesión de la demandada a dicho Consenso, no puede ser considerada como una derogación retroactiva de los compromisos asumidos previamente por dicha jurisdicción.

Asevera que la citada Ley en su Título I estableció las alícuotas aplicables a cada actividad para el ejercicio 2021 y que para las actividades desarrolladas por AMX -excepto "Servicios de Proveedores de Acceso a Internet" y "Hospedaje de Datos", que prevén una alícuota superior- se respetaron los topes máximos previstos para el ejercicio 2019 en el Consenso 2017.

Respecto de la actividad "Servicios de Telecomunicaciones", argumenta que, si bien la alícuota prevista por la Ley impositiva y el tope fijado por el Consenso 2017 coinciden, la accionada conculca este último al aplicar a esa actividad una alícuota superior, aplicable a los "Servicios de Telefonía Móvil". Concluye que la Provincia vulnera de ese modo el principio de legalidad, porque aplica

una alícuota prevista para una actividad diferente, cuyo tope establecido es superior a lo dispuesto en el Consenso 2017. Con el fin de confrontar las alícuotas establecidas por la Ley impositiva para el período 2021 y las fijadas para el Consenso 2017, acompaña un cuadro comparativo.

Luego, en el apartado IV.3 "Las actuaciones administrativas" explica la forma en la que ha liquidado y abonado el ISIB correspondiente a los períodos 1 a 6/21. En cuanto a la actividad "Servicios de Telecomunicaciones n.c.p.", afirma que lo ha realizado conforme la alícuota máxima establecida por el Consenso 2017 para el ejercicio 2019. Respecto de las actividades "Servicios de Proveedores de Acceso a Internet" y "Hospedaje de Datos", asevera que debió ingresar ese impuesto a una alícuota del 5%, dado que el sistema <PER> le imponía esa alícuota y le impedía el pago de acuerdo al límite antes mencionado. Señala que el pago fue realizado bajo protesto.

Resalta que procedió en la forma indicada, de acuerdo a lo establecido en los Consensos 2017, 2019 y 2020, cuyas disposiciones resultan vinculantes conformes las Leyes de Adhesión XXIV No 79, XXIV No 88 y XXIV No 97, respectivamente.

Expresa que, a pesar de ello, la DGR realizó un proceso de verificación de su situación tributaria en el que emitió la Liquidación L0000241/2021, por la que se estableció la diferencia de $9.480.402,70 como resultado de la aplicación de alícuotas mayores a las previstas en la Ley de Obligaciones Tributarias XXIV No 95, aplicable al período 2021. Es decir, el 6,5% en las tres actividades aludidas.

Expone que contestó la intimación cursada, mediante nota de fecha 23 de agosto de 2021 por la que dio las razones por las que considera que debe abonar el <PER> de acuerdo a las alícuotas máximas fijadas en el Consenso 2017 para el período 2019. Explicó que la DGR informó en <PER> las alícuotas aplicables al período en cuestión conforme la Ley impositiva vigente, superior para las dos actividades ya mencionadas.

Asevera que posteriormente, el citado organismo lo notificó de la Resolución No 93/21 por la que se dio inicio al procedimiento sumarial y le confirió vista, la que fue respondida por el descargo de fecha 20 de septiembre de 2021, en el que expuso los argumentos que la hacían improcedente.

Alude que, pese a ello, el día 7 de enero de 2022 se la notificó de la Resolución determinativa y sancionatoria que resolvió determinar de oficio la obligación fiscal correspondiente a los períodos 1 a 6/2021 en la suma de $9.480.402,70 en concepto de capital e intereses resarcitorios conforme lo dispuesto por el art. 42 del CF.

Del mismo modo, se ordenó aplicar una multa por la suma de $2.844.120,81 por haber incurrido en la infracción de omisión fiscal tipificada en el art. 47 del mismo cuerpo legal.

Contra dicha resolución, interpuso un recurso de reconsideración en el que sostuvo la nulidad de la resolución determinativa y sancionatoria en virtud de la carencia de fundamentación y la improcedencia de las diferencias reclamadas por la aplicación de la alícuotas mayores a los topes establecidos en el Consenso 2017. Consideró que el

Consenso Fiscal detenta una jerarquía legal superior a la Ley impositiva, que las normas del Consenso -una vez ratificadas- son operativas y de aplicación inmediata. Agrega que la suspensión del inciso d) de la Cláusula III correspondiente al Consenso 2017, dispuesta en el Consenso 2019 y prorrogada en el Consenso 2020, no implica un retroceso en las obligaciones cumplidas y/o que debieron cumplirse a la fecha de suscripción del mismo.

Asimismo, señaló la improcedencia de los intereses resarcitorios y de la multa por omisión aplicada, ya que no se verifican los elementos objetivo y subjetivo requeridos para su configuración. En subsidio, sostuvo que la multa debía dejarse sin efecto por existir la causal de error excusable.

Ante ello, la Dirección General de Rentas emitió la Resolución No 518/22-DGR, por la que rechazó el recurso interpuesto. Ello motivó la presentación del recurso de apelación y nulidad de fecha 21 de julio de 2022.

Este último, fue rechazado a través de la Resolución No 375/23-EC del Ministerio de Economía y Crédito Público. Señala que para la elaboración de esta última, no se tuvieron en cuenta los argumentos expuestos ni se dio tratamiento adecuado y respuesta a cada uno de ellos.

Con relación a los fundamentos de la demanda, en el apartado V, sostiene que tanto la Resolución N° 375/23-EC como la Resolución Determinativa y Sancionatoria, devienen nulas, de nulidad absoluta e insanable por carecer de motivación.

Insiste en que, pese a los descargos y recursos presentados, en los que se detalló cada uno de los argumentos por los que se consideraban improcedentes las diferencias reclamadas en concepto de ISIB, no se analizó en forma acabada ni se dio respuesta a cada uno de ellos. Agrega que la Resolución N° 375/23-EC, para rechazar el recurso de apelación y nulidad intentado, indicó que la Resolución N° 518/22-DGR estaba debidamente fundada y que los argumentos vertidos en ella, gozaban de suficiente contenido para motivar el acto. En cuanto a esta última, reitera que la administración no analizó ninguno de los fundamentos expuestos por su parte y que solo señaló que el tratamiento de los puntos incluidos por la parte en el recurso, no eran pertinentes a esa etapa procedimental.

Concluye que tal tipo de aseveración es arbitraria toda vez que la Dirección General de Rentas -como superior jerárquico- debe analizar los argumentos dados y resolver expresando los motivos por los que considera si debe hacer lugar o no a cada uno de los planteos articulados, en virtud del resguardo al derecho de defensa que le asiste conforme el art. 18 de la CN.

Entiende que, si la resolución determinativa y sancionatoria es nula por los vicios endilgados, aquellas dictadas en consecuencia -Resoluciones N° 518/22-DGR y 375/23-EC también lo son.

Arguye que la motivación constituye un requisito fundamental destinado a que los administrados puedan conocer en forma acabada los antecedentes y razones que justifican el dictado del acto administrativo. Además, esgrime que es una

exigencia del sistema republicano de gobierno que pondera la publicidad y razonabilidad de los actos de la Administración, que no se ha cumplido en el caso. Cita doctrina en igual sentido.

Sostiene que la resolución determinativa y sancionatoria sólo citó los artículos pertenecientes al Código Fiscal, no expresó las razones por las cuales se consideraron configurados los elementos objetivo y subjetivo requeridos para tener por demostrada la infracción aplicada.

Añade que en ese acto, la Dirección General de Rentas señaló que <PER> no había invocado causal exculpatoria alguna. Sostiene que esa afirmación es falsa porque en el descargo de fecha 20 de septiembre de 2021 se sostuvo que en subsidio de los argumentos dados, era pertinente la aplicación de la causal de error excusable prevista por el art. 47 del CF, que respaldó con jurisprudencia y doctrina afín.

Señala que como la Dirección General de Rentas no evaluó los fundamentos dados, tales vicios se replicaron en las resoluciones posteriores confirmatorias de la aplicación de la multa que hoy se ataca.

Razona que con esa falta de fundamentos de hecho y de derecho en los que incurrió al dictar el acto, lo viciaron en forma insanable, además de vulnerar su derecho de defensa.

Resalta que la inexistencia de fundamentación quita la fuente causal y en consecuencia no es posible purgar el acto que, nacido irregular y nulo, está destinado a extinguirse. Insiste en que, de este modo, estamos frente a un procedimiento nulo

desde el momento del dictado de la resolución determinativa y sancionatoria, razón por la que se debe declarar la nulidad de la Resolución N° 375/23-EC y de todas las que obraron como antecedente. Cita doctrina que avala sus dichos.

Seguidamente, refiere a las razones que demuestran la improcedencia de las diferencias reclamadas por la Dirección General de Rentas. Especifica que el Consenso Fiscal detenta jerarquía normativa superior a la Ley impositiva. Alega que una vez ratificado, pasa a formar parte del derecho público local con jerarquía superior a las Leyes locales y que al Estado provincial le está vedado modificar unilateralmente los compromisos asumidos con su suscripción.

Puntualiza que la Administración no hizo referencia alguna a ese argumento en la Resolución N° 375/23-EC, pero si lo hizo en la Resolución N° 518/22-DGR, que fue su antecedente. Arguye que en esta última, con el afán de desconocer la jerarquía normativa superior del Consenso respecto de la Ley impositiva, la Dirección General de Rentas sólo refirió a que <PER>había dotado al Consenso de una virtualidad jurídica inadecuada y extralimitado el derecho que le asiste. Que además, dijo que el Consenso constituye el puntapié inicial para que las jurisdicciones, en ejercicio de sus facultades reservadas, dicten las medidas tendientes a hacer operativas las obligaciones expresadas en el acuerdo.

Acusa la existencia de un error conceptual, porque el Consenso constituye un acuerdo aprobado por una Ley federal, que recibió adhesión absoluta

e ilimitada por parte de la Provincia por la sanción de una Ley local.

Alega que el hecho de que la provincia no haya actuado conforme al compromiso contraído, no justifica una interpretación errónea en cuanto a la naturaleza, supremacía y operatividad del Consenso.

Interpreta que aunque la demandada hubiere modificado su Ley impositiva para cumplir con el compromiso contraído, ello no hubiera modificado ni incidido en la jerarquía normativa superior que posee el Consenso frente a ella.

Cita y transcribe las partes pertinentes de fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: Fallos 314:862 ¸ 322:1781, " <PER> c/ Buenos Aires, provincia de s/ acción declarativa" (Fallos 322:1781); " <TEXTO_ANONIMIZAR>. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa" (Fallos 324:4226); "Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ Acción Declarativa de inconstitucionalidad" (Fallos 338:1389); "Entre Ríos, Provincia de c. Estado Nacional s. Acción Declarativa de Inconstitucionalidad- incidente de Medida Cautelar" (Fallos: 342:1591).

Del mismo modo, cita un fallo de este Superior Tribunal de Justicia en anterior composición: " <TEXTO_ANONIMIZAR>. c/ Chubut, Provincia de s/ acción declarativa de certeza". Destaca que en este pronunciamiento, el Tribunal ponderó que el acuerdo prevalece sobre las demás Leyes domésticas y que la ratificación realizada por la Provincia dio lugar a los compromisos asumidos entre quienes lo

celebraron, los que no se pueden alterar por decisión unilateral de las partes.

En relación con la obligatoriedad de estos pactos, cita pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia que aluden a que, si bien no existe regulación nacional específica respecto de la entrada en vigencia, es criterio aceptado que una vez publicada la ratificación o adhesión legal, se generan las obligaciones para las partes intervinientes (art. 2 del CC) y deben ser respetadas por las provincias (art. 7 de la CN).

Afirma que se interpretó que el pacto pasó a formar parte del derecho público interno local, con un rango normativo específico dentro del derecho federal para concluir que la provincia que se aparte de las obligaciones contraídas por estos convenios, vulnera las cláusulas constitucionales.

Entiende que la determinación efectuada por la Dirección General de Rentas es improcedente e inconstitucional porque importa un quebrantamiento del derecho *intra* federal, y que el acuerdo conforma con una jerarquía normativa superior dentro del ordenamiento jurídico.

Asimismo, señala que el hecho de que el Consenso, luego de suscripto deba ser aprobado por una Ley provincial para generar la obligación de los compromisos asumidos, no modifica su jerarquía normativa. Asevera que a partir del dictado de la Ley de adhesión, el Consenso Fiscal forma parte de derecho local pero con una jerarquía superior y que la demandada no puede invocar dicha Ley para desconocer la supremacía normativa del Consenso.

Alega que es inadmisible la postura de la accionada que sostiene que su interpretación no vulnera el art. 31 de la CN, cuando en la Resolución N° 375/23-EC expresa: "por *el contrario, se sostiene en tales premisas, en tanto y en cuanto el Consenso y sus modificatorias refrendado por la Legislatura local no implica una modificación de la Ley de Obligaciones*
Tributarias, sino el compromiso de emitir normas que se ajusten a las obligaciones reciprocas".

Sostiene que la suscripción del Consenso y su adhesión por Ley provincial no constituye una simple expresión de voluntad susceptible de ser acatada o ignorada con posterioridad, sino que implica un compromiso asumido por la Provincia que debe ser cumplido.

Argumenta que la postura adoptada por la Dirección General de Rentas y confirmada por el Ministerio de Economía a través de la Resolución N° 375/23-EC es inadmisible porque las normas del Consenso fiscal, una vez ratificadas son operativas y de aplicación inmediata. Que no queda librado a la voluntad de las provincias definir qué cláusulas se cumplirán o no. Además, señala que el capítulo "IV. Implementación" del Consenso 2.017, establece que los poderes ejecutivos de las provincias firmantes y de la CABA, dentro de los 30 días de suscripto, elevarán a sus poderes legislativos los proyectos de Ley para la ratificación del Consenso, modificar las Leyes necesarias para su cumplimiento y autorizar al poder ejecutivo a dictar normas a tal fin.

Expone que las legislaturas poseen un único plazo para cumplir con las obligaciones derivadas de la suscripción del Consenso, y que la adhesión y modificación del tratamiento tributario forman parte de un mismo acto de gobierno dictado oportunamente por la Legislatura.

Destaca que si bien se estableció un plazo supletorio para su cumplimiento, que finalizó el 31 de diciembre de 2019, ello aplicaba para el caso que no se hubiere establecido otro plazo para ello.

Asevera que esta salvedad está contemplada para el cronograma especial establecido para la aplicación de alícuotas máximas sobre el ISIB desde el ejercicio 2018 en adelante, para determinadas actividades. Entiende que las Provincias que ratificaron el Consenso, aplicarán las alícuotas establecidas para cada período fiscal. Afirma que, de esta manera, el Consenso aprobado por la Legislatura a través de la Ley XXIV No 79, es una norma válida para la Provincia desde la fecha de su sanción.

Esgrime que a pesar de ello, la Provincia intenta excusarse de cumplir con sus compromisos al expresar que si bien la jurisdicción adhirió a los consensos, el cambio en las alícuotas no resultaba operativo por las Leyes de adhesión, sino que requerían una modificación de la Ley local, lo cual resulta improcedente.

Advierte que la Dirección General de Rentas, para justificar su ilegítima postura, se contradice porque en la Resolución N° 518/22-DGR sostiene que *"...el Acuerdo fue suscripto por el Poder Ejecutivo, dentro del marco de sus competencias, y*

se dejó expresamente aclarado que no importaba una operatividad automática o de pleno derecho. A saber: "(...) los Poderes

Ejecutivos de las Provincias firmantes, de la CABA del Estado Nacional elevarán a sus Poderes Legislativos proyectos de Ley para aprobar este Consenso, modificar las Leyes necesarias para cumplirlo y autorizar a los respectivos Poderes Ejecutivos para dictar normas a tal fin. El presente Consenso producirá efectos solo respecto de las jurisdicciones que lo aprueben por sus legislaturas y a partir de esa fecha".

Asevera que el Consenso Fiscal demuestra lo contrario, ya que expresa "El *presente Consenso producirá efectos solo respecto de las jurisdicciones que lo aprueben por sus legislaturas y a partir de esa fecha",* por ello entiende que la suscripción y posterior adhesión por la Ley local no implican una *"mera posibilidad de adecuar las alícuotas",* librada a la voluntad de cada uno de los suscriptores, sino una obligación que deben cumplir.

Argumenta que la CSJN en los autos *"Asociación de Grandes Usuarios de energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/ Buenos Aires, Provincia de y Otro s/Accion Declarativa de",* 19/08/1999, Fallo: 322:1781, ha dicho que la derogación unilateral de los tratados o Leyes convenio celebrados entre las provincias por el Gobierno Nacional no es posible porque no resultan disponibles en forma individual por las partes y sólo pueden ser modificados o renovados por un acuerdo posterior de la misma naturaleza,

ratificado por Leyes emanadas de las jurisdicciones participantes.

Señala que la Dirección General de Rentas yerra al decir en la Resolución N° 518/22-DGR confirmada por la N° 375/23-EC que la actora sólo es un tercero en cuanto al consenso fiscal, del que nada puede reclamar.

Interpreta que aunque los contribuyentes no revistan la calidad de "parte" en los pactos interjurisdiccionales, ello no impide que puedan reclamar que se cumplan los compromisos contraídos por las jurisdicciones en cuanto a ellos.

Asegura que la suscripción de esta clase de acuerdos ha tenido entre sus objetivos, el de beneficiar a los contribuyentes individuales con una reducción de la presión fiscal excesiva. Cita doctrina referida al tema.

Aduce que el Consenso 2017, dentro de sus fundamentos, expresa que la implementación de estas políticas tributarias tiende a alivianar la carga tributaria de los impuestos que más afectan la actividad económica en beneficio de los contribuyentes. Así, infiere que la ratificación por la Ley provincial del Consenso 2017 le da derecho a exigir el cumplimiento de aquellos aspectos cuya inobservancia la perjudica, como en este caso, la falta de adecuación de las alícuotas sobre el ISIB que se aplican sobre las actividades conforme los topes que allí se establecieron.

También, puntualiza que la suspensión del inc. d) dispuesta por el punto I del Consenso 2019 –prorrogada en el Consenso 2020- no debe modificar el tratamiento de las alícuotas fijadas para las

actividades que desarrolla, sino que lo reafirma. Así, puesto que la decisión que se adoptó en ambos consensos no implica dejar sin efecto los compromisos ya cumplidos o que se debieron cumplir según el Consenso 2017 -para el caso, la reducción de las alícuotas hasta el tope fijado para el ejercicio 2019-. Razona que ello sólo implicó la suspensión temporal de la obligación de adecuar las alícuotas a los topes determinados para los períodos 2020 y 2021, que son inferiores a los del año 2019.

Entonces, la suspensión no puede implicar la eliminación completa de la política fiscal de reducir progresivamente la alícuotas sobre el ISIB porque ello no surge del Consenso 2019 y además se opone a la finalidad perseguida con la firma de tales acuerdos.

Razona que por ello, la demandada no puede fijar para el período fiscal 2021 alícuotas mayores a las establecidas en el Consenso para el ejercicio 2019, las que están vigentes y deben ser respetadas. Asevera que ello se desprende del segundo párrafo del Título I del Consenso 2019 y del Consenso 2020. Alega que el primero de ellos establece que "La *suspensión del inciso d) de la Cláusula III, referida precedentemente, operará exclusivamente respecto de las exenciones y/o escalas de alícuotas contempladas para el período 2020, resultando, por lo tanto, exigibles a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, aquellas previstas para los ejercicios fiscales 2018 y 2019."*

En cuanto al segundo, afirma que en el punto I dispuso *"Prorrogar hasta el 31 de diciembre de 2021*

la suspensión de los compromisos mencionados en los incisos b), c), d), h), j), k), l), m) y s) de la Cláusula III del Consenso Fiscal 2017 de fecha 16 de noviembre de 2017, aprobado por Ley N° 27429. La prórroga de la suspensión del inciso d) de la Cláusula III, (...) operará exclusivamente respecto de las exenciones y/o escalas de alícuotas contempladas para los períodos fiscales 2020 y 2021. Para el año 2021, aplicarán las exenciones y/o escalas de alícuotas que establece el Consenso Fiscal 2019, aprobado por Ley N° 27542".

Por todo lo dicho, razona que son exigibles las alícuotas máximas previstas para el período 2019 por el Consenso 2017 -operativas para el período 2021- y que con el pago del tributo cumplió con sus obligaciones impositivas.

Reitera que la cláusula décimo sexta del Consenso 2021, que pretende consagrar a favor de las provincias una amnistía por las obligaciones contraídas en consensos anteriores e incumplidas, resulta inconstitucional y por ello, inhábil a los fines perseguidos por la accionada.

Expone que la Provincia, en la Resolución N° 375/23-EC, expresa que esta pone fin a la cuestión planteada por <PER>porque a través de ella quedan sin efecto los consensos anteriores y deja a salvo a aquellas jurisdicciones que no adecuaron sus Leyes tributarias locales a lo establecido en esa materia por los consensos fiscales.

Insiste en que los acuerdos inter jurisdiccionales como los pactos fiscales están caracterizados por ser la máxima expresión de la voluntad concurrente de los órganos superiores de

la Constitución Nacional con el objeto de alcanzar objetivos en común. Que integran el derecho *intra* federal por lo que una vez que han sido ratificados por Ley, forman parte del derecho público local con una jerarquía superior y específica que genera obligaciones, cuyos firmantes no pueden obviar. Asimismo, afirma que se caracterizan por ser inalterables en forma unilateral, pudiendo sólo modificarse a través de la suscripción de un nuevo acuerdo de la misma naturaleza y que generan derecho en los contribuyentes para poder exigir el cumplimiento de aquellos aspectos cuya vulneración le produzca algún perjuicio.

Infiere que, en virtud de ello, la celebración de un nuevo consenso puede modificar y/o dejar sin efecto las obligaciones antes asumidas con efectos hacia el futuro, pero no considera lícita la pretensión de exonerar de falta de responsabilidad el incumplimiento de obligaciones que debieron ejecutarse en el pasado conforme acuerdos anteriores ratificados por Leyes provinciales, en perjuicio de los derechos adquiridos por los contribuyentes.

Cita los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los que se dijo que, si bien nadie tiene derecho adquirido al mantenimiento de Leyes impositivas ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados o dispensados por ellas, esa regla se exceptúa cuando bajo un determinado régimen normativo, el contribuyente adquiere derechos que no pueden desconocerse por Leyes posteriores, porque ya se han incorporado a su

patrimonio. Afirma que esta solución, se da también por razones de seguridad jurídica.

Del mismo modo, asevera que el más Alto Tribunal ha dicho que una relación jurídica que nace y fenece bajo el amparo de una normativa vigente no puede modificarse arbitrariamente por una Ley posterior.

Concluye en que la adhesión de la demandada al Consenso Fiscal 2021 no se puede considerar como una derogación retroactiva de compromisos asumidos en consensos anteriores.

En el apartado V.3, refiere a la improcedencia de los intereses resarcitorios reclamados, los que considera que deben ser dejados sin efecto.

Asevera que los argumentos antes dados demuestran la improcedencia del ajuste realizado por la Dirección General de Rentas y, en consecuencia, de los intereses resarcitorios pretendidos. Añade que no actuó con culpa y que de buena fe ingresó el ISIB en la medida que correspondía.

Puntualiza que la doctrina y jurisprudencia han dicho que para aplicar tales intereses es menester que, además del incumplimiento del pago de la obligación, se demuestre que la mora es culpable. Cita el fallo recaído en los autos " <TEXTO_ANONIMIZAR>. y F." en el que la CSJN dijo que a la relación fisco – contribuyente, se aplica la regla establecida en la última parte del art. 509 del Código Civil – actual 888 del Código Civil y Comercial de la Nación- por la que se debe eximir al deudor de las responsabilidades derivadas de la mora cuando esta no le es imputable.

Infiere que, para la procedencia de los intereses previstos en la norma, se necesita que exista un retardo y que este sea imputable a título de culpa al contribuyente. Afirma que, en el caso de autos, ello no se verifica dado que <PER> obró conforme a la razonable interpretación de las normas aplicables y de los principios y garantías constitucionales.

Seguidamente, en el punto V.4, refiere a la improcedencia de la sanción aplicada y expresa las razones por las que entiende que corresponde su revocación. En primer lugar, asevera que la multa aplicada deviene improcedente toda vez que no ha incurrido en la conducta típica imputada, por no haber cometido infracción de omisión de impuesto. Alega que no se configuran en el caso los elementos objetivo y subjetivo requeridos para verificar su existencia y que obró conforme a la razonable interpretación de las Leyes aplicables.

Sostiene que en materia penal tributaria e infraccional rige lo dispuesto por el art. 18 de la CN, por el que sólo se consideran punibles aquellas conductas que se enmarcan dentro de los hechos que la norma penal describe como susceptibles de castigo, es decir que se subsumen en el tipo penal.

Esgrime que la multa es de naturaleza penal y que para su aplicación es menester la constatación de la materialidad de la infracción (aspecto objetivo) y la existencia de culpabilidad del presunto infractor (elemento subjetivo) en relación con la vigencia del principio de personalidad de la pena en cuestiones de infracciones tributarias.

Arguye que en el caso hay una ausencia de configuración del elemento objetivo, ya que ella abonó y liquidó el ISIB de los períodos fiscales 1 a 6/21 por la actividad "Servicios de Telecomunicaciones N.C.P." (Código de Actividad N° 619000) conforme las alícuotas previstas en el Consenso Fiscal 2.017 para el período 2019. Advierte que la suspensión prevista por el Consenso 2019 y prorrogada por el Consenso 2020, sólo incide sobre las alícuotas determinadas para el período 2020 y 2021 y que por ello, se debe cumplir con los topes máximos previstos por el Consenso 2017 para el ejercicio fiscal 2019.

Luego, alude a las actividades "Servicios de proveedores de acceso a internet" (Código de Actividad <TEXTO_ANONIMIZAR>) y "Hospedaje de Datos" (Código de Actividad N° 631120), y explica que el aplicativo la obligó a liquidar e ingresar el impuesto bajo protesto utilizando alícuotas más gravosas que las previstas en el Consenso Fiscal 2017, como ya dijo oportunamente.

Expresa que tampoco se configura el elemento subjetivo requerido para verificar la infracción de omisión, ya que cumplió con su deber, y que las diferencias pretendidas por la accionada responden a una diferencia interpretativa.

Menciona fallos de la CSJN en los que, asevera, se indicó que para la configuración del ilícito tributario se requieren tanto el elemento subjetivo como el objetivo. Alega que ninguno de ellos se configura en el presente caso y que la Resolución N° 375/23-EC y las que sirvieron de antecedentes, no hacen mención alguna al respecto.

Además, destaca que es errónea la aseveración efectuada por la Dirección General de Rentas cuando esgrime que carece de facultades para apartarse del ordenamiento local y aplicar directamente el Código Penal y sus disposiciones, cuando no hay un antecedente que permita el desplazamiento de las normas locales.

Por último, se hace alusión a la procedencia de la causal de error excusable prevista en el art. 47 del Código Fiscal. En subsidio, sostiene que igualmente corresponde dejar sin efecto la sanción aplicada por mediar la causal de error excusable rechazado por la accionada en la Resolución N° 375/23-EC.

Manifiesta que la resolución omite indicar los fundamentos por los que considera que no se ha demostrado la existencia de error excusable y que sólo se ha esbozado una descripción genérica desprovista de conexión con la causa en cuestión. Cita doctrina en la que se establece que para que el error sea excusable, debe recaer sobre el hecho principal que constituye el acto ilícito o bien sobre la circunstancia esencial del verdadero estado de las cosas que no debe ser imputable al sujeto, es decir que el error no debe producirse debido a su negligencia.

Asimismo, refiere a jurisprudencia en la que se admite la posibilidad de excusabilidad si la situación ha sido de interpretación dudosa y el contribuyente ha acreditado una buena conducta fiscal.

Sostiene que la complejidad de la situación de fondo bajo análisis demuestra la posibilidad de

incurrir en un error excusable. Alega que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha interpretado como error suficiente para fundar el error extrapenal, la complejidad y dificultades propias de la cuestión debatida.

Concluye en que esa parte ha tenido una irreprochable conducta fiscal y que ha actuado conforme a una interpretación razonable de la normativa en cuestión, por ello no encuadra en la conducta típica de omisión del impuesto. **I.2. Contestación de la demanda.**

Mediante presentación ID 1446161 la demandada, Provincia del Chubut, contesta la demanda incoada. Desconoce toda la prueba aportada por la actora indicada en el punto VI.

En particular niega que corresponda revocar la Resolución N° 375/23-EC y aquellas resoluciones que le sirvieron de antecedente; que se deba declarar la inconstitucionalidad de la Ley de Obligaciones Tributarias XXIV No 95 aplicable al período fiscal 2021; que la misma establezca para las actividades que <TEXTO_ANONIMIZAR>. desarrolla en la Provincia del Chubut alícuotas en el ISIB que excedan los topes máximos fijados para el año 2019 en el Anexo I del Consenso Fiscal suscripto el 16 de noviembre de 2017 entre el Poder Ejecutivo Nacional y los gobernadores de las Provincias; que corresponda la restitución integra de la suma que la actora abonó bajo protesto en concepto de capital, intereses y multa a fin de cumplir con el requisito de admisibilidad previsto en el art. 79 del Código Fiscal, como de aquellos importes que dice abonó anteriormente en exceso por las actividades

"Servicios de Proveedores de Acceso a Internet" "Hospedaje Datos"; que dicha restitución deba incluir condena a pagar intereses resarcitorios conforme una tasa que retribuya adecuadamente la privación de las sumas mencionadas en el contexto inflacionario actual y que pudiese existir a futuro; que esas pretensiones tengan sustento alguno en los hechos y derechos que señala en la demanda; que la Provincia del Chubut conculque el Consenso Fiscal 2017 y que aplique para la actividad Servicio de Telecomunicaciones alícuotas superiores a la que le correspondiera. Asimismo, niega que su mandante violente el principio de legalidad; que aplique a la actividad Servicio de
Telecomunicaciones una alícuota prevista para una actividad diferente y que resulte superior el tope establecido por el Consenso Fiscal 2017; que corresponda aplicar las alícuotas que indica según los consensos fiscales suscriptos por la Provincia del Chubut y niegan el cuadro transcripto a fojas 10; que <PER> haya liquidado y abonado el ISIB correspondiente a los períodos fiscales 1 a 6/2021 conforme a la alícuota máxima fijada por el Consenso Fiscal 2017 para el ejercicio 2019; que la Resolución N° 375/23-EC, así como la Resolución Determinativa y Sancionatoria devengan nulas y que carezcan de motivación y que no hicieran mérito de los planteos efectuados por la actora en sus descargos y recursos; que la Resolución N° 518/22DGR rechazara el recurso de reconsideración interpuesto, sin analizar los argumentos expuestos por la actora y que resulte arbitraria. Niega que la Resolución Determinativa y Sancionatoria se haya

limitado a citar los artículos correspondientes del CF para aplicar la multa y que no se expresara las razones en virtud de las cuales se configuraron los requisitos objetivos y subjetivos para tener por verificada la infracción; que la DGR sancionara sin analizar ni ponderar los argumentos brindados por la actora en sus presentaciones; que se haya perjudicado el derecho de defensa de la actora consagrado por el art. 18 de la Constitución Nacional; que sea aplicable al caso de autos la doctrina que transcribe; que sea improcedente las diferencias reclamadas a AMX en concepto de ISIB; que la postura de AMX obedeciera a que la Provincia haya ratificado los Consensos Fiscales mediante las Leyes de Adhesión XXIV – No 79, XXIV No 88 y XXIV No 97; que la Provincia se encuentre obligada a adecuar las alícuotas a los topes máximos establecidos para cada período y conjunto de actividades conforme al cuadro transcripto por la actora y que el Consenso Fiscal detente una jerarquía superior respecto de la Ley impositiva.

En el punto *"4) De los hechos"*, señala que las actuaciones llevadas a cabo en el Expte. No 1187/2021 DGR *"Extracto / <TEXTO_ANONIMIZAR>. CUIT <CUIT_CUIL> IIBB <PER> s/LIQUIDACION IMPOSITIVA"*, fueron iniciadas por la Dirección General de Rentas de la Provincia del Chubut a los fines de verificar las obligaciones impositivas del contribuyente (la actora <TEXTO_ANONIMIZAR>) frente a los Ingresos Brutos y, en consecuencia, se practicó la liquidación No 000241/2021-IB, sobre base cierta, en el marco del artículo 39 del Código Fiscal de la Provincia, para los períodos 1/21 a 6/21.

Menciona que la Resolución No 193/21-DR de fecha 3/9/2021 dispuso iniciar el sumario contra el contribuyente <TEXTO_ANONIMIZAR> inscripto en el impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio multilateral con jurisdicción Sede 901-<NUM_EXPEDIENTE>, por presunta infracción al artículo 47 del Código Fiscal. Agrega que corrido el correspondiente traslado, la actora presentó escrito *"Formula Defensa y Rechaza Aplicación de la Multa".*

Señala que por Resolución No 1546/21-DGR, se dispuso la determinación de oficio sobre base cierta y de forma parcial la obligación impositiva del contribuyente, y se lo intimó al pago de la suma de $ 9.480.402.70, con más una multa correspondiente al treinta (30%) del impuesto omitido, en virtud de encontrarla responsable de la infracción prevista en el Artículo 47 del citado código.

Dice que conforme surge del citado expediente, el contribuyente desempeña las siguientes actividades principales <TEXTO_ANONIMIZAR> Servicio de telefonía móvil y <TEXTO_ANONIMIZAR> Servicios de proveedores de acceso a internet.

Refiere que contra la Resolución determinativa el contribuyente interpuso recurso de reconsideración, donde solicitó en función de los argumentos que expuso, referidos a la improcedencia de la determinación practicada, así como de la multa aplicada, se haga lugar el recurso y revoque la resolución recurrida, ordenando el archivo.

Añade que fue resuelto mediante la Resolución No 518/22-DGR de fecha 23 de junio de 2022, la que

en sus considerandos señala: *"...Que en cuanto a la presunta falta de motivación es inexacta, el acto recurrido indica los antecedentes de hecho y de derecho que llevaron al dictado del acto recurrido. En tal sentido obra en el expediente la liquidación No 000241/2021- IB, en la cual se detalla el impuesto omitido con sus intereses...Que de su mera lectura, se aprecia que la interpretación dada por el fisco no es inconstitucional o ajena a las premisas del artículo 31 de la Constitución Nacional. Por el contrario, se sostiene en tales premisas, en tanto y en cuanto el Consenso y sus modificatorias refrendado por la Legislatura local no implica una modificación de la Ley de Obligaciones*
Tributarias, sino el compromiso de emitir normas que se ajusten a las obligaciones recíprocas. Que como puede advertirse, este principio es basal para lo hasta aquí argumentado, puesto que impone que para que haya una modificación en la cuantía de las obligaciones tributarias debe existir una Ley que específicamente así lo disponga. Situación que no se ha dado en el presente caso. Como correlato de esto, aquellas estipulaciones que se encuentren en la Ley de Obligaciones Tributarias XXIV No 95 –y por ende aplicable- deben ser cumplidas por el contribuyente...Que como puede vislumbrarse el contribuyente ha dotado al Consenso de una virtualidad jurídica que no es la adecuada...Resolviendo: "Artículo 1. RECHAZAR el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente <TEXTO_ANONIMIZAR> fundamento en los considerandos que anteceden...".

Menciona que contra la Resolución No 518/22DGR el contribuyente interpuso Recurso de Apelación y Nulidad en el que reitera lo expuesto en el Recurso de Reconsideración. Explica que el Ministerio de Economía y Crédito Público, dictó la Resolución No 375/23-EC, de fecha 01 de septiembre de 2023, mediante la cual lo rechazó.

En el punto 5) *"Fundamentos que llevan al rechazo de la Demanda"* señala que la actora aduce haber liquidado e ingresado el impuesto sobre los ingresos brutos aplicando las alícuotas máximas previstas en el Consenso Fiscal 2017, 2019 y 2020, ratificados por la Provincia del Chubut mediante Leyes de adhesión XXIV No 79, XXIV No 88 Y XXIV No 97, para el ejercicio 2019 y 2020. En consecuencia, se encuentra obligada a cumplir los mismos. Indica que el Consenso Fiscal detenta una jerarquía superior respecto de la Ley de Obligaciones Tributarias de la Provincia del Chubut.

Expone que, tal como se ha expresado en las actuaciones administrativas mencionadas la DGR, en los Consensos Fiscales firmados por la Provincia del Chubut, se establecieron de común acuerdo una serie de compromisos recíprocos, donde las partes acordaban una serie de mutuas concesiones que se detallan en su texto. Explica que esos compromisos no sólo comprendían la faz tributaria, sino también otros temas que pudieran representar cierto grado de litigiosidad. No obstante, el Acuerdo fue suscripto por el Poder Ejecutivo, dentro del marco de sus competencias y se dejó expresamente aclarado que no importaba una operatividad automática o de pleno derecho. A saber: *"...los Poderes Ejecutivos*

de las Provincias firmantes, de la CABA y del Estado Nacional elevarán a sus Poderes Legislativos proyectos de Ley para aprobar este Consenso, modificar las Leyes necesarias para cumplirlo y autorizar a los respectivos Poderes Ejecutivos para dictar las normas a tal fin. El presente Consenso producirá efectos solo respecto de las jurisdicciones que lo aprueben por sus legislaturas y a partir de esa fecha". Añade que, mediante la Ley XXIV No 79 se aprobó el Consenso Fiscal suscripto en el año 2017. La misma en su artículo 2o señala *"Establécese que los compromisos asumidos por la Provincia del Chubut en el Consenso Fiscal que se aprueba por el artículo 1o de la presente Ley, se harán operativos mediante Leyes específicas, cuyos proyectos serán remitidos por el Poder Ejecutivo a tal fin".*

Aclara que las Leyes XXIV No 95 y XXIV No 99 establecen las alícuotas correspondientes, de acuerdo a la actividad de que se trate, para la percepción de las obligaciones tributarias establecidas por el Código Fiscal y otras Leyes. En este sentido, la actora erróneamente entiende que el Consenso Fiscal por sí sólo implica una modificación automática de la Ley local, lo cual no resulta de esa manera. Tanto en dicho Consenso como en sus adendas las partes representadas por el Poder Ejecutivo exteriorizan compromisos mutuos para un fin común. Respecto al alcance y forma de interpretar esos compromisos, dicha situación que tiene antecedentes en los Pactos Fiscales suscriptos con anterioridad al Consenso Fiscal de 2017. Como puede advertirse, los terceros

(contribuyentes) no son parte en el instrumento de concertación suscripto entre los distintos representantes del Poder Ejecutivo. Por lo que sus efectos no se aplican directamente y de pleno derecho sobre los terceros, tal como pretende la actora.

Puntualiza que dichos Acuerdos no representan, *per se*, una modificación automática de la legislación local, sino que conforman parte del derecho aplicable, pero sujeto a las normas que a tales fines se dicten. Muestra de ello, es que el Consenso y sus posteriores adendas comprenden obligaciones que no son sólo de la faz tributaria. Ello implica una necesaria emisión de normas que tornen operativo cada uno de sus aspectos. Es un instrumento que deviene en el puntapié inicial para que las jurisdicciones –en ejercicio de sus facultades reservadas- dicten las medidas conducentes a la operatividad de las obligaciones expresadas en el Acuerdo. Esto, siempre y cuando se den las condiciones para su dictado y se ajusten al cumplimiento de los objetivos tenidos en mira por el legislador.

Entiende que esa interpretación no resulta apartada a derecho, sino que encuentra fundamento en la normativa aplicable. Sostiene que el contribuyente no deja de ser un tercero frente al instrumento firmado por las partes, aunque esté amparado jurídicamente en el mismo. De allí que la modificación de la Ley local, en términos que le resulten desfavorables, no es un elemento que, por sí solo, permita tener por configurada una transgresión del Acuerdo.

Explica que, de la lectura de las actuaciones administrativas, se puede apreciar que la interpretación dada por fisco no es inconstitucional o ajena a las premisas del artículo 31 de la Constitución Nacional. Por el contrario, se fundamenta en dichas premisas, en tanto y en cuanto el Consenso refrendado por la legislatura local no implica una modificación de la Ley de Obligaciones Tributarias, sino el compromiso de emitir normas que se ajusten a las obligaciones reciprocas. De ninguna manera se puede interpretar como una modificación automática de la Ley local que genere un derecho adquirido del contribuyente. No puede perderse de vista que en materia tributaria rige el principio de legalidad. En virtud de lo cual, aquellas estipulaciones que se encuentren en la Ley de obligaciones tributarias vigente – y por lo tanto aplicable- deben ser cumplidas por el contribuyente.

Alega que no hubo acto de la administración – Dirección General de Rentas- ni de la legislación que diera sustento alguno para el accionar de la actora y que importe una disponibilidad por parte del contribuyente de rentas que son exclusivamente del Fisco. De esta forma, su accionar implicó una lesión al principio de indisponibilidad de la renta pública y su incumplimiento lesiona la recaudación fiscal. Como puede vislumbrarse, la actora otorga al Consenso Fiscal, una virtualidad jurídica que no es la adecuada. Cabe señalar también, que la pretensión de la actora de que el Fisco no acate la Ley de Obligaciones Tributarias XIV No 95 y agraviarse de la determinación tributaria

practicada, no puede tener acogida favorable. Alude al principio de división de poderes, que le impide a dicho Organismo desatender el contenido de las Leyes dictadas por el poder legislativo.

Recuerda que la Fiscalía de Estado ha señalado que *"Es así, que cabe afirmar que no puede la Dirección General de Rentas incumplir con la normativa vigente, ni siquiera en pos de armonizar la labor fiscal (Informe No 064-FR.d.g.j.s.y.c.2020-Dictamen No 047-F.E.2020)".*

Reafirma la procedencia del ajuste fiscal y apunta la inexistencia del agravio vertido por la actora en su pretensión.

Indica que el 27 de diciembre de 2021, se suscribió un nuevo Consenso Fiscal 2022, el cual fue firmado por el gobernador de la Provincia del Chubut y aprobado por la legislatura de la Provincia mediante Ley XXIV No 101. Explica que en dicho Consenso, en el apartado que establece los compromisos comunes, señala en la cláusula decimosexta: *"Las Partes acuerdan dejar sin efecto las obligaciones asumidas en materia tributaria provincial establecidas con anterioridad, a través de los Consensos Fiscales suscriptos en fecha 16 de noviembre de 2017, 13 de septiembre de 2018, 17 de diciembre de 2019 y 4 de diciembre de 2020, teniendo únicamente como exigibles aquellas cuyo cumplimiento se haya efectivizado a la fecha de la firma del presente Consenso, así como las que surjan expresamente estipulado en el mismo".*

Aclara que, lo establecido en dicha cláusula del Consenso Fiscal 2022, pone fin a la cuestión planteada por la actora, en cuanto a las alícuotas establecidas por las Leyes XXIV No 67 y XXIV No 71,

para la actividad Telefonía Celular. Puesto que, por la referida cláusula, se dejan sin efecto los Consensos Fiscales anteriores, dejando a salvo a las provincias que oportunamente no adecuaron su legislación tributaria provincial a lo establecido para dicha materia por tales Consensos Fiscales.

Expresa que el análisis de las actuaciones tramitadas mediante Expte. No 1187/2021 DGR " *<PER> <TEXTO_ANONIMIZAR>. CUIT <CUIT_CUIL> IIBB CM sede 901 s/LIQUIDACION IMPOSITIVA* (adjuntado con la contestación de demanda) refleja el apego del fisco a la normativa vigente, tanto en la determinación de oficio que se realizó, como en cada una de las Resoluciones dictadas. Que éstas están debidamente motivadas, destacando a su vez que la actora (el contribuyente), siempre tuvo acceso a las actuaciones y se analizó y resolvió todas sus presentaciones.

Advierte que los planteos de nulidad e inconstitucionalidad que intenta la actora con la presente acción, tanto de la Resolución No 375/23EC, como de la Resolución N° 518/22-DGR y las que le sirvieron de antecedente, son improcedentes, no señala claramente cuál sería la inconstitucionalidad en que incurrió mi mandante, sólo triviales razonamientos, que no van más allá de una mera disconformidad con la determinación de oficio resuelta por el Fisco, al advertir una incorrecta liquidación sobre los tributos por ISIB ingresada por la actora.

En el punto *"6) Procedencia de la multa aplicada"*, explica que respecto al planteo de la actora de revocación de la multa impuesta por

omisión, cabe señalar, que de acuerdo a lo prescripto por el artículo 47 del Código Fiscal de la Provincia del Chubut, la multa es aplicable al contribuyente, por incumplimiento culpable total o parcial, de las obligaciones fiscales. Dice que para que no se aplique la multa por omisión, se deberá probar un error de hecho o de derecho que justifique el incumplimiento tributario. Así lo dispone el segundo párrafo del artículo 47 del Código Fiscal. Cita doctrina sobre que la omisión de impuestos se configura a través de conductas culposas, y jurisprudencia de la CSJN, según la cual ese Alto Tribunal *"...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 serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente" (Fallos -T.271-pág. 297; T.303-pág. 1548; T.312pág. 149).*

Considera que el examen de los hechos y de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, permiten advertir la presencia de los supuestos requeridos para la configuración de la infracción tributaria y su atribución al contribuyente (la actora).

Dice 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 como lo recepta la norma. Lo cual no ha ocurrido en el presente caso, pues la actora no demostró la

existencia de un error en la tributación o en la interpretación de la norma. Sino que ha manifestado a lo largo de las actuaciones administrativas y en la presente acción, su expreso desacuerdo con la legislación local, señalando que tributó de acuerdo a las pautas de las Leyes federales y de una interpretación arbitraria del derecho aplicable. Con su accionar la actora ha reconocido la acción objetiva que impide encuadrarla en un error excusable.

Sostiene que la carga de la prueba respecto de la inexistencia de la culpabilidad y/o causal exculpatoria recae en el contribuyente (la actora), lo cual, analizadas las actuaciones administrativas, vemos no ha sido acontecido. Con relación a cuestiones de hecho que podrían haber impedido el cumplimiento, tampoco alegó ninguna. Por el contrario, manifiesta expresamente que entiende que no debe abonar lo especificado en la Ley de Obligaciones Tributarias y voluntariamente rechaza cumplir con el pago de la forma prevista claramente en el Código Fiscal y en la citada Ley.

Respecto de los intereses resarcitorios, señala que no se concibe que la indisponibilidad de un crédito, cualquiera fuera su origen, no genere intereses a favor de quien se vea privado del mismo durante el plazo de carencia. Es de la esencia de los créditos fiscales que devenguen intereses.

Agrega que de las actuaciones administrativas, se advierte claramente los supuestos requeridos para la configuración de la infracción tributaria en cuestión y su atribución a la actora, como

también la inexistencia de error excusable que invoca la actora en forma subsidiaria.

Seguidamente, ofrece prueba y funda en derecho. Por último, formula petitorio de estilo. **I.3. Dictamen del Señor Procurador General.**

Mediante <NUM_EXPEDIENTE> emite Dictamen el señor Procurador General. Efectúa una reseña de la demanda y su contestación.

Luego de señalar que las Leyes XXIV No 95 y XXIV No 99 establecen las alícuotas correspondientes, de acuerdo a la actividad de que se trate, para la percepción de las obligaciones tributarias establecidas por el Código Fiscal y otras Leyes, observa acreditado con los elementos obrantes en autos que, la Administración (DGR) con base en la legislación vigente en materia de tributación, ha determinado el impuesto para los distintos períodos fiscales. Señala que toda la actuación de la Administración se estructuró sobre estos conceptos relacionados con la vigencia y aplicación de las Leyes, teniendo en consideración el tipo de impuesto.

En ese sentido, considera correcta la interpretación dada por el fisco al Consenso Fiscal, aprobado por la legislatura local, dichas normas utilizadas para cuantificar el tributo. Entiende que no vulneran el compromiso asumido por la Provincia al suscribir el Pacto Fiscal, en consecuencia, deben ser cumplidos por parte del contribuyente <TEXTO_ANONIMIZAR>.

Además, encuentra razón en la resolución de la Administración fiscal que aplicó la multa, tal como lo explica la Fiscalía de Estado en el responde, se

encuentran presentes en el caso la totalidad de los elementos que configuran el tipo infraccionar. Así, resalta que el contribuyente no demostró la existencia de un error en la tributación o en la interpretación de la norma.
Asevera que no existe así la acusada ilegitimidad en la actuación del Estado.

Finalmente, opina que las razones invocadas para fundar las acusadas nulidades e inconstitucionalidad, no han sido acreditadas en el proceso, por lo que propone rechazar la demanda en todo cuanto pide.

II. Análisis: Tal como surge de los antecedentes que he desarrollado, en las presentes actuaciones la actora impugna las Resoluciones N° 375/23-EC del Ministerio de Economía de la Provincia del Chubut y aquellas que le sirvieron de antecedente, esto es, la Resolución No 518/22-DGR y la Resolución determinativa y sancionatoria No 1546/21-DGR. Por la última de las citadas, el organismo de recaudación provincial determinó la existencia de diferencias en las alícuotas del impuesto sobre los ingresos brutos que fueran abonados por la empresa accionante, por los períodos 1 a 6 del año 2021, lo que fue confirmado por las otras dos resoluciones mencionadas.

II.1. En primer lugar, expone que las resoluciones no se encuentran debidamente motivadas, y que en sede administrativa no se ha dado tratamiento a los planteos que allí efectuara. En consecuencia, reclama que se las declare nulas.

II.2. En segundo término, sostiene que le correspondían tributar según las alícuotas que surgen del Consenso Fiscal suscripto en el año 2017, las que son inferiores a las exigidas por el organismo de recaudación provincial. Señala que, en relación con las actividades individualizadas como *"Servicios de Proveedores de Acceso a Internet"* (código 614010), *"Hospedaje de Datos"* (código 631120) la empresa se vio obligada a ingresar una alícuota del 5% (punto V.2 del escrito de demanda), siendo ésta superior a las alícuotas que surgen del Consenso Fiscal celebrado en el año 2017, correspondiente al 4 %, en ambos casos. Refiere que efectuó el pago bajo protesto, y que la Dirección General de Rentas le aplicó indebidamente- las alícuotas del 6,5 % para estos dos ítems (conf. cuadro que presenta la actora en el punto IV.2 y 5to. párraf. del punto IV.3).

Por lo dicho, se impone verificar los alcances del denominado Consenso Fiscal aprobado en el año 2017, y si la Provincia del Chubut se encontraba obligada a adoptar las alícuotas allí establecidas para los distintos períodos fiscales o si, por el contrario, podía ejercer las facultades impositivas propias, como ella declama.

II.3. En tercer orden, alega que se le exige el pago del tributo correspondiente a la actividad denominada *"Servicios de Telecomunicaciones"* (código 619000); y expone que la Provincia del Chubut, a través de su órgano fiscal, le aplicó una alícuota superior,

prevista para una actividad diferente, como es la de *"Servicios de Telefonía Móvil".* Es decir, se le reclama el pago del 6,5% cuando -según la accionante- correspondía el 4%, de acuerdo al mencionado Consenso Fiscal del año 2017.

II.4. Los restantes cuestionamientos que se someten a tratamiento de este Tribunal consisten en el rechazo de la aplicación de los intereses y la multa impuesta por el Organismo fiscal.

III.1. En relación con el acuse de falta de motivación de los actos administrativos recurridos (pto. II.1), reitero aquí mi voto en la SD N° 129/16, en donde dije que "Comparto, como principio, que *"...toda decisión administrativa que afecte derechos de los particulares debe responder a una motivación suficiente y resultar la derivación razonada de sus antecedentes, de modo tal que se encuentren cabalmente a resguardo de las garantías constitucionales en juego. Así lo exigen las normas de procedimiento administrativo -art. 30 del Dto. Ley No 920- y lo ha establecido reiteradamente la jurisprudencia ... Y esta exigencia es establecida como elemento condición para la real vigencia del principio de legalidad en la actuación de los órganos administrativos. Así se considera, en tanto se vincula en forma inseparable con el sistema republicano de gobierno adoptado constitucionalmente ... se conecta estrechamente con valores ponderables que aseguran la juridicidad del quehacer de la Administración como certeza, responsabilidad del funcionario, facilidad para hacer efectivo el contralor de legitimidad y oportunidad..." (SD No 4/SCA/01 y SD N° 12/SCA/06*

conc. Dictámenes PTN 96:299; 77:71; 84:154; 103:105)".

Como señalé en ese fallo, y lo reitero ahora, *"Destaco la importancia de la motivación como elemento esencial del acto administrativo, definida como la fundamentación fáctica y jurídica con que la Administración sostiene la legitimidad y oportunidad de su decisión. Debe constituir una auténtica y satisfactoria explicación de las razones de emisión (SD No 7/SCA/06) pues "...Toda decisión administrativa que afecte derechos de los particulares, debe responder a motivación suficiente y resultar la derivación razonada de sus antecedentes, de modo tal que se encuentren cabalmente a resguardo las garantías constitucionales en juego, como son, entre otras, las tuteladas por los arts. 16, 17 y 18 de la Carta Magna..." (cfr. Sala I, " <PER> O." y " <PER>", del <FECHA> y <FECHA>, respectivamente; CNCAF - Sala IV, en "S.A.de Exportaciones Sudamericanas...." causa: 45.246/95 - 7/05/96). Sin embargo, la que muestra este acto que reviso, se trata de una motivación "in aliunde""...término que se dice fue acuñado por <PER>- o per relationem, que se aplica a la distribución de la motivación de un acto dentro y fuera de él. La Procuración del Tesoro de la Nación, la define como aquélla que se puede hallar en los informes y antecedentes con fuerza de convicción que obren en las actuaciones administrativas (Dictámenes 191:25, 199:427, 209:248, 236:91), y responde básicamente a dos principios: unidad de Expediente e informalismo;*

el primero obliga a tener en cuenta el procedimiento administrativo globalmente; el segundo se entiende como la no exigencia de rigurosidades innecesarias, que diseñado a favor del administrado se extiende a la administración no sin cuestionamientos..." (Gordillo. "Tratado de Derecho Administrativo" - Tomo 2 - IX-25) (SD N°12/SCA/06).

Por lo que, expuse: "Frente *al acto, si los antecedentes obrantes en el procedimiento administrativo que lo preceden son unitarios, suficientes, y la defensa no resulta afectada, la referencia o remisión a ellos será legítima. Lo cual induce al examen de la motivación dada "in aliunde" en cada caso concreto para discernir su validez, como lo sugiere la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos 314:625).*

III.2.a. En cuanto aplico aquí el razonamiento que he explicado, observo que los actos administrativos cuestionados superan el control sobre la motivación que este Tribunal ejerce.

Puesto que en la Resolución N° 1546/21-DGR el organismo fiscal efectuó la determinación impositiva sobre base cierta, la que se sustenta en la actuación sustanciada en el expediente administrativo N° 1187/21-DGR.

En ese expediente observo que, a fs. 11, la responsable del Departamento Ingresos Brutos produce un informe dirigido a la Dirección de Recaudación en el que se especifica, en un cuadro elaborado al efecto, aquellos que identifica como *"Período/s con diferencia de alícuotas".* En el margen derecho se mencionan *"Período: 01 a 06/21 NAES 631120 declara 5% corresponde 6,5% Se ajusta*

en liquidación", "Período: 01 a 06/21 NAES 61900 declara 4% corresponde 6,5% Se ajusta en liquidación" y *"Período: 01 a 06/21 NAES 614010 declara 5% corresponde 6,5% Se ajusta en liquidación".*

Seguidamente (a fs. 12/19) obra la notificación cursada a la empresa según el art. 97 del Código Fiscal. Allí se pone en conocimiento del contribuyente de la liquidación practicada según *"...las alícuotas vigentes establecidas en la Ley XXIV N° 95 conforme a los establecido por el Art. 39 del Código Fiscal de la Provincia del Chubut",* y se acompaña el detalle de la Liquidación <TEXTO_ANONIMIZAR>, por los períodos 1/21 a 6/21. También ahí se le indicó la multa por omisión a aplicar, de conformidad con el Art. 47 del indicado código.

III.2.b. Esta liquidación de la deuda y sus accesorios fue notificada al domicilio fiscal electrónico de <TEXTO_ANONIMIZAR>. el día 27/7/2021 (fs. 22), sin que -según surge de este expediente administrativo- presentara su disconformidad en el plazo otorgado para ello por el Código Fiscal (10 días desde su notificación).

En ese estado, se dicta la Disposición N° 193/21, por la que se inicia el sumario por presunta infracción al art. 47 del Código Fiscal, y se lo emplaza para formular su defensa en relación con la infracción imputada, la que le es notificada el 7/9/2021 (fs. 31). A fs. 33/68 obra agregado el descargo efectuado por la empresa.

Este procedimiento es el antecedente del dictado de la Resolución N° 1546/21-DGR, en la que se determina de oficio la obligación tributaria

incumplida por el contribuyente, y se clausura el sumario instruido por infracción al artículo 47 del Código Fiscal.

III.2.c. La atenta lectura del acto administrativo me lleva a la convicción de que la respuesta dada a la contribuyente ha sido acorde con el marco de dicho procedimiento sumarial, instituido a los fines de resolver sobre la multa por la omisión de tributar. En ese, se encontraba al margen del debate la deuda tributaria, ya liquidada, notificada y no cuestionada en tiempo oportuno por la contribuyente.

En particularizada referencia al sumario y los alcances del descargo analizado, señaló la Resolución No 1546/21-DGR que *"En esta etapa procedimental el contribuyente solo debió alegar y probar que el incumplimiento total o parcialmente de su obligación fiscal es consecuencia de error excusable, de hecho o de derecho, lo cierto es que de la argumentación del escrito surge claramente que se trataría de un incumplimiento voluntario y no de un error".* De igual modo ya había sido dictaminado por la Asesoría Legal a fs. 71 y 72 del expediente administrativo.

Aunque la accionante pretenda alegar por ello la falta de tratamiento de su planteo, en verdad, la Administración se circunscribió a decidir sobre lo que era materia del procedimiento sumarial, y en este sentido, expresamente entendió que el incumplimiento imputado a la empresa fue voluntario. No estaba obligada en dicho marco sumarial a analizar las alegaciones tardías formuladas por la ahora accionante sobre los

alcances del Consenso Fiscal, puesto que ello, definitivamente, excedía el alcance de dicho procedimiento.

III.2.d. Pero, más allá de lo que expongo, tengo presente que en el recurso deducido contra la Resolución N° 1546/21-DGR, y ante la reiteración del planteo formulado en relación con las alícuotas derivadas del Consenso Fiscal, el señor Director General de Rentas, Contador <PER>, le dio tratamiento particularizado en la Resolución N° 518/22-DGR, rechazando sus argumentos. También se expidió en relación con el error excusable invocado para eximirse de la multa impuesta. Allí se indicó que *"...del escrito presentado por el recurrente no surge un error en la tributación, o en la interpretación de la norma. Por el contrario, se ha manifestado claramente en desacuerdo con la legislación local y ha expresado que tributó de acuerdo a las pautas de las Leyes federales. En estas actuaciones ninguno de esos elementos fue probado por el recurrente..."*.

Interpuesto el Recurso de Nulidad y de Apelación, previo dictamen de la Asesoría Legal del Ministerio de Economía y Crédito Público (fs. 202/204 vta.) y del señor Fiscal de Estado (fs. 206/208 vta.), se dictó la Resolución N° 375/23EC, que lo rechaza. En sendos dictámenes y en el acto administrativo se atendieron todos los planteos formulados por la empresa contribuyente. De ello se sigue que no posee andamiento el acuse de falta de motivación, puesto que todas sus alegaciones fueron atendidas en sede administrativa. En definitiva,

en esa sede obtuvo decisiones fundadas y suficientemente motivadas. Por lo que propongo al Acuerdo el rechazo de este planteo. Así lo voto.

III.2.e. Por lo expuesto, concluyo en que esta alegación sobre la falta de motivación de los actos administrativos cuestionados debe ser rechazada. Así lo voto y dejo propuesto al Acuerdo.

IV. Descartado el argumento sobre el vicio que se le endilga a la actuación del organismo fiscal, debo introducirme en la cuestión sustancial planteada, concretada en los alcances de los pactos denominados Consenso Fiscal suscriptos por la Provincia del Chubut con otros estados provinciales y el Estado Nacional, según lo he dejado establecido en el punto II.2. del presente voto.

IV.1. Principio entonces por recordar que las provincias argentinas gozan de los poderes originarios que no fueron delegados oportunamente en el estado nacional. Conforme lo dijo la Corte Suprema de Justicia de la Nación, *"De acuerdo con la distribución de competencias que emerge de la Constitución Nacional, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75), razón por la cual, no es objetable la facultad de las provincias para darse Leyes y ordenanzas de impuestos y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el art. 108-hoy art. 126- de la*

Constitución, siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, porque entre los derechos que hacen a la autonomía de ellas es primordial el de imponer contribuciones y percibirlas sin intervención de autoridad extraña." (Fallos: 331:1412).

Efectuado ese reconocimiento básico de las atribuciones originarias de las provincias, es factible también destacar que estos estados fueron suscribiendo distintos acuerdos o pactos o consensos (como sea que fueran nombrados, puesto que entiendo que la denominación que se utilice no les asigna características diversas o que merezcan un tratamiento diferenciado), interprovinciales, así como con la Nación y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, para propender al logro de objetivos comunes.

Estos acuerdos llevados a cabo en el marco del país federal que constituimos han sido caracterizados en general por el Alto Tribunal de la Nación, que en Fallos 322:1781 señaló que el Pacto que allí analizaba *"...comporta por sus alcances y contenido la manifestación positiva del llamado federalismo de concertación tendiente a establecer mediante la participación concurrente del Estado Nacional y las provincias un programa, destinado a adoptar una política uniforme que armonice y posibilite "la finalidad común de crecimiento de la economía nacional y de reactivación de las economías regionales".* También dijo allí que *"El Pacto Federal, como las demás creaciones legales del Federalismo de concertación, configura el derecho intrafederal y se incorpora,*

una vez ratificado por la legislatura, al derecho público interno de cada estado provincial, aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: Nación y provincias." Y que *"Su gestación institucional ubica a los tratados o Leyes convenio celebrados entre las provincias y el gobierno nacional con un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes (Horacio Zorraquín Becú: El Federalismo Argentino, Edit. Perrot, 1958,pág.*
194)".

También destacó el Cimero Tribunal, en el fallo al que me refiero, que *"el universo legal sobre el que actúa el tratado presenta diferentes matices tanto en lo que se refiere a su vigencia, inmediata o subordinada a determinados efectos, cuanto a la materia sobre la que actúa. En algunos casos, se acuerda la derogación inmediata de ciertas normas como en el supuesto de autos (punto 2 del art. I°), en otros se alude a la implementación progresiva de algún régimen fiscal (exenciones a los ingresos brutos puntos 4 in fine y 7) y también se fijan políticas futuras como "propender a la privatización total o parcial..." a la que alude el punto 9. Existen materias de claro contenido federal sobre las que se elimina toda pretensión tributaria local (tal el caso de la energía cuyo régimen regulan las Leyes nacionales 15.336 y 24.065; Fallos: 307:613, causa " <TEXTO_ANONIMIZAR>." ya citada), y en otros casos*

el mandato de "dejar sin efecto restricciones a la oferta de bienes y servicios y las intervenciones en diversos mercados" involucra ámbitos de competencia local o propuestas de "adherir a políticas federales en materia de medicamentos" reconociendo por ejemplo "los controles y registros federales" en ese rubro (punto 10 del art. I°)".

IV.2. Como se puede vislumbrar, la suscripción de un acuerdo de las características de los señalados no implica necesariamente que sus objetivos se apliquen en forma inmediata en las jurisdicciones que lo suscribieron. Para comprender cabalmente los alcances de cada una de sus disposiciones han de analizarse, como lo sugiere el fallo de la CSJN que traje a colación, cuál es la materia sobre la que se desenvuelve el acuerdo, así como si se fijan metas de aplicación inmediata o que, en cambio, esas se hallen supeditadas a ulteriores intervenciones.

IV.3. En el caso de autos, en el Consenso Fiscal suscripto el 16 de noviembre de 2017, se estableció *"El Estado Nacional, las provincias y la CABA se comprometen, en el ámbito de sus competencias, a arbitrar todos los medios a su alcance para: ... III. COMPROMISOS ASUMIDOS POR LAS PROVINCIA Y LA CABA... Impuesto sobre los Ingresos Brutos... Establecer exenciones y aplicar alícuotas del impuesto no superiores a las que para cada actividad y período se detallan en el Anexo I de este Consenso...".* Pero también se estipuló en la cláusula VI IMPLEMENTACIÓN, que *"Dentro de los 30 (treinta) días de suscripto este Consenso, los Poderes Ejecutivos de las provincias firmantes, de la CABA y del Estado Nacional elevarán a sus Poderes*

Legislativos proyectos de Ley para aprobar este Consenso, modificar las Leyes necesarias para cumplirlo y autorizar a los respectivos Poderes Ejecutivos para dictar normas a tal fin".

En nuestra provincia, la Honorable Legislatura sancionó la Ley XXIV No 79, en cuyo art. 1o se aprueba el Consenso Fiscal y en su art. 2o establece expresamente que *"...los compromisos asumidos por la Provincia del Chubut en el Consenso Fiscal que se aprueba por el artículo 1o de la presente Ley, se harán operativos mediante Leyes específicas, cuyos proyectos serán remitidos por el Poder Ejecutivo a tal fin".*

IV.4. Así expuesto, no puede sostenerse, como lo alega la actora en su demanda, que la Provincia del Chubut se obligó a adoptar en forma inminente a la aprobación del Consenso Fiscal las alícuotas diferenciadas y máximas que en su Anexo I ese establecía. Ello no es así puesto que en ese acuerdo se dejó especialmente establecido la necesidad del dictado de las respectivas Leyes modificatorias de los regímenes propios de las provincias y de la CABA. Es decir, no se trata de una cláusula inmediatamente operativa, sino que requería del dictado de actos legislativos provinciales que adoptaran los criterios propuestos.

De tal modo, se compatibilizan los acuerdos celebrados con el reconocimiento de las atribuciones propias de las provincias que los suscribieron en materia tributaria local. En tanto se trata de una potestad de orden local, nuestro Poder Legislativo formuló una adhesión especial a dicho Consenso, por cuanto condicionó los

compromisos allí asumidos a su propia y ulterior aprobación, por medio del dictado de Leyes específicas. Normas que no fueron sancionadas, y que generan la presentación judicial que trae la accionante.

IV.5. Traigo a colación aquí el debate parlamentario de la Ley XXIV N° 79, que resulta ilustrativo de la voluntad del legislador en oportunidad de adicionar el art. 2° a la Ley que trataban. Así, el ex Diputado <PER> expresó que *"...nuestro Bloque va a votar el consenso fiscal y va a ratificar lo suscripto oportunamente por el señor Gobernador de la Provincia, con una inclusión en el artículo 2o que -de alguna manera- va a determinar una participación de esta Legislatura para hacer operativas muchas cuestiones del pacto, haciendo una reserva de las propias facultades".*

También dijo el entonces Diputado <PER>: "¿Qué *pusimos nosotros en el artículo 2o?, paso a leerlo, y repito, lo tomamos y hablamos con la Provincia del Chaco porque ellos hicieron un artículo que le da cobertura y en cierta forma licúa los posibles efectos negativos del Pacto Fiscal, "Artículo 2o. Establécese que los compromisos asumidos por la Provincia del Chubut en el Consenso Fiscal que se aprueba por el artículo 1o de la presente Ley se harán operativos mediante Leyes específicas, cuyos proyectos serán remitidos por el Poder Ejecutivo a tal fin.". O sea que cualquier actitud, cualquier Ley que necesiten relacionado con el pacto fiscal, tendrá que pasar por este recinto para su aprobación o su rechazo. Nosotros en esas condiciones lo vamos a apoyar al pacto fiscal, en estas condiciones y con este artículo lo vamos a apoyar, ... Al Gobierno*

ahora le vamos a dar esta herramienta, con este artículo agregado, y esperamos que pelee condiciones,...".

Como se ve, los legisladores locales se reservaron sus competencias específicas para el análisis y dictado de normas tributarias, no limitándose a la simple aprobación lisa y llana del Consenso Fiscal del año 2017.

IV.6. De este modo se despeja el cuestionamiento en que se encarama la accionante, puesto que ninguna jerarquía superior a la Ley tributaria puede tener aquello que no ha sido aprobado específicamente por la Legislatura local, siendo que esta lo dejó así advertido en la propia Ley XXIV No 79.

Ciertamente que la interpretación que trae la actora desoye lo dispuesto por nuestra legislación provincial y pretende dar prioridad a un artículo -el 1o- de la Ley de aprobación del Consenso Fiscal, sobre el inmediato siguiente -el 2o- que ordena lo que arriba he destacado.

La exégesis que propone la empresa accionante es inaudible, y no está demás que recuerde aquí que, como lo ha señalado la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación, *"...la inconsecuencia o la falta de previsión nunca se supone en el legislador y por esto se reconoce como principio inconcuso que la interpretación de las Leyes debe hacerse siempre evitando darle un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras; y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 338:962 y*

sus citas)" (Del dictamen de la señora Procuradora Fiscal al que remite la Corte, en Fallos: 347:1313).

IV.7. Como consecuencia de ello, las alícuotas establecidas en el Anexo I del Consenso Fiscal celebrado en el año 2017 no se encontraban vigentes ni fueron de aplicación inmediata, sino que requerían el dictado de Leyes específicas; lo que, como se ha visto, no ocurrió. Agrego que tampoco se hallaban vigentes en los períodos cuestionados puesto que la Ley tributaria anual estableció alícuotas distintas a las indicadas en el aludido Anexo, y que a la postre han sido las que el órgano de recaudación aplicó a la empresa actora.

IV.8. Lo dicho viene a ser reforzado a posteriori con la suscripción del Consenso Fiscal celebrado el día 27 del mes de diciembre del año 2021, que en su cláusula 16o dispone: *"Las partes acuerdan dejar sin efecto las obligaciones asumidas en materia tributaria provincial establecidas con anterioridad a través de los Consensos Fiscales suscriptos en fecha 16 de noviembre de 2017, 13 de septiembre de 2018, 17 de diciembre de 2019 y 4 de diciembre de 2020, teniendo únicamente como exigibles aquellas cuyo cumplimiento se haya efectivizado a la fecha de la firma del presente Consenso, así como las que surgen expresamente de lo estipulado en el mismo".*

Conforme a lo que he expresado y destacado en mi voto, encuentro que en dicha cláusula se postula nuevamente el reconocimiento a las decisiones adoptadas en ejercicio de su competencia específica por cada una de las provincias que suscribieran los Consensos Fiscales previos, pero que a esa fecha

aún no habían dado cumplimiento a las obligaciones asumidas en materia tributaria. Ese consenso fue aprobado por Ley XXIV No 101, en idénticos términos a la Ley XXIV No 79.

V. No puedo soslayar aquí que la actora plantea la inconstitucionalidad de dicha cláusula del Consenso Fiscal del año 2021, dado que entiende que se le ha afectado un derecho adquirido. Pero como vengo diciendo, juzgo que la accionante no gozó de ningún derecho a una alícuota menor a la pretensión fiscal contra ella esgrimida por el Organismo recaudador. Por lo que esta cláusula décimo sexta del mencionado Consenso es plenamente válida y vigente entre las partes que lo suscribieron, y en definitiva, sus consecuencias han de ser aplicables a los contribuyentes que tributen en el ámbito provincial.

VI. En definitiva, conforme mi análisis, juzgo que debe rechazarse la pretensión de la actora relativa a los tres rubros por los que el Organismo fiscal efectuó la determinación de la deuda por diferencias de alícuotas (identificados en II.2. y II.3. de este voto). Como consecuencia de ello, deviene innecesario tratar el cuestionamiento de la actora expuesto en II.3., referido a que en el código 619000, correspondiente a Servicios de Comunicaciones, se le aplicó una alícuota de otra actividad (código 612000), puesto que arribo a la conclusión que dicha alícuota es del 6,5%. Así lo voto y dejo propuesto al Acuerdo.

VII. En cuanto al planteo referido a la improcedencia de los intereses resarcitorios (punto II.4.), señalo que éstos se encuentran impuestos

legalmente por el art. 42 del Código Fiscal, ante la falta total o parcial de pago de las deudas de las obligaciones tributarias. El artículo en cuestión establece que no corresponderá la aplicación de intereses cuando la mora no le sea imputable al responsable, y así lo demuestra.

En el presente caso, juzgo que la empresa no tributó oportunamente la alícuota establecida por una Ley provincial vigente para los períodos reclamados por el fisco, la Ley XXIV N° 95, con el argumento de su propia interpretación referida al Consenso Fiscal del año 2017. Para ello omitió considerar en su análisis a la Ley XXIV N° 79, norma provincial también vigente y sobre la cual ya me he expedido antes. De este modo, no puede excusarse en que se trate de una situación de interpretación confusa, puesto que la postura adoptada por la empresa ha sido en contra de Leyes fiscales provinciales que no contenían alguna cuestión dudosa, más allá de la propia posición particular de la actora sobre este tema.

Entonces, entiendo que voluntariamente la empresa accionante se apartó de la norma tributaria local, por lo que no verifico la existencia de un error excusable que avale la revocación de la multa impuesta.

VIII. Por último, trato ahora el planteo efectuado en relación con la multa que le fuera impuesta a la actora al entenderse que incurrió en la infracción consistente en la omisión del pago del impuesto sobre los ingresos brutos, art. 47 del Código Fiscal (punto II.4.).

Como lo cité en mi voto en la SD N° 28/22, <PER> expone 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".*

Sostuve también, *"Luego, el autor mencionado aprecia que "...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. La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, refiriéndose a ella, ha dicho que "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". Es decir, 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...". (Capítulo VII. Régimen de infracciones a las obligaciones y deberes fiscales, TR LA LEY AR/DOC/2.546/2.021)".

VIII.1. La accionante asevera que no se aprecia la existencia de los elementos objetivo y subjetivo que deben existir para configurar la conducta infractora. Sin embargo, en cuanto al elemento objetivo, entiendo que se ha acreditado en el expediente administrativo que la empresa omitió tributar íntegramente el impuesto reclamado, puesto que, por lo contrario, lo hizo en forma parcial. Y ello dio origen al procedimiento de determinación/liquidación por parte del organismo fiscal.

VIII.2. En relación con el elemento subjetivo, reitero aquí lo que señalé en el punto VII. de este voto, ya que la propia interpretación de la actora la llevó a no abonar la diferencia en el tributo reclamado, sin tener en consideración la legislación provincial vigente en ese entonces. De modo que esta actuación voluntaria no se sustentó en un error excusable, sino en una posición particular y contraria a la norma vigente.

VIII.3. Por lo tanto, encuentro que la empresa no ha acreditado con suficiencia que existieran razones relevantes para eximirla de la multa aplicada por el organismo recaudador provincial, ratificada en última instancia

administrativa por el Ministerio de Economía. En consecuencia, propicio al Acuerdo el rechazo de este planteo.

IX. Conforme me pronuncié, propongo al Acuerdo: 1°) Rechazar la acción impetrada por <PER> <TEXTO_ANONIMIZAR>. contra la Provincia del Chubut. 2o) Imponer las costas a la actora vencida (art. 69 Ley CPCC). 3°) En cuanto a los honorarios profesionales, valorando la naturaleza y complejidad del asunto, el resultado obtenido, la calidad y eficacia de la labor desempeñada, conforme las pautas establecidas en los arts. 5 incs. a), b), c) y d), 6, 9, 37 y 46 de la Ley XIII N° 4, modif. por Ley XIII N° 15, propongo regularlos de la siguiente manera: los correspondientes al letrado de la demandada, <PER>, por su actuación en una etapa del proceso, en el 6% del monto del proceso. Y los del abogado de la parte actora, <PER>, por su actuación también en una etapa del proceso, en el 4%, calculado sobre idéntica base. Ambos honorarios, siempre que superen el mínimo legal establecido en el art. 7°, 4to. párrafo de la Ley Arancelaria, para una etapa, y con más IVA, si correspondiere. 4°) Determinar, como monto del proceso, la suma que surge del comprobante de transferencia electrónica adjuntado en el CRU-00606300000065024-8) por la actora en cumplimiento del art. 79 CF.

El Dr. Ricardo Alberto Napolitani dijo:

I. Al votar en primer término el Ministro Vivas identificó con precisión y detalle los antecedentes relevantes del proceso. Resulta innecesario que reitere esa reseña, basta con que

me remita expresamente a las precisiones que dio en el apartado I de su voto. A su vez, debo decir que comparto el abordaje que efectuó a las cuestiones propuestas a nuestro análisis. Coincido plenamente con los fundamentos que brindó en los apartados II a VIII, los que hago mío (arts. 2° y 3°, Ley V N° 203).

II. En el presente caso las decisiones administrativas atacadas se muestran adecuadamente fundadas, y se han dictado en el marco del procedimiento administrativo llevado adelante en el expediente No 1187/21-DGR, cuyas constancias fueron descriptas por el Ministro pre votante, y les dan sustento.

III. En cuanto a la cuestión referida a la aplicación de las alícuotas en el impuesto sobre los ingresos brutos que fueran establecidas en Consenso Fiscal del año 2017, ha quedado plasmado que la Provincia del Chubut, cuando adhirió a ese, dejó expresamente establecido que los compromisos asumidos se harían operativos a partir del dictado de Leyes específicas. Como refirió el Ministro Vivas, dichas Leyes no fueron sancionadas y, en cambio, las normas tributarias provinciales fijaron las alícuotas cuestionadas por la actora, en uso de su indiscutible potestad tributaria. Entonces, la actuación del fisco provincial, al determinar la deuda tributaria cuestionada, ha sido acorde a la legislación vigente.

De ese modo, la empresa actora nunca tuvo un derecho adquirido a la aplicación de las alícuotas fijadas en el Consenso Fiscal del año 2017, y por esta razón no puede ser de recibo su planteo de

inconstitucionalidad con respecto a la Cláusula 16o del Consenso Fiscal celebrado el día 27 de diciembre del año 2021, basado en ese derecho inexistente.

IV. En cuanto a los intereses resarcitorios cuya procedencia controvierte la accionante, por lo dicho anteriormente, no constato la existencia de una mora no imputable a la empresa para que proceda la aplicación de la última parte del artículo 42 del Código Fiscal. La empresa voluntariamente omitió abonar el tributo requerido, y su incumplimiento se cimentó en una inteligencia que ella hizo de los alcances del Consenso Fiscal 2017, contraria no sólo a la interpretación del fisco provincial sino, y esto es lo determinante, a las Leyes provinciales vigentes.

V. Lo expuesto también es de aplicación a la pretensión atinente a la sanción de multa que le fuera impuesta a la empresa contribuyente, dado que por su propia decisión omitió ingresar el impuesto a los ingresos brutos conforme a las alícuotas vigentes en el orden provincial. Es decir, no se verifica la existencia de un error que pudiera eximir de responsabilidad a la empresa.

VI. En consecuencia, concuerdo con la propuesta formulada por el Dr. Vivas en cuanto a que la demanda debe ser rechazada en todas sus partes. Así lo voto.

VII. Por lo demás, acuerdo plenamente con los fundamentos brindados por el Dr. Vivas en el ap. IX de su voto para imponer las costas a la actora perdidosa, y regular los honorarios correspondientes al letrado de la demandada, <PER>, por su actuación en una etapa del proceso, en el 6%

del monto del proceso. En cuanto a los estipendios del letrado de la actora, <PER>, por su actuación en una etapa del proceso, coincido en regularlos en el 4%, calculado sobre idéntica base. Todo de conformidad a los arts. 5 incs. a), b), c) y d),6, 9, 37 y 46 de la Ley XIII N° 4, modif. por Ley XIII N° 15, siempre que superen el mínimo legal establecido en el art. 7°, 4to. párrafo de la Ley Arancelaria, para una etapa, y con más IVA, si correspondiere.

La Dra. Silvia Alejandra Bustos dijo:

I. Concuerdo con el detalle de antecedentes de la causa que efectuó el Dr. Vivas en el apartado I de su voto, motivo por el cual remito a la reseña allí introducida (art. 2, Ley V N° 203).

De igual modo comparto plenamente el análisis, fundamentos y conclusión que desarrolló en los apartados II a VIII, en cuanto a la motivación de los actos administrativos cuestionados, así como a los alcances de la adhesión al Consenso Fiscal 2017 que se efectuara por la Ley XXIV N° 79. La legislación provincial no es susceptible de otra interpretación más que la que emana de sus propias palabras, que son claras, y en estos autos la que propone la actora se da de bruces con esa inteligencia de la norma.

La postura de la accionante impide considerar siquiera la existencia de error alguno que permitiera eximirla, tanto de abonar los intereses resarcitorios, art. 42, como de la multa del art. 47, ambos del Código Fiscal.

II. En consecuencia, me sumo a la propuesta de rechazar la demanda e imponer las costas a la actora. También concuerdo con la regulación de los

honorarios efectuada por el Ministro Vivas a favor del Dr. <PER>, letrado de la demandada, en el 6% del monto del proceso, por su actuación en una etapa del proceso; y para el Dr. <PER>, letrado de la actora, por su actuación en una etapa del proceso, coincido en regularlos en el 4% de dicho monto.

La Dra. Camila Lucía Banfi Saavedra dijo:

I. Es precisa y exhaustiva la reseña de antecedentes del proceso que desarrolló el Dr. Vivas en el apartado I de su voto. Conforme lo prevé el art. 2 de la Ley V N° 203 resulta innecesario que la reitere, por lo que remito a lo allí señalado.

II. Acuerdo también con la respuesta que brindó al analizar las cuestiones sometidas a esta instancia, coincido con la integridad de las razones por él desarrolladas en los apartados II A VIII, las que hago parte de mi voto (art. 3, Ley V N° 203). Al igual que los colegas preopinantes, evaluadas las actuaciones administrativas que como prueba se han adjuntado a los presentes (Expte. administrativo N° 1187/2021), encuentro que las distintas resoluciones dictadas por la Administración provincial, evaluados los antecedentes previos a sus dictados, fueron suficientemente motivadas. Por lo cual esta pretensión debe ser rechazada.

III. Convengo además en que la adhesión formulada por la Provincia del Chubut al Consenso Fiscal celebrado en el año 2017, no conllevó a la automática aplicación de las alícuotas máximas previstas en ese para los distintos años siguientes. Así lo establecieron los legisladores

locales, cuando expresamente consignó el artículo 2° en la Ley XXIV N° 79, y cuando en el debate parlamentario, al que refirió el primer votante, fijaron su postura sobre este tema.

Entonces, la posición de la actora se torna huérfana de sustento normativo, puesto que no podemos atribuir a la norma un sentido distinto a las propias palabras de la Ley. En consecuencia, la aplicación normativa realizada por el fisco local así como el cálculo de las alícuotas por cada actividad desarrollada por <TEXTO_ANONIMIZAR>. devienen ajustadas a derecho.

En cuanto a los intereses resarcitorios y la multa aplicada por la Dirección General de Rentas, cabe tener presente que la empresa no acreditó que se tratara de un retardo en el pago no imputable a su propia actuación, ni que existiera un error excusable que debiera contemplarse para eximirla de esos pagos. Por ende, ambos conceptos fueron acertadamente incluidos en la liquidación de deuda por el ISIB del período 1 a 6 del año 2021.

IV. En materia de costas y honorarios, la moción de imponer las costas a la actora es consecuente con la decisión de rechazar la demanda que acompaño. También la regulación propuesta para cada uno de los profesionales intervinientes, evaluada las respectivas actuaciones de conformidad a las pautas de la Ley Arancelaria vigente, por lo que coincido plenamente con el Dr.

Vivas.

El Dr. Javier Gastón Raidan dijo:

Toda vez que con los votos precedentes se alcanza la mayoría legal necesaria para formar la

voluntad de este Cuerpo no expresaré mi voto sobre el caso (art. 16 de la Ley V N° 174 conf. Ley V N° 200; y Ac. Plenario 5389/2025).

Con lo que se dio por terminado el Acuerdo, por lo que corresponde dictar la siguiente:

S E N T E N C I A:

1o) RECHAZAR la acción impetrada por <TEXTO_ANONIMIZAR>. contra la Provincia del Chubut.

2o) COSTAS a la actora vencida (art. 69 CPCC).

3°) REGULAR los honorarios profesionales del letrado de la demandada, <PER>, por su actuación en una etapa del proceso, en el 6% del monto del proceso. Y los del abogado de la parte actora, <PER>, por su actuación en una etapa del proceso, en el 4%, calculado sobre idéntica base (arts. 5 incs. a), b), c) y
d), 6, 9, 37 y 46 de la Ley XIII N° 4, modif. por Ley XIII N° 15). Ambos honorarios, siempre que superen el mínimo legal establecido en el art. 7°, 4to. párrafo de la Ley Arancelaria, para una etapa, y con más IVA, si correspondiere.

4°) DETERMINAR, como monto del proceso, la suma que surge del comprobante de transferencia electrónica adjuntado en el CRU00606300000065024-8) por la actora en cumplimiento del art. 79 CF.

5°) REGÍSTRESE y notifíquese.