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: **"<Persona 8> S.A. c/ PROVINCIA DEL CHUBUT s/ Demanda Contencioso Administrativa" (Expte. N° 25994 - Año: 2024),** 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. La demanda entablada.

I.1.a. Mediante escrito CRU-006652000000070553-6 se presenta <Persona 9> S.A. -continuadora de <Persona 10> S.A. absorbida por fusión-, y promueve demanda contencioso administrativa, en los términos del artículo 79 del Código Fiscal Provincial, contra la Provincia del Chubut. Procura que se revoque la Resolución N° 496/2023, de fecha 28 de noviembre de 2023, dictada en el Expediente Administrativo N° 2349/2017-DGR. por el Ministerio de Economía y Crédito Público de la Provincia, así como también respecto de las demás actuaciones precedentes.

Además, solicita la devolución de la suma de cinco millones ciento treinta y siete mil quinientos cuarenta y dos pesos con dos centavos ($ 5.137.542,02), que fue ingresada por la empresa en

concepto de monto reclamado, intereses y multa, correspondiente a diferencias en el impuesto sobre los ingresos brutos (ISIB) de los períodos fiscales 7 a 9/2017; con más los intereses resarcitorios a la tasa legalmente prevista y, en caso de corresponder, la actualización monetaria de lo abonado.

Además, peticiona la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 18 -último párrafo- y 19, inc. a) de la Ley XXIV - N° 71, aplicable al período fiscal 2017.

Manifiesta que la demanda se presenta en legal tiempo y forma, dentro del plazo de 30 días previsto en el artículo 79 del Código Fiscal. Toda vez -dice- que la Resolución N° 496/2023 le fue notificada el 1 de diciembre de 2023.

Refiere que el 2 de enero de 2018 se sancionó la Ley XXIV - N° 71 en la cual se estableció las alícuotas del ISIB aplicables al período fiscal 2017. Agrega que en el artículo 18 de esa norma, en su primer párrafo se fijó en el 5% la alícuota general para las actividades de servicios de transporte, almacenamiento y comunicaciones.

Apunta que, en el segundo párrafo de esa norma, se determinó que cuando se trate de contribuyentes cuya jurisdicción sea Chubut, se aplicará la alícuota reducida del 3%, siempre que la base imponible país (BIP) para el ejercicio fiscal anterior al que se declara, no supere el monto de $111.900.000; y cuando la BIP superase dicho importe, se aplicaría la alícuota del 3,5%, ya prevista.

Indica que a continuación de ese párrafo se enumeraron las actividades comprendidas dentro del rubro “servicio de transporte, almacenamiento y comunicaciones” y se indicó las alícuotas que les correspondían en función del establecido en su primer párrafo.

Así, señala, que en el ítem “Servicios de telecomunicaciones” se fijó para los códigos 642010 -Servicios de transmisión de radio y <Teléfono 1> -Servicios de comunicación por medio de teléfono, telégrafo y télex- y 642090 Servicios de transmisión n.c.p. de sonido, imágenes, datos u otra información-, las siguientes alícuotas: General del 5%; siempre que la BIP para el ejercicio anterior que se declare, no supere el monto de $111.900.000 la del 3% y cuando la BIP supere el monto de $111.900.000 la del 3,5%.

Agrega que para el código 642090 -Servicio de trasmisión n.c.p. de sonido, imágenes, datos u otra información- la alícuota general prevista era la del 5%, para contribuyentes menores de la BIP $111.900.000 la del 3% y para los mayores de la BIP de $111.900.000 fue la del 3,5%.

Refiere que en el último párrafo del art. 18 se estableció que: “En los casos de las actividades correspondientes a los códigos siguientes, se aplicarán las alícuotas fijadas en ese artículo, en tanto no se corresponda la aplicación del artículo 19 de la presente ley: …. 642020 Servicios de comunicación por medio de teléfono, telégrafo y télex; 642090 Servicios de transmisión n.c.p. de sonido. Imágenes, datos y otra información”.

Expresa que en el artículo 19 inc. a) de esa normativa se enunció la alícuota del 8% para el servicio de telefonía, siempre que se tratare de telefonía celular para los códigos: "64202 Servicio de comunicación por medio de teléfono, telégrafo y télex" y "642090 Servicio de transmisión n.c.p. de sonido, imágenes, datos u otra información".

Explica que de los artículos citados surge que los prestadores de servicios de telecomunicaciones, que brindan el servicio de telefonía celular, debían tributar el ISIB correspondiente a los códigos 642020 y 642090 aplicando la alícuota del 8%, mientras que aquellos prestadores de servicios de telecomunicaciones que no brinden el servicio de telefonía celular, tributarían el ISIB correspondiente a los códigos 642020 y 642090 aplicando las alícuotas del 3% o del 3,5% dependiendo de la BIP -, en caso de que tengan su jurisdicción sede en la Provincia del Chubut; o aplicando la alícuota del 5%, en caso que no tengan su jurisdicción sede en la Provincia del Chubut.

Menciona los antecedentes de hecho relevantes que se suscitaron en el marco del Expediente N° 2349/2017-DGR y que derivaron en el dictado de la Resolución N° 496/2023.

Comenta que tributó el ISIB por los periodos fiscales 7 a 9/2017 correspondiente a los códigos 322002, 515921, 521200, 642020 y 642090 aplicando la alícuota del 3,5%, en vez de la alícuota que para su caso establece el artículo

18 la Ley XXIV - N° 71 del 4% o del 5% para los contribuyentes que no tienen jurisdicción sede en la Provincia del Chubut.

Aclara que respecto de los códigos 642020 y 642090 tributó la alícuota del 3,5% prevista en el art. 18 de la Ley XXIV - N° 71, por entender que la alícuota incrementada del 5% establecida para los contribuyentes que tienen jurisdicción sede fuera de la Provincia, resultaba inconstitucional. Refiere que, respecto a la alícuota del 8% prevista en el artículo 19 de la norma precedentemente individualizada para los prestadores de telecomunicaciones que brindan el servicio de telefonía celular, también lo consideró inconstitucional por afectar los objetivos que persigue el plexo normativo federal de las telecomunicaciones, por vulnerar los principios de igualdad en materia tributaria, el de razonabilidad, por infringir el sistema federal y la Ley de Coparticipación Federal.

Relata que posteriormente de efectuar el pago del ISIB, el 7 de noviembre de 2017, la DGR le intimó el pago de la diferencia del ISIB conforme la liquidación N° 706/2017. Dice que, según la contraparte, debió liquidar el ISIB de los períodos fiscales 7 a 9/2017 aplicando: la alícuota del 4% (en vez de la alícuota del 3,5% abonada) al código 322002; la alícuota del 5% (en vez de la alícuota del 3,5%) a los códigos 515921 y “521921” (sic); y la alícuota del 5% (en vez de la alícuota del 3,5% abonada) para los códigos 642020 y 642090, por tener su jurisdicción sede fuera de la Provincia del Chubut.

Aclara que la demandada entendió que para los códigos 642020 y 642090 se aplicaba la alícuota incrementada del 5% prevista en el art. 18 de la Ley XXIV - N° 71 para los contribuyentes con jurisdicción sede fuera de la Provincia del Chubut, en vez de la alícuota incrementada del 8% señalada en el art. 19 para los prestadores de servicios de telecomunicaciones que brindan el servicio de telefonía celular.

Luego, indica que el 1 de febrero de 2018 se le inició un sumario mediante la Disposición N° 32/2018, por haber incurrido su parte en la conducta de omisión de impuestos tipificada en el art. 43 del Código Fiscal. Apunta que, tras la apertura de ese procedimiento, presentó el descargo en tiempo y forma.

Manifiesta que, el 16 de julio de 2019 la DGR dictó la Resolución N° 492/2019 por medio de la cual acató la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictada en las causas: "BAYER S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza" (Expte. 505/2012) y "HARRIET & DONNELLY S.A. c/ CHACO, Provincia del s/ Acción declarativa de certeza" (Expte. 114/2014)", en las que se declaró la inconstitucionalidad de las leyes que establecen diferentes alícuotas para el ISIB según el lugar de radicación del contribuyente.

Dice que, en el marco del procedimiento administrativo la DGR dictó la liquidación Rectificatoria N° 706/2017 en la cual desistió del ajuste respecto de los códigos 322002, 515921 y "52192" (sic), debió decir 5219200, a tenor de la Resolución N° 492/2019.

Apunta que en relación a los códigos 642020 y 642090 –prevista para la actividad de telefonía celular- se la intimó al pago de la suma de $1.144.311,38 ya que la DGR consideró que la empresa debía liquidar el ISIB correspondiente a los períodos fiscales 7 a 9/2017 con la alícuota del 8% prevista en el inciso a) del artículo 19 de la Ley XXIV - N° 71 para los prestadores de servicios de telecomunicaciones que brindan el servicio de telefonía celular, en vez de la alícuota del 3,5% abonada por su parte.

Por ello, dice que el 18 de agosto de 2021 formuló la inconstitucionalidad de la pretensión fiscal de la Provincia del Chubut al aplicarle la alícuota incrementada del 8% prevista en el art. 19 inc. a) de la Ley XXIV - N° 71 para los prestadores del servicio de telefonía celular. La empresa sostiene que la alícuota constitucionalmente válida era la prevista en el art. 18 de la Ley Impositiva XXIV - N° 71, del 3,5%.

Advierte que la cuestión controvertida en autos radica, entonces, en la aplicación de la alícuota del 8% en vez de la alícuota del 3,5% prevista para los códigos 642020 y 642090 para la actividad de telefonía en el artículo 18 de la Ley XXIV - N° 71.

Expone que el 19 de agosto de 2022 la DGR le notificó la Resolución N° 903/2022, mediante la cual, sin fundamento alguno ni tratamiento de las defensas esgrimidas en su descargo, confirmaba la Liquidación Rectificativa N° 706/2017; determinaba de oficio el ISIB correspondiente a

los periodos fiscales 7 a 9/2017; intimaba el ingreso de la suma de $1.144.311,38 en concepto de diferencia de ISIB, con más la suma de $2.070.644,82 en concepto de intereses resarcitorios; y clausuraba el sumario que había instruido mediante la Disposición N° 32/18 y se le impuso una multa correspondiente del 30% de la diferencia de impuesto omitida, que ascendía a la suma de $343.293,41.

Expresa que contra esa resolución presentó el pertinente Recurso de Reconsideración, el cual fue rechazado mediante Resolución N°1494/2022.

Afirma que el 5 de enero de 2023 interpuso Recurso de Apelación y Nulidad contra aquélla, el que también fue rechazado mediante Resolución N° 496/2023.

En el apartado "VI." plantea la nulidad de la Resolución N° 496/2023 por privarle del ejercicio de la garantía del debido proceso. Desconoce los fundamentos en que la Provincia se basó para establecer la alícuota más gravosa, y que se vió privada de ejercer su derecho de defensa, consagrado por el art. 18 de la Constitución Nacional.

Entiende vulnerada la garantía de igualdad, consagrada en los artículos 4 y 16 de la Constitución Nacional, que establecen que todos los habitantes de la Nación son iguales ante la ley y, con referencia concreta a la materia tributaria, que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

Cita jurisprudencia de la CSJN en la cual se ha entendido vulnerado el principio de igualdad por la

creación legal de categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes, cuando de ello surgieran distribuciones o distinciones arbitrarias y las clasificaciones de los bienes o de las personas afectadas no reposaran en bases razonables.

Explica que Provincia del Chubut estableció en la Ley XXIV - N° 71 la alícuota general de las actividades "transporte, almacenamiento y comunicaciones" (rubro al que naturalmente pertenece) al 3,5%, cuya procedencia fue reconocida por la DGR en la Resolución N° 492/2019. Alega que, de manera manifiestamente discriminatoria y evidentemente excesiva, la demandada separó al servicio de "telefonía celular" no sólo de su actividad del "Servicio de comunicación por medio de teléfono, telégrafo y télex", estableciendo a su respecto una alícuota diferencial más gravosa del 8% en el artículo 19 de la ley impositiva ya citada.

Expresa que bajo la constante y uniforme jurisprudencia de la Corte Suprema, es palmaria en el caso de autos la irrazonabilidad en el desigual tratamiento tributario, determinado en los arts.
18 -último párrafo- y 19 de la Ley Impositiva XXIV - N° 71 que establecía la separación de manera manifiestamente irrazonable y discriminatoria de la actividad de "telefonía celular" del rubro "Transporte, almacenamiento y comunicaciones" al que naturalmente pertenece <Persona 12>, cuya gravabilidad -entiende- se encuentra a la alícuota general del 3,5%.

Plantea la inconstitucionalidad del artículo 19 de la Ley XXIV - N° 71 frente a la manifiesta vulneración de los artículos 4 y 16 de la Constitución Nacional.

Asevera que se vulnera el principio de razonabilidad por el establecimiento arbitrario de clasificaciones de actividades sujetas a un tratamiento diferencial cuando, en rigor de verdad, no sólo el servicio de telecomunicaciones es una misma y única actividad sino que el servicio de telefonía celular prestado integra naturalmente el rubro “Transporte, almacenamiento y comunicaciones”. Entiende que el servicio de telefonía celular recibe un trato fiscal más gravoso que este último.

Insiste que la fijación de una excesiva alícuota del 8% vulnera la garantía innominada de la razonabilidad, consagrada en el artículo 28 de la Constitución Nacional, en conjunción con los artículos 16, 17 y 33. Cita jurisprudencia de la CSJN.

Indica en el punto “VII.1.3.” que el régimen tributario diferencial creado por la Provincia del Chubut en el ISIB para la actividad de prestación de los servicios de telecomunicaciones a cargo de su parte (actualmente, “Servicios TIC”, que comprenden los servicios de telefonía fija, telefonía celular, internet y televisión por cable), según se trate de empresas que brindan el servicio de telefonía o no, colisiona abiertamente con la política general y los objetivos establecidos por las normas federales que regulan la actividad que desarrolla la empresa. Agrega que

también se colisiona con los objetivos establecidos en los artículos 1, 2, 56, 59, 57, 62 y 81 de la LAD y demás normas federales que regulan la actividad de la actora, interfiriendo de ese modo en un ámbito que es de competencia exclusiva del Gobierno Federal, materializada por medio del ENACOM.

Expresa que, de esa manera, la Provincia del Chubut avanza en forma indebida sobre la reglamentación que el Gobierno Federal ha hecho en una materia delegada por las provincias a la Nación, de conformidad con los incs. 13, 18, y 19 del art. 75 de la Constitución Nacional, lesionando además el principio de supremacía del ordenamiento federal por sobre el ordenamiento local, establecido en el art. 31 del mismo cuerpo normativo.

Además, en el punto "VII.1.4." alega la vulneración del sistema fiscal federal, debido a que la actividad de telefonía móvil está sujeta a impuestos internos del 4%, sobre el importe facturado por la provisión de servicio de telefonía celular y satelital a los usuarios, conforme lo prevé el art. 30 de la Ley N° 24674. Sostiene que el agravamiento en la alícuota aplicable en el ISIB -con relación a actividades análogas no alcanzadas- rompe la lógica económica implícita establecida por las normas constitucionales que coordinan las facultades concurrentes de imposición de la Nación y las provincias.

Entiende que se convierte a la norma local en irrazonable también por este motivo, a la luz de los propósitos del sistema fiscal federal tomado en su totalidad.

Enuncia que la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos N° 23548, en el tercer párrafo del inciso b) del artículo 9, expresamente establece que: "…Las actividades, bienes y elementos vinculados a la producción, comercialización, almacenamiento, transporte, circulación, venta, expendio o consumo de los bienes sujetos a impuestos internos específicos a los consumos y las materias primas o productos utilizados en su elaboración, tampoco se gravarán con una imposición proporcionalmente mayor -cualquiera fuere su característica o denominación— que la aplicada a actividades, bienes y elementos vinculados con bienes y servicios análogos o similares y no sujetos a impuestos internos específicos a los consumos. El expendio al por menor de vinos y bebidas alcohólicas podrá, no obstante, ser objeto de una imposición diferencial en jurisdicciones locales…".

Refiere que el Alto Tribunal, en autos "<Persona 11>", afirmó que la prohibición contenida en el art. 9°, inc. b), de la Ley 20.221 (de redacción similar al actual inciso b del art. 9 de la Ley "23549" (sic) no implicó imponerle a los fiscos locales la obligación de no gravar con una alícuota superior a la "básica" las actividades o bienes sujetos a impuestos internos, sino la de no gravar a éstos en forma proporcionalmente mayor que a las actividades "análogas o similares" no alcanzadas con el tributo nacional.

Refiere que en virtud de lo dispuesto por el tercer párrafo del inciso b) de la Ley N° 23548 de Coparticipación Federal de Impuestos, se debe establecer la similitud o analogía entre las

actividades o bienes sujetos a impuestos internos y los no alcanzados por tales tributos a los que refiere el citado artículo. Dice que, tal como se ha encargado de explicar la Corte Suprema, esta similitud o analogía no debe buscarse entre las actividades en sentido "genérico" sino entre aquellas actividades que guarden mayores similitudes con la que es objeto de discriminación (en autos, la telefonía celular).

Explica que la citada comparación debe efectuarse en el presente caso con relación a la alícuota vigente para el rubro "Transporte, Almacenamiento y Comunicaciones", puesto que es allí en donde se encuentran las actividades similares o análogas a las que presta mi representada, según fuera ya explicado.

Puntualiza que el propósito o finalidad de la ley N° 23548 de Coparticipación Federal de Impuestos se ha visto vulnerado a través de la Ley Impositiva XXIV - N° 71, al discriminar intencionalmente la alícuota correspondiente a la actividad de telefonía celular, que se encuentra alcanzada con impuestos internos, resultando en una ostensiblemente más gravosa con respecto a las aplicables a las ya mencionadas actividades análogas o similares contenidas en el rubro "Transporte, Almacenamiento y Comunicaciones", que no están sujetas a dicho tributo nacional.

Sostiene que se incumple así la prohibición contenida en el inciso b) del art. 9 del referido cuerpo legal. Explica que el tope de gravabilidad que consagra la ley de coparticipación federal debe medirse con relación a la alícuota reducida del

3,5%, dispuesta por el artículo 18 de la Ley impositiva XXIV - N° 71 para la categoría "Transporte, Almacenamiento y Comunicaciones"; advierte de esa manera la ilegalidad e inconstitucionalidad del exceso en la alícuota establecida para la actividad de telefonía celular.

Cita el fallo dictado por la Corte Suprema en autos: "Pan American Energy LLC, Sucursal Argentina c/Chubut, Provincia del y otro s/acción declarativa", del 19/6/12, *"Que sin perjuicio del debido respeto a las autonomías locales y, en su caso, al ejercicio de las recordadas facultades concurrentes en cabeza de los estados provinciales, la solución que se adopta implica valorar las disposiciones en juego bajo ciertas reglas de interpretación que tienen una lógica económica implícita. Por ende, si, al examinar el sistema fiscal federal desde la óptica del presente caso se advierte que la norma local en cuestión no cumple con los propósitos de aquél, corresponde al Poder Judicial hacerlos cumplir con un criterio de razonabilidad"*.

Seguidamente, en el punto "VII.5" afirma que la pretensión fiscal de la Provincia del Chubut viola las previsiones del art. 75, inc. 13 de la Constitución Nacional, por cuanto afecta el comercio interjurisdiccional desarrollado por <Persona 12>, de acuerdo al sentido y alcance que la Corte Suprema de Justicia de la Nación le ha atribuido a dicho término a través de su pacifica jurisprudencia.

Dice que, no existe duda alguna que realiza comercio interjurisdiccional en el sentido dado por

el art. 75, inc. 13 de la Constitución Nacional. Manifiesta que la CSJN en los Fallos 333:255, al remitirse a lo señalado en el Dictamen de la Procuración General de la Nación que, sobre este punto, había afirmado que: *"…las comunicaciones telefónicas interestatales están sujetas a la jurisdicción nacional, pues ellas constituyen el ejercicio del comercio, forman parte del sistema de correos y tienden a promover la prosperidad, adelanto y bienestar general del país…".*

Considera que tiene a su cargo la prestación del servicio de telecomunicaciones (hoy servicios TIC); por lo que entiende, entonces, que no existe duda alguna respecto a que posee la prestación de un servicio de carácter interjurisdiccional. Por ello, asegura que la actividad comercial de <Persona 12> se encuentra comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Cláusula Comercial (art. 75 inc. 13 de la CN).

Indica que la interferencia y obstaculización al servicio de <Persona 12>unicaciones prestado por <Persona 12>, ocasionados mediante la ya referida regulación Provincial y la pretensión fiscal que en ella se base –que significa el cobro de un gravamen superior al constitucionalmente puede resultar tolerable y admisible-, se oponen a lo dispuesto en el inciso 3 del art. 3 de la Ley N° 19798 que prescribe que son de jurisdicción nacional los servicios de telecomunicaciones de una provincia interconectada con otra jurisdicción o con un estado extranjero ratificado por el art. 4 de la Ley N° 27078. Señala que esta última ley dispone en su artículo 4 que las actividades reguladas por

dicha ley estarán sujetas a la jurisdicción federal y que en su art. 6 se prevé que *"las provincias … no podrán obstaculizar … los servicios de jurisdicción nacional"*.

Puntualiza que lo descripto implica, lisa y llanamente, atentar contra el principio de supremacía del derecho federal, en el caso las leyes mencionadas, establecido por el art. 31 de la Constitución Nacional.

Cuestiona el alcance con el que la Provincia del Chubut pretende ejercer su jurisdicción tributaria, mediante el dictado de normas que desconocen la manda de los arts. 16, 28 y 31 de la CN y las facultades expresamente delegadas por el Congreso Nacional en virtud de lo prescripto por el art. 75 incs. 13, 18 y 19, entre otras cláusulas constitucionales que también se ven afectadas por la pretensión fiscal.

Observa que una consecuencia directa del tratamiento dispensado, a través de la artificial separación de la actividad de "telefonía celular" no sólo del resto de los servicios de telecomunicaciones, que entiende conforman una misma y única actividad, sino del rubro "Transporte, almacenamiento y comunicaciones" -al que dice naturalmente pertenece-, es que de forma evidente se configura el ejercicio de una potestad tributaria desmedida por parte de la Provincia sobre una materia que claramente encuentra recepción y amparo constitucional en lo dispuesto por el art. 75 inc. 13 de la CN. Sostiene que, así, se representa esta desigual e irrazonable discriminación normativa por parte de la demandada,

respecto de la actividad de telefonía celular prestada por <Persona 12>, una forma indirecta de reglar e interferir con la actividad comercial llevada cabo por la empresa, lo cual resulta inconstitucional.

Dice que la pretensión impositiva de la Provincia de Chubut de propiciar un trato discriminatorio, más gravoso e irrazonable, hacia el servicio de telefonía celular perjudica y entorpece el comercio interprovincial del país, afectando la garantía constitucional en cuestión (art. 75, inciso 13, CN.).

Añade que el establecimiento de alícuotas excesivas y discriminatoria por parte de una jurisdicción local, con respecto al servicio de telefonía celular, interfiere en el regular funcionamiento de una actividad de contenido esencialmente federal, como es la que presta <Persona 12>.

Agrega que se le exigen diferencias en concepto de ISIB cuando ha ingresado el mencionado tributo en la medida que corresponde, en función de la alícuota constitucionalmente válida para la telefonía móvil.

Señala la improcedencia de los intereses resarcitorios, en los términos del art. 42 del Código Fiscal. Asevera que no se generó perjuicio alguno al Fisco de dicha jurisdicción.

Añade que tampoco existió mora culpable de su parte. Cita jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación en el sentido de que: "*…el interés que contempla ahora el artículo 42 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1974) [actualmente art. 37 de la Ley N°*

11.683] indiscutiblemente no es una pena porque mediante él no se tiende a otra cosa que a resarcir al acreedor del daño derivado de la mora del deudor en el cumplimiento de sus obligaciones…” (TFN, in re “<Persona 7> S.A.”, 04/04/1977).

Explica que tal disposición resulta análoga al artículo 42 ut supra mencionado, en cuanto prescribe la aplicación de intereses ante la falta de pago del tributo. En consecuencia, entiende que los intereses previstos en el Código Fiscal no tienen otro fin que la reparación del daño causado por la privación del capital. Cita el fallo dictado por la CSJN, en la causa “Yacimientos Petrolíferos Fiscales c/ Provincia de Corrientes y otro” (Fallos 315:158) el cual estableció que: *“El resarcimiento de daño moratorio previsto en el artículo 622 del Código Civil cuenta con una presunción legal de causalidad que comprende tanto la existencia del menoscabo patrimonial como la determinación de su contenido, mediante una indemnización que se liquida únicamente por los intereses legales. Estos intereses constituyen la consecuencia inmediata y necesaria del incumplimiento de la obligación, pues tienen por objeto resarcir el lucro perdido por el acreedor al no poder aplicar el capital adeudado a una inversión que genere la renta pertinente, vale decir los intereses que aquel ha dejado de percibir”*.

Agrega que la existencia de un daño resarcible producto de la mora del deudor es un requisito previo ineludible para la aplicación de intereses, de modo tal que, considera que el Fisco no tuvo perjuicio alguno porque tributó conforme a derecho

el ISIB correspondiente a los períodos fiscales 7/2017 a 9/2017. Asevera que no corresponde el reclamo de intereses resarcitorios que persigue la Provincia del Chubut en esas actuaciones.

Asimismo, sostiene la improcedencia de la multa impuesta por la Provincia del Chubut. Alega para ello, que no incurrió en la conducta típica prevista en el art. 47 del Código Fiscal, por lo cual no se configura el elemento objetivo requerido para la configuración de la infracción en cuestión, toda vez que no ha omitido el ingreso del ISIB que se reclamaba.

Asevera que su parte aplicó correctamente las alícuotas del ISIB para los períodos fiscales 7/2017 a 9/2017 y que, consecuentemente, lo liquidó conforme a derecho.

Añade que tampoco se configuró el elemento subjetivo requerido para verificar la infracción endilgada, esto es, la culpa en el actuar de la empresa, toda vez que no tuvo una conducta negligente o que violare deber alguno de cuidado, y mucho menos actuó en forma dolosa.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y formula petitorio de estilo.

I.1.b. La contestación de demanda.

Corrido el traslado pertinente, la Provincia del Chubut responde la acción mediante presentación IDs 1470894/1470901/1470909, solicita su rechazo total, con expresa imposición de costas a la contraria.

Efectuadas las negativas de rigor, en el punto III, dice que la realidad de los hechos es muy diferente a la planteada por la parte actora quien,

sin fundamento jurídico alguno, procura realizar una interpretación totalmente distorsionada de los hechos traídos al caso.

En cuanto al planteo de nulidad incoado por la actora de los actos administrativos, específicamente de la Resolución N° 496/2023, sostiene que esos se encuentran fundados y descansan en las mandas legales contenidas en el código de fondo, dando cabal cumplimiento a todas las etapas del procedimiento administrativo.

Respecto al menoscabo a su derecho de defensa alegado por la actora, dice que ésta conoce cabalmente todo el tratamiento de la cuestión a lo largo del Expediente Administrativo N° 2349/2017 que acompaña como documental, por lo que mal puede decir ahora que no "sabe de qué defenderse", y que todos y cada uno de sus recursos, tanto el de reconsideración como el de apelación y nulidad fueron contestados en debida forma y tiempo.

En cuanto a los planteos de nulidad del fondo de la cuestión que menciona que "no fueron tratados en el descargo" dice que, el momento procesal para su tratamiento era en el recurso de reconsideración y, no en el de nulidad y apelación conforme lo establece el código fiscal.

Aduce que la actora siempre tuvo conocimiento de los motivos por los cuales el fisco gravara su actividad a esa alícuota, y que eran ni más ni menos que la estricta aplicación de la norma (en este caso Ley de Obligaciones Tributarias) a su caso concreto.

Entiende que es por ello que no se dan los requisitos necesarios para el análisis de la

cuestión por parte de la justicia, ya que cualquier requisito de admisibilidad de esta clase de acción lo da el estado de incertidumbre en el derecho y en la ley, y aquí la ley de obligaciones tributarias es una norma que contiene aspectos de política fiscal claros y aplicables a todos los contribuyentes que representen misma actividad y característica.

Refiere que la jurisprudencia ha dicho que no es función del Poder Judicial juzgar el mérito de las políticas económicas decididas por otros Poderes del Estado, sino ponerles un límite cuando violan la Constitución.

Expresa que no es competencia del Poder Judicial considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que necesita el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro, así como tampoco le corresponde examinar si un gravamen ha sido o no aplicado en forma que contradice los "principios de la ciencia económica", ya que solo le incumbe declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional.

Cita jurisprudencia de la CSJN, en el sentido que el Congreso Nacional tiene la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen, siempre que, como se señaló, no se infrinjan preceptos constitucionales. (Fallos: 332:1571).

Asevera que la actora pretende lisa y llanamente con el caso traído en autos, a que se

aplique una decisión distinta, solicitando a la justicia que los exima del pago de su obligación tributaria, por un mero capricho antojadizo y sin sustento legal.

En cuanto a la vulneración del principio de igualdad al establecerse la alícuota del 8%, ya que a otras empresas “se le ha aplicado otro concepto” dice que esa situación manifestada es falsa, y que no ha aportado medio probatorio alguno que haga valer su postura, siendo carga de ésta probar sus alegaciones.

Explica que la alícuota del 8% fijada para la actividad de “telefonía celular” se encontraba establecida por Ley XXIV - N° 71 que regulaba las alícuotas para esos ejercicios fiscales cuestionados.

Indica que, en ese marco, teniendo en cuenta que rige el principio de legalidad en materia tributaria como máxima jurídica aplicable en estos casos, no es posible apartarse de lo que esas leyes establecen, como así tampoco es posible hacerlo en virtud del principio de indisponibilidad de la renta publica, que impide al Poder Ejecutivo, en sus distintos estamentos jerárquicos, apartarse de la norma renunciando a ingresos públicos, por un acto de voluntad sin sustento jurídico alguno.

Advierte que, respecto de las facultades locales para ello, el 27 de diciembre del 2021, se suscribió un nuevo consenso fiscal 2022, el cual fue firmado por el Gobernador de la Provincia del Chubut, aprobado por la Legislatura de la Provincia mediante Ley XXIV - N° 101.

Refiere que en ese consenso en el apartado IV se establecen los compromisos comunes, entre ellos en Clausula Decimosexta se menciona que "*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 del 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 estipulado del mismo".*

Asevera que esa cláusula pone fin a la cuestión planteada por la actora en la alícuota establecida por la Ley XXIV - N° 71, para la actividad Telefonía Celular, ya que por dicha cláusula se dejan sin efecto los consensos fiscales anteriores, y deja a salvo a las provincias que oportunamente no adecuaron su legislación tributaria provincial a lo establecido en materia tributaria por dichos consensos fiscales, aun cuando los mismos no resultaron nunca operativos "*per se*" y luego fueron transformados por las distintas leyes de obligaciones tributarias, y máxime cuando los periodos reclamados refieren a una época en la que no se había siquiera firmado el primer consenso fiscal (16/11/2017), y los periodos reclamados son del 7/2017 y 9/2017.

Cita jurisprudencia de la CSJN en cuanto sostiene que la CN establece ciertas limitaciones a las facultades impositivas provinciales, entre ellas la del art. 16 que dispone que la igualdad es

la base del impuesto y de las cargas públicas y que no se trata de una igualdad que no advierta diversas circunstancias, condiciones o diferencias que puedan presentarse a su consideración; lo que estatuye aquella regla es la obligación de igualar a todas las personas e instituciones afectadas por un impuesto, dentro de la categoría, grupo o clasificación que le corresponda, evitando distinciones arbitrarias, inspiradas en propósitos manifiestos de hostilidad contra determinadas clases o personas. (Confr.: Fallos, 115: 111; 132:402; 338:1455, entre otros).(Confr.: Fallos, 149:417; 338:1455). Sentencia Nro./Año: 7/2021- STJ - Secretaría Contencioso Administrativo - Contencioso Administrativo - STJ – Definitiva. EUREKA. Poder Judicial de la Provincia del Chubut. Sostiene que la Provincia del Chubut se aferró a lo que estrictamente impone el principio de igualdad en materia fiscal y que ese refiere, a la generalidad, sin distinciones, y a la capacidad contributiva que hace que sean considerados fiscalmente como iguales aquellos que para el legislador o el ejecutor de la ley tengan similar aptitud de pago público.

Agrega que la Provincia ha tratado a todos los contribuyentes del sector de actividades que realiza la demandante de identifica forma, lo que podrá corroborarse con la prueba ofrecida en el acápite correspondiente, y que la actora, no ha podido probar por los medios aportados en autos. Refiere que la determinación de las alícuotas que graban las distintas actividades es una cuestión de política tributaria siempre atendiendo a los

principios constitucionales que regulan la materia tributaria.

Ratifica la potestad tributaria de las provincias, y por lo tanto cualquier planteo en este sentido contrario, debe entenderse como una intromisión por parte del legislador nacional a potestades provinciales. Así, afirma que la percepción del tributo es legítima y ajustada a derecho en tanto se encontraba expresamente prevista en la legislación local conforme venimos desarrollándolo.

Dice que la administración tiene la obligación indeclinable de perseguir el cobro de impuestos y que la Constitución de la Provincia del Chubut, en la materia de tributación, sostiene en su Artículo 135 que *"... Las Leyes impositivas rigen en tanto la Legislatura no las deroga ni las modifica, debiendo estas modificaciones hacerse por medio de ley especial…"*.

Asegura que la manda establecida por el Código Fiscal y la Ley de Obligaciones Tributarias, respecto de la percepción del impuesto a los ingresos brutos, se encontraba vigente en el periodo reclamado, por lo cual la Administración tenía una debida sujeción al "principio de legalidad".

Destaca que el principio de legalidad es fundamental para estos casos y similares, y que su desarrollo histórico se apoya en el principio de la seguridad jurídica, en el sentido de que se carece de seguridad jurídica si la autoridad no subordina sus actos a las leyes y a los reglamentos.

Asevera que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único Poder del Estado investido de tales atribuciones, de conformidad con los arts. 4, 17, 52 y 75 de la Constitución Nacional.

Añade que esos lineamientos fueron los que tuvo en miras el legislador al momento de redactar el Código Fiscal de la Provincia del Chubut y la DGR al momento de aplicar el ISIB, solicitando aplicar a la actora una alícuota en conformidad con el principio constitucional de legalidad del tributo, en razón de la actividad desempeñada por la empresa accionante y lo dispuesto por el Código Fiscal de la Provincia del Chubut.

Señala que la columna vertebral del Derecho Tributario lo constituye el Derecho Material o Sustantivo, que es el que se refiere a la obligación tributaria, entendida como la obligación de dar una suma de dinero por parte del sujeto pasivo obligado al Fisco en concepto de tributo en virtud de una ley que así lo establece. Menciona que la obligación tributaria nace desde el momento en que se configura o realiza el "hecho imponible" previsto en la ley. Esto es, dice, partiendo de la estructura lógica de la norma, hipótesis legal condicionante y consecuencia jurídica, en efecto, el hecho imponible es la hipótesis legal condicionante y la consecuencia es el pago del tributo.

Agrega que ese hecho imponible, atento el principio de tipicidad tributaria, debe estar

íntegramente descripto en la ley. Explica que acontecido el hecho que establece la ley, debe ingresarse el tributo al fisco. En efecto, las obligaciones en derecho común nacen por el acuerdo de voluntades, en el derecho tributario, el origen es forzoso, en un estado de derecho, lo establece la ley. Es una obligación cuya fuente es la ley. Afirma que este principio de tipicidad tributaria fue el seguido por el legislador al momento de redactar la Ley XXIV - N° 67 de la Provincia del Chubut. Dice que la DGR no puede incumplir con la normativa vigente, dicho de otro modo, el Fisco Provincial no cuenta con discrecionalidad para apartarse de lo que manda el Código Fiscal Provincial y la ley de obligaciones tributarias.

Entiende que de lo contrario implicaría una afectación al principio de igualdad con los restantes contribuyentes que encuadren en el mismo gravamen, como así también una afectación al principio de legalidad.

Respecto a la afectación al principio de razonabilidad por interpretar que la "telefonía celular" solo forma parte de una única e íntegra actividad –servicio de telecomunicaciones-, considera que esta interpretación afecta directamente el principio de razonabilidad, queriendo una empresa de tantos años de servicios en la telefonía celular desviarse de su propia actividad y desconocerla como la principal.

Señala que la actividad de la empresa accionante en la telefonía celular es de "público y notorio conocimiento". Explica que por ello, mal podría estar afectado el principio de razonabilidad

sobre la aplicación de dicho tributo por la actividad gravada de la parte actora.

Cita jurisprudencia de la CSJN respecto de la legitimidad -constituida por la legalidad y la razonabilidad- con que la Administración ejerce sus facultades y que otorga validez a los actos de sus órganos que permite a los jueces, ante planteos concretos de parte interesada, verificar el cumplimiento de dichas exigencias, sin que ello implique la violación del principio de división de los poderes que consagra la Constitución Nacional.

Expresa que si la pretensión fiscal de la Provincia afecta al comercio interjurisdiccional de la actora, este Superior Tribunal debería declararse incompetente por verse afectado el caso a un interés federal en el pleito, y ser juzgados por los federales competentes, debiendo ser estos quienes impongan las restricciones, o cuestiones impositivas a mi mandante, por lo que reglar el comercio se refiere a normas que establezcan parámetros de lealtad comercial, etc, y no sobre cuestiones impositivas.

En cuanto a la aplicación de la multa menciona las pautas rectoras interpretativas indicadas en la jurisprudencia de la CSJN en el sentido: " *…Que en lo concerniente al agravio relativo a la sanción aplicada, cabe señalar que esta corte tiene dicho que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personas de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda ser*

atribuida tanto objetiva como subjetivamente…” (Fallos: 271:297; 303:1548; 312:149).

Explica que es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos: 316:1313, 320:2271).

Dice también que al error excusable no ha expresado la existencia real de un error en la tributación, o en la interpretación de la norma. Por el contrario, se ha manifestado claramente en desacuerdo con la legislación. De esta forma su parte ha reconocida la acción objetiva que impide encuadrarlo en un supuesto de error u oscuridad en las normas.

Explica que justamente por tratarse de una sanción de naturaleza penal tampoco escapa de la atención de su mandante que es preciso considerar el elemento subjetivo. Expresa que en este caso, a título de culpa, por lo que la carga de la prueba descansa a cargo del contribuyente teniendo a su cargo demostrar la inexistencia de culpabilidad o la existencia de causal exculpatoria. En estas circunstancias ninguno de esos elementos fue probado por el recurrente. A su vez, y con relación a cuestiones de hecho que podrían haber impedido el cumplimiento, tampoco alegó ninguna. Por el contrario, manifiesta abiertamente que no entiende que deba abonar lo especificado en las leyes de obligaciones tributarias. Por eso, contrario a lo

que expone, debe ponderarse que esta sanción resulta plenamente aplicable puesto que en estos casos no debe perderse de vista que el bien jurídico tutelado es la Hacienda Pública de forma mediata, lo que redunda en la afectación de los fondos que resultan de naturaleza pública. Se evidencia a lo largo del proceso de defensa que el contribuyente no incurrió de error y que su incumplimiento es intencional.

Refiere que la actora ataca y hace una crítica de la norma fiscal del año 2017 de la Provincia del Chubut y en el marco de la pretensión, solicita que se declare formalmente la inconstitucionalidad de los artículos 18 –último párrafo- y 19, inc. a), de la Ley Impositiva XXIV - N° 71, aplicable al periodo fiscal 2017.

Asevera que dicha ley fue sancionada con fuerza de tal por la Honorable Legislatura de la Provincia del Chubut en ejercicio de aquellas facultades constitucionales propias, conforme todo lo expuesto anteriormente, por lo que no existiendo en la actualidad un daño real y concreto que permita hacer lugar a una tacha de inconstitucionalidad de cierto articulado de la Ley, más aún, con la gravedad que ello supone.

Sostiene que en caso que se declare la procedencia de la repetición peticionada por la actora, los intereses resarcitorios, deben ser calculados por la tasa del <Persona 14> correspondiente a operaciones comerciales.

Por último, ofrece prueba documental, hace reserva de caso federal y formula petitorio de estilo. **I.2. La prueba:**

I.2.a. Obran agregadas digitalmente, la prueba documental acompañada por la actora y por la demandada, así como se ordenó reservar en Secretaría, en fecha 7 de mayo de 2024, y que consta como copia certificada del Expediente Administrativo N° 2349/2017-DGR caratulado: "Iniciador Dirección de Recaudación extracto: S/ <Persona 13> S.A CUIT N° <CUIT/CUIL 2>, IIBB- <Lugar 1> S/LIQUIDACIÓN IMPOSITIVA ART. 35° LEY XXIV N° 38"

I.2.b. En fecha 12 de julio de 2024 mediante SI N° 154/24 se declara la cuestión como puro derecho.

I.3. El Dictamen del señor Procurador General.

Pasan los autos a dictamen del señor Procurador General, el cual luce agregado mediante presentación ID 1635344 en fecha 11 de septiembre de 2024.

Resume los antecedentes del caso y observa que para poder revisar la legalidad de las decisiones administrativas impugnadas y eventualmente, la repetición pretendida por diferencia de impuestos, es necesario valorar la constitucionalidad de la norma atacada.

Explica que el principio de legalidad tributaria, impide que esa evaluación se curse en sede administrativa. Sostiene que el control de constitucionalidad de la norma en cuestión debe hacerse ante los tribunales, en ejercicio de la función jurisdiccional.

Dice que, frente a esta realidad, a pesar de que la norma cuestionada no tenga ya vigencia, la actualidad de la cuestión planteada radica en que el análisis de la procedencia de la acción impone

previamente conducir el control de constitucionalidad de la ley vigente al momento del devengamiento de la obligación jurídica tributaria.

Asevera que debe tenerse presente así la doctrina que emana de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y afecta el caso. El 31 de octubre de 2017 la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por unanimidad de sus miembros, dictó sentencias en las causas "Bayer S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza" y "Harriet y Donnelly S.A. c/Chaco, Provincia del s/acción declarativa de certeza", declarando la inconstitucionalidad de los regímenes establecidos por las provincias demandadas en relación al impuesto sobre los ingresos brutos, en cuanto imponían alícuotas superiores a los contribuyentes o responsables del tributo radicados fuera de sus jurisdicciones.

Indica que la Corte consideró de aplicación al caso la regla sentada en el precedente "Bolsa de Cereales de Buenos Aires" (Fallos: 337:1464) según la cual "*...el distinto domicilio de una persona no puede ser un elemento diferenciador dentro de una categoría obligada al pago o a la recaudación del tributo...*" De esta manera, decidió que la discriminación generada por la legislación tributaria de ambos Estados provinciales en función del lugar de radicación del contribuyente, lesiona el principio de igualdad de las cargas públicas y altera la corriente natural del comercio (Constitución Nacional, arts. 75, inc. 13 y 126), instaurando así una suerte de "aduana interior" vedada por la Ley Fundamental (arts. 9 a 12), para

perjudicar a los productos provenientes de otras provincias en beneficio de los manufacturados en sus territorios.

Destaca que por ello la disposición normativa de alícuotas diferenciales por lugar de radicación que contenía la Ley Impositiva XXIV - N° 71, resultaba incompatible con varias cláusulas de la Constitución Nacional y así debe ser declarado. Sentado ello, habiéndose cumplido los procedimientos legalmente establecidos, en mi opinión, la demanda de repetición resulta procedente. Habrá de tenerse en cuenta que los intereses deberán ser calculados según las pautas establecidas en el Código Fiscal.

Indica que, tratándose de una repetición de impuestos, la tasa de interés debe ser la establecida por las leyes especiales que así lo regulan y que, en el caso, es la dispuesta en el Código Fiscal (arts. 80 y concordantes) por ser la norma específica que regula el cumplimiento de esa obligación.

II. **Análisis.**

II.1. Tal como surge de los antecedentes que he desarrollado, en las presentes actuaciones la actora impugna la Resolución N° 496/2023 del Ministerio de Economía de la Provincia del Chubut. Por esa, 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 fiscales del 7 a 9 del año 2017.

II.1.a. En primer lugar, expone que la Resolución N° 496/2023 no se encuentra debidamente motivada, y que en sede administrativa no se ha desarrollado los fundamentos en que se sustentan su pretensión, ni las normas que entiende aplicables a los efectos de proyectar el ajuste, lo cual le impide poder ejercer adecuadamente su derecho de defensa. En consecuencia, reclama que se la declare nula a esa resolución por no contener fundamento alguno de hecho o de derecho que pueda convalidar la impugnación de las alícuotas aplicadas a su parte.

II.1.b. En segundo término, sostiene que le correspondía tributar según la alícuota prevista para las actividades "Transporte, almacenamiento y comunicaciones" (al cual pertenece la empresa accionante) al 3,5%; la cual surge de la Ley XXIV - N°71 y que de manera manifiestamente discriminatoria y evidentemente excesiva, se separó al servicio de "telefonía celular" no sólo de su actividad ("Servicio de comunicación por medio de teléfono, telégrafo y telex") estableciendo a su respecto una alícuota diferencial más gravosa del 8% en el artículo 19 de la Ley Impositiva citada.

Refiere que efectuó el pago bajo protesto, ya que la Dirección General de Rentas le aplicó indebidamente- las alícuotas del 8% para estos dos ítems (conf. cuadro que presenta la actora en el punto IV. párrafo 4to. y 7mo. párrafo).

Solicita la inconstitucionalidad de los artículos 18 -último párrafo- y 19, inciso a de la Ley XXIV - N° 71 atento que afecta los objetivos que persigue el plexo normativo federal de las telecomunicaciones; violenta el principio de igualdad tributaria; vulnera el principio de razonabilidad e infrige el sistema fiscal federal, incluida la Ley de Coparticipación, como así también el comercio interjurisdiccional.

II.2. En relación con el acuse de falta de motivación del acto administrativo recurridos (pto. VI), 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 N° 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 N° 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 N° 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, "Díaz, Vicente O." y "Casas", del 9/6/88 y 12/5/88, 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 Eratóstenes- 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)*".

II.2.a. En cuanto aplico aquí el razonamiento que he explicado, observo que el acto administrativo cuestionado supera el control sobre la motivación que este Tribunal ejerce.

En el Expediente Administrativo N° 2349/2017DGR caratulado: "Iniciador Dirección de

Recaudación extracto: S/ <Persona 13> S.A CUIT N° <CUIT/CUIL 2>, IIBB-<Lugar 1> S/LIQUIDACIÓN IMPOSITIVA ART. 35° LEY XXIV N° 38" observo que, a fs. 6, 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: 07 a 09/17 CUACM 322002 declara: 3,5 % corresponde 4% CUACM 515921 y 521200 declara:3,5% corresponde: 5% CUACM 642020 y 642090 declara: 3,5% corresponde: 8% (Obs: Corresponden a servicio de telefonía celular) CUACM 749900 declara:7,5% corresponde:3,5%)"*.

Seguidamente (a fs. 8/11) obra la notificación cursada a la empresa según el art. 91 del Código Fiscal. Allí se pone en conocimiento del contribuyente de la liquidación practicada según *"…las alícuotas vigentes establecidas en la Ley XXIV N° 71 conforme a los establecido por el Art. 35 del Código Fiscal de la Provincia del Chubut"*, y se acompaña el detalle de la Liquidación L000706/2017-IB, por los períodos 07/17 a 09/17. También ahí se le indicó los accesorios al 8/11/2017 y la multa por omisión a aplicar, de conformidad con el Art. 47 del indicado código.

II.2.b. Esta liquidación de la deuda y sus accesorios fue notificada al domicilio fiscal electrónico de <Persona 10> S.A. el día 7/11/2017 (fs.11), presentando -según

surge de este expediente administrativo- su disconformidad.

En ese estado, se dicta la Disposición N° 32/18 (fs. 25/26), por la que se inicia el sumario por presunta infracción al art. 43 del Código Fiscal Ley XXIV - N°38, y se lo emplaza para formular su defensa en relación con la infracción imputada, la que le es notificada el 7/9/2021 (fs. 27). A fs. 28/43 obra agregado el descargo efectuado por la empresa.

Seguidamente (a fs. 63/66) obra la notificación cursada a la empresa según el art. 97 del Código Fiscal. En esa se pone en conocimiento a <Persona 12> la liquidación rectificatoria N° 706/2017-IB-DGR practicada según *"…Período/s con diferencia de alícuotas. Períodos 07 a 09/17 642020 declara:3,5% corresponde: 8% Obs: en liquidación original por error se ajustó con una alícuota del 5%, pero se corrobora según el propio contribuyente manifiesta a fojas 12, que la actividad corresponde a servicio de telefonía celular y la alícuota a aplicar es el 8%. Se ajustan"*, y se acompaña el detalle de la Liquidación L000706/2017-IB-RECT(1), por los períodos 7/17 a 9/17 (fs. 62). También ahí se le indicó los accesorios al 20/8/2021 y la multa por omisión a aplicar, de conformidad con el Art. 47 del indicado código.

Este procedimiento es el antecedente del dictado de la Resolución N° 903/22-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.

II.3. 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 N° 903/22-DGR: *"Que corresponde rechazar el descargo presentado por el contribuyente al considerar que se trata de un incumplimiento voluntario y no de un error, esto en consecuencia de que el error excusable de hecho o de derecho es la única causal exigida por la ley, la que no ha sido invocada ni demostrada por el contribuyente"*. De igual modo ya había sido dictaminado por la Asesoría Legal a fs. 88 y 89 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.

II.3.a. Pero, más allá de lo que expongo, tengo presente que en el recurso deducido contra la Resolución N° 903/22-DGR, y ante la reiteración del planteo formulado en relación a la alícuota para la actividad de telefonía celular del 8%, establecida por la Ley XXIV - N° 71 que regula las alícuotas para el ejercicio fiscal 2017, el señor Director General de Rentas, <Persona 1>, le dio tratamiento particularizado en la Resolución N° 1494/22-DGR, rechazando sus argumentos. Que, en cuanto a la pretendida actitud discriminatoria, irrazonable al separar la actividad de "Telefonía celular" del rubro al que pertenece "Transporte, almacenamiento y comunicaciones", estableciendo una alícuota distinta y mayor para la telefonía móvil, la determinación de las alícuotas que graban las distintas actividades es una cuestión de política tributaria siempre atendiendo los principios constitucionales que regulan la materia tributaria. Además, señaló que el 27 de diciembre de 2021, se suscribió el nuevo Consenso Fiscal 2022, el cual fue aprobado mediante Ley XXIV - N° 101. Refirió que en el apartado VI de ese Consenso se establece los compromisos comunes y en la Cláusula Décimo sexta dice que "*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 .. 2017, …2018, …2019 y …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 estipulado en el mismo". También se expidió en relación con el error excusable invocado para eximirse de la multa impuesta. Allí se indicó que "*… Que en cuanto al error excusable no ha expresado la existencia real de un error en la tributación, o en la interpretación de la norma.*

Por lo contrario, se ha manifestado claramente en desacuerdo con la legislación. De esta forma su parte ha reconocido la acción objetiva que impide encuadrarlo en un supuesto error u oscuridad en las normas…"

Interpuesto el Recurso de Nulidad y de Apelación, previo dictamen de la Asesoría Legal del Ministerio de Economía y Crédito Público (fs. 136/138) y del señor Fiscal de Estado (fs. 140/141), se dictó la Resolución N° 496/2023-EC, que lo rechaza (fs. 142/144). 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**.

II.3.b. 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 lo dejo propuesto al Acuerdo.**

III. Descartado el argumento sobre el vicio que se le endilga a la actuación del organismo fiscal, debo introducirme en la cuestión principal planteada, concretamente con la pretendida devolución de la suma abonada en concepto de la diferencia del impuesto sobre los ingresos brutos, intereses resarcitorios y multa por los servicios de telefonía de celular a la alícuota del 8%. La actora alega que le correspondía abonar la alícuota del 3,5% prevista para el servicio de telecomunicaciones mientras que la demandada sostiene que la alícuota correspondiente era la del 8% correspondiente a la actividad de telefonía celular prestada por la actora, conforme lo estableció el inciso a) del art. 19 de la Ley XXIV - N° 71.

Requiere para ello la declaración de inconstitucionalidad de la norma que instituye las alícuotas impugnadas, esto es, la Ley provincial XXIV - N° 71, artículo 18 -último párrafo- e inciso a) del art. 19, por vulnerar: el principio de igualdad tributaria, el de razonabilidad; el sistema fiscal federal, incluida la Ley de Coparticipación, como así también el comercio interjurisdiccional.

III.1.a. Así, advierto que, la DGR aplicó la Ley XXIV - N° 71, que fue publicada el día 2/1/17. Dicha norma establecía en el título (I) "*Servicio de transporte, almacenamiento y comunicación*" – *artículo 18: "Fíjase en el 5% … la alícuota general para las actividades de servicio de*

transporte, almacenamiento y comunicaciones. Cuando se trate de contribuyentes cuya jurisdicción sede sea Chubut, se aplicará la alícuota reducida del 3%..., siempre que la base imponible país para el ejercicio fiscal anterior al que se declara, no supere el monto de $.... Cuando la base imponible país supere dicho importe, se aplicará la alícuota del 3,5%... ". Seguidamente el cuadro descriptivo estableció para "Servicios de <Persona 12>unicaciones" al código 64020 Servicios de comunicación por medio de teléfono, telégrafo y télex una alícuota general de 5%, una alícuota para BIP< 111.900.000 del 3%, una alícuota para BIP> 111.900.000 del 3,5% ; para el código 642900 "Servicios de transmisión n.c.p. de sonido, imágenes, datos u otra información" una alícuota general de 5%, una alícuota para BIP< 111.900.000 del 3%, una alícuota para BIP> 111.900.000 del 3,5%". Y el último párrafo preveía: "…En los casos de las actividades correspondientes a los códigos siguientes, se aplicarán las alícuotas fijadas en este artículo, en tanto no corresponda la aplicación del artículo 19 de la presente ley: 642090 Servicio de comunicaciones por medio de teléfono, telégrafo y télex 642090 Servicio de transmisión n.c.p. de sonido, imágenes, datos u otra información".

A su turno, el artículo 19 establecía: "*Fíjanse las siguientes alícuotas para las actividades que se indican a continuación: a) Del 8%... I. Servicio de telefonía, siempre que se trate de telefonía <Teléfono 2> Servicios de comunicación por medio de*

teléfono, telégrafo y télex 8% -642090 Servicios de transmisión n.c.p. de sonido, imágenes, datos u otra información 8%...”

De manera que la normativa atacada en esta demanda se encontraba vigente en el momento exacto del pago del tributo con la alícuota del 3,5% que la empresa entendía correspondía aplicar y es la cual abonó. Posteriormente, esa norma fue reemplazada por la Ley XXIV - N° 82 en la cual se estableció en el artículo 22 inciso b) para el código 611090 para la telefonía fija excepto locutorios, una alícuota general del 5% y en el inciso c) se fijó la alícuota general del 6,5% para el código 612000 para el servicio de telefonía móvil.

En la actualidad, a partir de la sanción de la Ley XXIV - N° 103, se estableció en el artículo 22 inciso d) para el servicio de telecomunicaciones y comunicación el código 611090 para la telefonía fija excepto locutorios, una alícuota general del 4% y en el inciso c) se fijó la alícuota general del 6,5% para el código 612000 servicio de telefonía móvil.

III.1.b. Como puede observarse la norma cuya inconstitucionalidad pretende la accionante ya no se encuentra vigente, pero de todos modos debo expedirme sobre el objeto de la demanda, en tanto que la actora reclama la devolución de las sumas que abonó de más conforme aquella preceptiva, por lo que corresponde dar respuesta a su planteo.

Sobre este tema debo recordar que este Superior Tribunal se ha expedido en precedentes similares, en lo que, aunque hubiera perdido todos sus efectos

la ley que motivó el reclamo inicial, persistía un interés de la parte interesada en obtener el resarcimiento de su derecho.

Es del caso traer a colación lo que sostuve en mi voto de la SD N° 23/SCA/20, donde expresé que *"…Recuerda ENDERLE que la norma cuestionada puede estar derogada o ya no regir (ley temporaria) y, no obstante desplegar sus efectos vinculantes sobre las situaciones jurídicas establecidas durante su lapso de vigencia, lo que se conoce en dogmática, como extraactividad de la norma derogada. Es decir, que la derogación no implica per se, la pérdida total y automática de su eficacia. Consecuentemente, puede cuestionarse el sentido y alcance constitucional de los efectos reales o potenciales- de normas desplazadas del ordenamiento, por revocación, sustitución o derogación, en tanto fueron aplicadas en el pasado a un caso concreto, con proyección eventual hacia el presente (ENDERLE, Guillermo Jorge, Acción de Inconstitucionalidad, L.L. 2002 – B, 911)…".* (SD N° 04/SCA/13).

III.1.c. - Así, el objeto de autos representa un interés actual para la actora, pese a que la norma cuestionada ya no se encuentra vigente, no podemos olvidar que toda tacha de inconstitucionalidad *"…de una norma es un acto procesal de suma gravedad pues constituye la "última ratio" del ordenamiento jurídico. Es que, como se señaló en la SD N° 01/SCA/11 "las leyes no son constitucionales o inconstitucionales "in abstracto"…en cada caso quien la alegue debe argüir que le provoca perjuicio y demostrarlo… porque no*

sólo es menester el aserto de que la norma impugnada causa agravio, sino la demostración de tal agravio que sirve de fundamento a la impugnación en el caso concreto…”.

En idéntico sentido se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia de la Nación cuando señala, categóricamente, que: *“…La declaración de inconstitucionalidad constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, ya que configura un acto de suma gravedad, o última ratio del orden jurídico, por lo que no debe recurrirse a ella, sino cuando una estricta necesidad lo requiera y no exista la posibilidad de una solución adecuada del juicio a la que cabe acudir en primer lugar...”* (C. 2705. XLI, REX; 13-05-2008; Fallo: 330, 2981).

III.2. La actora pretende impugnar el último párrafo del artículo 18 y el inciso a) del artículo 19 de la Ley provincial XXIV - N° 71, que, como dije supra, se encuentra actualmente derogada, pero reclama la devolución de lo pagado en exceso, por una disposición que tacha de inconstitucional, el que solo es posible si se demuestra la arbitrariedad de la norma que impuso dicho pago.

Para fundamentar su queja esgrime que el inciso a) del artículo 19 de la Ley XXIV - N° 71 consagra, respecto del servicio de telefonía celular, un *trato fiscal discriminatorio al separarlo de las restantes expresiones del servicio de telefonía que se identifican con similares- códigos 642020 y 642090*, y que establece para dicha actividad una alícuota del 8% a la cual considera arbitraria y que viola los

principios de igualdad, de razonabilidad, las normas federales que regula la actividad federal a cargo de <Persona 12>, el sistema federal, y que la pretensión fiscal afecta el comercio interjurisdiccional. Entiende que la disposición local es contraria a los artículos 4, 16, 17, 28, 33 y 75 inc. 13 de la Constitución Nacional.

III.2.a. Considero oportuno referir que el impuesto sobre los ingresos brutos es un impuesto indirecto, ya que grava una exteriorización mediata de capacidad contributiva: el ejercicio habitual de una actividad lucrativa constituye un indicio para el legislador de aptitud para contribuir a los gastos estatales. Así, es el caso subrayar, que dicho gravamen se sustenta en la capacidad contributiva de las personas sobre las que recae; y tal circunstancia se encuentra estrechamente ligada con el principio de igualdad consagrado en el artículo 16 de la CN.

Es que dicha igualdad constituye la base del impuesto y de las cargas públicas, y no debe ser entendida como la obligación de cada habitante de pagar un mismo importe, sino la valoración política de una realidad económica, que sujeta a pautas de razonabilidad, excluya todo distingo arbitrario entre personas o categorías de personas (Confr.: “Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas”, Catalina García Vizcaíno. Ed. Depalma. 1996. Tomo I, pág. 290)”.

Este Tribunal desde anteriores composiciones, ha señalado sobre el tópico que nos ocupa, que debe tenerse muy en cuenta que la CN establece reglas que regulan y coordinan las relaciones entre el

poder impositivo provincial y el nacional (SD N° 04/SCA/13). Dentro de los que corresponden a las provincias se encuentran los establecidos en sus arts. 4, 17, 75, inc. 2, y 121. Ahora bien, ese poder impositivo en modo alguno puede vulnerar lo establecido en sus arts. 9, 10, 11 y 126 de la CN.

Por su parte, el art. 75 inc. 13 confiere al Congreso de la Nación la facultad de reglar el comercio interprovincial e internacional impidiendo a los estados provinciales que regulen sobre el primero de los nombrados, aunque sí conservan la facultad de gravar las actividades relacionadas con aquél comercio. Entre otras cosas, lo que se busca es impedir que cada distrito disponga impuestos a la actividad comercial interjurisdiccional que frustren la circulación comercial entre ellos o el comercio internacional. Así, se vedan las aduanas interiores en tanto actúan en detrimento de dicha circulación de productos.

III.2.b. En cuanto a la vulneración del principio de igualdad, la accionante alega que la alícuota del 8% fijada en el art. 19 de la Ley XXIV - N° 71 para liquidar el ISIB correspondiente a la actividad de telefonía celular, resulta discriminatoria, irrazonable y violatoria al principio de igualdad en materia tributaria, toda vez que se aparta de la alícuota del 3,5% prevista para los restantes servicios de transporte, almacenamiento y comunicaciones, pese a que dichas actividades poseen idéntica naturaleza y resultan análogas.

Como es sabido, la regla de la igualdad no es absoluta, ya que el legislador puede tener una

diversidad de circunstancias, condiciones o diferencias que pueden presentarse a consideración, y emitir regulaciones diferenciadas; lo que aquella regla consagra es la obligación de igualar a todas las personas afectadas por una medida, dentro de la categoría, grupo o clasificación que les corresponda, evitando distinciones arbitrarias u hostiles.

Sobre igualdad en materia tributaria, la jurisprudencia de la CSJN, que sintetizo en el conocido precedente: "<Persona 2>, Luis y otro c/ Santiago del Estero, Provincia de s/ eximición de inversiones" ha señalado: "*La garantía de la igualdad en las cargas públicas no impide que la legislación considere de manera diferente situaciones que estima diversas, de modo tal que, de no mediar discriminaciones arbitrarias, se creen categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes*" (Fallos: 314:1293), como lo es en el caso de autos, cuando el legislador diferenció la categoría de telefonía fija de la de telefonía celular y estableció para ésta última la alícuota del 8%, sin establecer discriminación alguna. Es así, el artículo 16 de la Carta Magna no priva al legislador de la facultad de crear, en las leyes impositivas locales, categorías especiales de contribuyentes afectados con impuestos distintos, siempre que dichas categorías no sean arbitrarias o formadas para hostilizar a determinadas personas o clases.

Es decir, las únicas desigualdades inconstitucionales son las arbitrarias, entendiendo por ello las que carecen de toda

razonabilidad, las persecutorias, las hostiles, las que deparan indebidos favores o privilegios respecto de personas o grupos de personas. Así, nuestro legislador estableció la alícuota del 8% para la actividad de telefonía celular inc. a) del artículo 19 de la Ley XXIV - N° 71-, sin efectuar discriminación alguna. Y fue esta última actividad la que prestaba la actora al momento del hecho imponible, tal como surge de fs. 12/19 y vta. del expediente administrativo citado.

No observo un trato fiscal discriminatorio como alega la actora. Pues, la alícuota fijada del 8% para la actividad del servicio de telefonía móvil prevista en la norma atacada, lo fue para todos los contribuyentes que ejercen esa actividad, sin establecerse distinción alguna, la cual, sólo podría ser atacada desde el punto de vista constitucional si se demuestra la irrazonabilidad o fines persecutorios de la misma.

El legislador provincial, al establecer en la Ley XXIV - N° 71 las diferentes actividades sujetas al ISIB para el "servicio de transporte, de almacenamiento y de comunicaciones" las identificó según el Clasificador Único de Actividades de Convenio Multilateral de la Comisión Arbitral Convenio Multilateral del 18.8.77, que resulta ser un codificador único nacional de actividades económicas de los contribuyentes inscriptos en el Impuesto sobre los ingresos brutos bajo el régimen del Convenio Multilateral.

Igual identificación de actividades fue seguida en las Leyes de Obligaciones Tributarias Nros: XXIV - N° 57 (ver Diario de Sesiones del 28 de diciembre

de 2010); XXIV - N° 62 (ver diario de sesiones del 17 de diciembre de 2012); y XXIV - N°67 (ver Diario de Sesiones del 18 de diciembre de 2014). También la Autoridad Nacional en el Consenso Fiscal 2021 diferencia la actividad de comunicaciones –telefonía- de la actividad de telefonía móvil.

La actora no ha demostrado que la norma impugnada tenga fines persecutorios, arbitrarios, de segregación u hostiles. La diferenciación de las actividades establecidas en la ley de obligaciones tributarias atacada, ya sea de telefonía celular o del resto de los servicios de telecomunicaciones, atienden a parámetros objetivos dentro del contexto de las políticas económicas en general y que no resultan, en principio, susceptibles de valoración judicial. Pues, ello forma parte del ámbito discrecional del Poder Legislativo local, y no corresponde a los jueces emitir opinión sobre la oportunidad, mérito o conveniencia de una norma. La CSJN ha aseverado: "*…se escapa de la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales*" (Fallos 314:1293 y 329:2152)

Por lo tanto, no se ve cómo la regulación del artículo 18 -última parte- y el inciso a) del artículo 19 de la Ley XXIV - N° 71 para el ejercicio 2017 puede infringir la garantía de igualdad. Pues, esta norma coloca a todas las prestadoras de la actividad de telefonía celular en un pie de igualdad, diferenciándolas, eso sí, de los demás sujetos que realizan las actividades de telefonía fija.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido *"que no existe violación a la garantía de igualdad cuando el legislador trata de manera distinta situaciones que se estiman diferentes, y no media hostilidad contra determinadas personas o grupos de personas o indebido privilegio personal o de grupo" (in re: "S.A. Cía. Frigorífica Swift de La Plata v. Nación Argentina",* Fallos: **277:357,** sentencia del 19 de agosto de 1970)

III.2.c. En cuanto a la vulneración del principio de razonabilidad, la actora se limita a manifestar su desacuerdo con el establecimiento "arbitrario de clasificaciones de actividades", considerando que el servicio de telecomunicaciones es una misma y única actividad y que el servicio de telefonía celular prestado integra naturalmente el rubro "transporte, almacenamiento y comunicaciones". Cuestiona el trato fiscal más gravoso, que duplica a la alícuota general aplicable al resto de las actividades análogas. La Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo: "López Villanueva Manuel" (Fallo 256:235), ha señalado, que es necesario utilizar la regla de la razonabilidad para determinar si una discriminación como la atacada constitucionalmente es inaceptable. Así es que el legislador tiene la potestad de crear diferentes categorías o grupos mediante los cuales se distinga a los habitantes y se les asigne un trato diferente, siempre y cuando dicho criterio de discriminación sea "razonable", basado en cuestiones objetivas, aun cuando su fundamento pudiese suscitar diversas opiniones. En el caso de autos, el legislador ha establecido en

forma objetiva una alícuota del 8% sobre los ingresos brutos para todos los contribuyentes que presten las actividades del servicio de telefonía celular, la accionante no demuestra por qué las actividades del servicio de telecomunicaciones que el legislador provincial estableció en distintas clasificaciones son irrazonables. Observo que efectúa manifestaciones genéricas.

Reiteradamente, la Corte Suprema ha sostenido que las diferenciaciones normativas para supuestos que sean estimados distintos son valederas en tanto no sean arbitrarias, es decir, no obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido beneficio, sino a una causa objetiva para discriminar, aunque su fundamento sea opinable (entre otros, "Reaseguradora Argentina S.A. c. Estado nacional", del 18/9/90, Fallos: 313:928). **III.2.d.** En cuanto a la afectación a las normas federales que regulan la actividad federal a cargo de <Persona 12>, la actora sostiene que el régimen tributario diferencial que la Provincia del Chubut creó en el ISIB para la actividad de prestación de Servicios TIC bajo los códigos 642020 y 642090, según se trate de empresas que brindan servicios de telefonía celular o no, conspira contra las finalidades perseguidas por la normativa federal que regula la actividad de telecomunicaciones. Señala que se desalienta su desarrollo y expansión, al tornar injustificadamente más onerosa la prestación de los servicios de telefonía celular, comprendidos en los códigos citados. Además, que afecta de manera evidente la libre competencia entre los prestadores de

Servicios TIC ya que aplica la alícuota incrementada del 8% a las empresas inscriptas en los códigos 642020 y 642090 que ofrecen servicios de telefonía celular, mientras que reconoció la aplicación de la alícuota reducida del 3% o del 3,5% a las compañías de Servicios TIC inscriptas en los mismos códigos, pero que no ofrecen dichos servicios. Aduce que la alícuota incrementada del 8% implica una práctica distorsiva que afecta los fines de desarrollo tecnológico perseguidos por el legislador federal. Refiere que los servicios TIC son brindados en condiciones discriminatorias e inequitativas, lo cual contradice los objetivos del legislador federal expuestas en la LAD, entre otras normas. La actora introduce las supuestas afectaciones constitucionales en forma genérica tales que no son aptas para justificar el control requerido para declarar la inconstitucionalidad de una norma.

III.2.e. En cuanto al planteo referido a la vulneración de la Ley de Coparticipación Federal por la Ley XXIV - N° 71, alega que esta última discrimina intencionalmente la alícuota correspondiente a la actividad de telefonía celular, que se encuentra alcanzada con impuestos internos, resultando en una ostensiblemente más gravosa con respecto a las aplicables a las ya mencionadas actividades análogas o similares contenidas en el rubro "Transporte, Almacenamiento y Comunicaciones", que no están sujetas a dicho tributo nacional, incumpliendo así la prohibición contenida en el tercer párrafo del inciso b) del art. 9 del referido cuerpo legal. No se advierte

cómo la Ley XXIV - N° 71 vulnera el tercer párrafo del inciso b) de la Ley 23548, ya que la accionante no demuestra de manera precisa que la alícuota establecida para la actividad del servicio de telefonía celular sea una actividad análoga o similar a la actividad de la telefonía fija.

III.2.f. En cuanto a que la pretensión fiscal de la Provincia del Chubut viola las previsiones del art. 75 inc. 13 de la Constitución Nacional, por cuanto afecta el comercio interjurisdiccional desarrollado por <Persona 12> corresponde señalar que la CSJN tiene dicho que: "*es competencia del Estado Nacional la regulación de las telecomunicaciones, pues las facultades reservadas por las provincias y su autonomía dentro del sistema político federal no obstan a que el gobierno nacional pueda legislar sobre aspectos internos de las actividades provinciales susceptibles de menoscabar el comercio interjurisdiccional y exterior*" (Fallos: 327:6011).

El ejercicio de esta competencia en materia de servicios de <Persona 12>unicaciones se ve plasmado en las leyes federales N° 27078 (Ley de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones), y N° 19798 (Ley Federal de <Persona 12>unicaciones), cuyo artículo 3° dispone expresamente que son de jurisdicción federal: "*a) los servicios de telecomunicaciones de propiedad de la Nación, b) los servicios de telecomunicaciones que se presten en la Capital Federal y en Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, c) los servicios de telecomunicaciones de una*

provincia interconectados con otra jurisdicción o con un Estado extranjero y d) los servicios de radiocomunicaciones de transmisión y/o recepción cualquiera fuera su alcance".

Tal jurisdicción debe considerarse en relación con la regulación de la actividad propiamente dicha. Fuera de ello se reconoce la subsistencia del poder de policía local en la medida en que se respete el principio de no interferencia (art. 75 inc. 30 C.N.) que implica que el ejercicio de las competencias locales no obstaculice o impida la prestación de los servicios regulados por las autoridades federales.

Que la actora no alega, como tampoco explica, de qué manera o de qué modo se contrapone, en el caso concreto, la alícuota establecida en la Ley XXIV - N° 71 para la actividad de telefonía celular con la cláusula comercial. Tampoco identifica cómo la alícuota en cuestión interfiere, obstaculiza o impide en la prestación del servicio de telecomunicaciones interjurisdiccional regulado por las autoridades federales.

Por todo lo expuesto, las impugnaciones de la actora no pueden prosperar y deben ser rechazadas. **Así lo voto.**

IV. En cuanto al planteo referido a la improcedencia de los intereses resarcitorios (punto VII.2.), 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° 71, con el argumento de su propia interpretación referida a que le correspondía aplicar la alícuota para la actividad de comunicaciones prevista en el artículo 18 de la citada norma. Para ello omitió considerar en su análisis el inciso a) del artículo 19 de la Ley XXIV - N° 71. 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.

V. 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 VII.3..

Como lo cité en mi voto en la SD N° 28/22, <Persona 3> 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)”.

V.1. La accionante asevera que no se aprecia la existencia del elemento objetivo y subjetivo que debe 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.

V.2. En relación con el elemento subjetivo, reitero aquí lo que señalé en el punto **IV.** 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.

V.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.

Por lo que concluyo que este planteo también debe ser rechazado. **Así lo voto.**

VI. Conforme me pronuncié, propongo al Acuerdo: **1°)** Rechazar la acción impetrada por <Persona 12> SA. contra la Provincia del Chubut. **2°)** Imponer las costas a la actora vencida (art. 69 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, 8, 9, 37 y 46 de la Ley XIII - N° 4, modif. por Ley XIII - N° 15, propongo regularlos de la siguiente manera: los correspondientes a los letrados de la demandada, doctores <Persona 6> y <Persona 4>, en forma conjunta, por su actuación en una etapa del proceso, en el 6% del monto del proceso. Y los del abogados de la actora, doctor <Persona 5>, por su actuación en dos etapas del proceso, en el 8%, calculado sobre idéntica base. Todo con más IVA, si correspondiere. **4°)** A tal fin, determinar como monto del proceso, la suma de $5.137.542,02 que surge de los comprobantes de transferencia adjuntados en el ID "Prueba documental- Anexos II a V", pags. 19/20- por la actora en cumplimiento del art. 79 CF con más los intereses reclamados, a la tasa activa para préstamos personales del <Persona 14> S.A.

El Dr. Ricardo Alberto Napolitani dijo:

I. Al votar en primer término el Dr. Vivas identificó con precisión y detalle antecedentes relevantes del proceso. Resulta innecesario que reitere tal reseña, basta con que 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 de la cuestión propuesta a nuestro análisis. Coincido plenamente con los fundamentos que brindó en los apartados II a VI, los que hago míos (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 N° 2349/2017-DGR, cuyas constancias fueron descriptas por el Ministro Vivas, y le dan sustento.

III. La legislación provincial XXIV - N° 71 estableció la alícuota correspondiente para los períodos reclamados por la demandada para la actividad realizada por la actora. Ello, surge del último párrafo del artículo 18 y del inciso a) del artículo 19 de la citada norma, la cual mal interpreta la accionante. Coincido con el Ministro Vivas en el rechazo de los cuestionamientos constitucionales contra los citados artículos.

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 de la diferenciación de las alícuotas para el servicio de telecomunicaciones, 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. VI de su voto para imponer las costas a la actora perdidosa, y regular los honorarios correspondientes a los letrados de la demandada, <Persona 6> y <Persona 4>, en forma conjunta, por su actuación en una etapa del proceso, en el 8% del monto del proceso. En cuanto a los estipendios del letrado de la actora, <Persona 5>, por su actuación en dos etapas del proceso, coincido en regularlos en el 6%, 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, y con más IVA, si correspondiere. **Así lo voto.**

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 V, en cuanto a la motivación de los actos administrativos cuestionados.

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. Concuerdo con el Ministro Vivas en el rechazo de los cuestionamientos constitucionales contra los citados artículos.

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 de los Dres. <Persona 6> y <Persona 4>, en forma conjunta, por su actuación en una etapa del proceso, en el 6% del monto del proceso; y para el Dr. <Persona 5>, letrado de la actora, por su actuación en dos etapas del proceso, coincido en regularlos en el 8% de dicho monto.

Así lo voto.

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 V, 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° 2349/2017DGR), 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. Así se estableció expresamente la alícuota para la actividad desplegada por la actora en el inciso a) del artículo 19 de la Ley XXIV - N° 71.

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 la actividad desarrollada por <Persona 12> SA.

devienen ajustadas a derecho. Coincido con el Ministro Vivas en el rechazo de los cuestionamientos constitucionales contra los artículos 18 –último párrafo- y 19 –inc. a- de la norma citada.

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 7 a 9/2017.

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. **Así lo voto.**

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 acto, quedando acordado dictar la siguiente; **S E N T E N C I A:**

1°) RECHAZAR la acción impetrada por <Persona 12> SA contra la Provincia del Chubut.

2°) IMPONER las costas a la actora vencida (art. 69 CPCC).

3°) REGULAR los honorarios a los letrados de la demandada, doctores <Persona 6> y <Persona 4>, en forma conjunta, por su actuación en una etapa del proceso, en el 6% del monto del proceso. Y los del abogado de la actora, doctor <Persona 5>, por su actuación en dos etapas del proceso, en el 8%, calculado sobre idéntica base (arts. 5 incs. a), b), c) y d), 6, 8, 9, 37 y 46 de la Ley XIII N° 4, modif. por Ley XIII N° 15). Todo con más IVA, si correspondiere.

4°) DETERMINAR como monto del proceso, la suma $5.137.542,02, que surge de los comprobantes de transferencia adjuntados en el ID "Prueba documental- Anexos II a V", pags. 19/20- por la actora con más los intereses reclamados, a la tasa activa para préstamos personales del <Persona 14> SA.

5°) REGISTRESE y notifíquese.

Fdo. digitalmente, en fecha 19 de septiembre de 2025, por los Dres. Ricardo Alberto Napolitani, Mario Luis Vivas, Silvia Alejandra Bustos, Javier Gastón Raidan y Camila Lucía Banfi Saavedra.