



República Argentina  
PROVINCIA DEL CHUBUT  
FISCALIA DE ESTADO



DICTAMEN N° 054 - F.E. - 2024.-

SEÑOR MINISTRO DE ECONOMÍA:

Vienen a la Fiscalía de Estado las actuaciones de referencia a los efectos de tomar intervención en el Expte. Administrativo N° 442/2016-D.G.R., en los términos del artículo 78 del Código Fiscal de la Provincia del Chubut (Ley XXIV N° 102), respecto del Recurso de Apelación intentado por el contribuyente TELECOM ARGENTINA S.A., contra la Resolución N° 649/2017-D.G.R., que oportunamente resolvió rechazar el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución N° 87/2017-DGR.

A fs. 15 se le notifica al contribuyente que habiendo verificado los registros en concepto de Impuesto Sobre los Ingresos Brutos (Convenio Multilateral) se procedió a practicar liquidación, de acuerdo a las alícuotas vigentes establecidas en la Ley XXIV N° 67, conforme a lo establecido en el artículo 35 del Código Fiscal vigente de la Provincia del Chubut, Ley XXIV N° 38 y sus modificatorias, por los periodos abarcados entre el 08 a 12/15 y 01/16, por tributar con alícuotas incorrectas.

A fs. 17/32 el contribuyente manifiesta disconformidad y rechaza la liquidación notificada.

A fs. 36/37 obra copia fiel de la Disposición N° 139/16-DR, mediante la cual se dispuso iniciar sumario contra el contribuyente por presunta infracción al artículo 43° del Código Fiscal, emplazándolo para que en el término de diez (10) días alegue su defensa.

A fs. 39/57 el contribuyente presenta descargo.

A fs. 60/61 se analiza el descargo por el contribuyente, mediante Dictamen N° 072/16-DAL concluyendo que corresponde el rechazo del mismo.

A fs. 71/75, obra nueva notificación rectificadora, atendiendo a que la notificada a fs. 15 contemplaba una alícuota del cinco por ciento (5%), debiendo ser de ocho por ciento (8%) por tratarse de telefonía celular, de acuerdo a lo establecido en el artículo 19 de la Ley Impositiva vigente.

A fs. 77/93 el contribuyente manifiesta disconformidad y rechaza la liquidación notificada.

A fs. 96/102 consta copia fiel de Resolución N° 87/2017-DGR. mediante la cual se resolvió determinar de oficio sobre base cierta, con carácter parcial, la obligación impositiva del contribuyente TELECOM PERSONAL S.A. y, por lo tanto, intimar al contribuyente al pago de la suma de PESOS TRES MILLONES QUINIENTOS CINCUENTA Y UN MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y SEIS CON 78/100 (\$3.551.696,78), con más el interés de carácter

Dr. ANDRES GIACOMONE  
FISCAL DE ESTADO

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

Dr. Laura Fiorillo SALVAGNINI  
ABOGADA  
FISCALIA DE ESTADO

resarcitorio que fija el artículo 38°. Asimismo, se impuso una multa correspondiente al 45% del impuesto omitido a la fecha de la notificación de la liquidación, en virtud de encontrarlo responsable de la infracción al artículo 43° del Código Fiscal.

A fs. 105/126, el contribuyente interpone recurso de reconsideración contra la Resolución N° 87/2017-DGR., el que fue analizado mediante Dictamen N° 50/17-DAL. y que se rechazó parcialmente mediante Resolución N° 649/2017-D.G.R. Notificada la Resolución, el contribuyente interpone recurso de apelación contra la misma.

A fs. 189/191 consta Memorial de la Dirección General de Rentas, en el cual se efectúa un desarrollo y exhaustivo análisis de los agravios vertidos por el recurrente para concluir que, corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de apelación.

A fs. 193 se incorpora copia fiel de Resolución N° 0509/23-DGR, por la cual se declara formalmente admisible el recurso de apelación interpuesto por TELECOM PERSONAL S.A.

A fs. 197/198 consta Dictamen N° 241/24-DGAL-ME.

Con estos antecedentes, corresponde emitir opinión.

En principio, cabe destacar que del análisis de los presentes actuados se observa que se ha dado cumplimiento a todas las etapas del procedimiento administrativo, que el mismo fue llevado adelante tal y como lo recepta la legislación vigente, y con aplicación de los principios tributarios que rigen la materia.

Asimismo, el administrado ha tenido a su disposición las actuaciones para ejercer todas las defensas que considerare oportunas al ejercicio de sus derechos, por cuanto es posible afirmar que no se ha afectado el debido proceso, y que su derecho de defensa no se ha visto conculcado.

Adentrándonos en los agravios vertidos por el contribuyente, el mismo solicita que la Resolución N° 649/17-DGR sea dejada sin efecto.

El recurrente, hace expresa reserva de perseguir la nulidad del acto administrativo que resuelva el actual recurso sin dar debido tratamiento a lo expuesto por la empresa, por su falta de causa y motivación.

En cuanto a los agravios, por un lado, entiende que la distinción en la alícuota aplicable en función de si los contribuyentes tienen en sede en Chubut o no, resulta discriminatoria, constituyendo dicha medida una aduana interior. En consecuencia, sostiene que la disposición provincial citada violenta el reparto constitucional de competencias previsto en el artículo 75 inc. 13.



República Argentina  
PROVINCIA DEL CHUBUT  
FISCALIA DE ESTADO



Al respecto, la Dirección General de Rentas en su memorial de fs. 189/191 y la Dirección General de Asesoría Legal del Ministerio de Economía en Dictamen N° 241/DGAL/2024 de fs. 197/198 sugieren hacer lugar parcialmente al recurso presentado por el contribuyente, con fundamento en que oportunamente el Sr. Fiscal de Estado solicitó a la Dirección General de Rentas arbitre los medios necesarios en aras de resolver los litigios en trámite ante la Excelentísima Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos: “INC S.A. s/ Provincia del Chubut s/ acción declarativa de certeza” (Expte. N° 1033/2016) y “Volkswagen Argentina S.A. c/ Provincia del Chubut s/ Acción declarativa de certeza (Expte. N° 1510/2017). En virtud de ello, la Fiscalía de Estado indicó a la Dirección General de Rentas que esta acate la jurisprudencia imperante de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sentada en procesos de similar objeto, en los cuales entendió que la discriminación generada por la legislación tributaria de los 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, instaurando así una suerte de “Aduana Interior”.

En relación a ello, resulta necesario advertir que como viene sosteniendo la Fiscalía de Estado con un criterio sólido desde el año 2020, el accionar de la administración en la percepción del tributo en cuestión es legítima y ajustada a derecho en tanto se encontraba expresamente prevista en la legislación local y por ello, es obligación de la Dirección perseguir el cobro del Impuesto a los Ingresos Brutos a tenor de la normativa vigente en la materia.

Vale decir que, en materia tributaria rige estrictamente el principio de legalidad o de reserva de ley, el cual se reafirma con el principio de división de poderes consagrado en nuestra Constitución Nacional. Evita que el Poder Ejecutivo ejerza funciones que no le son propias constitucionalmente como las potestades normativas. Es decir 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.

A nivel provincial, la Constitución de la Provincia del Chubut establece en su artículo 133: “Corresponde al Poder Legislativo: (...) 2. Dictar la legislación tributaria creando impuestos, tasas y contribuciones; cuyo monto fija en forma equitativa, proporcional o progresiva de acuerdo con el objeto perseguido y con el valor de los bienes o de sus réditos, en su caso”.

Estos lineamientos son los que tuvo en miras la Dirección General de Rentas al aplicar la alícuota dispuesta por la Ley XXIV N° 67 de la Provincia del Chubut, en conformidad con el principio constitucional de legalidad del tributo y en razón de la actividad desempeñada por Telecom Personal S.A.

Dr. ANDRES GIACOMONE  
FISCAL DE ESTADO

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

Dr. Laura Fiorella SALVAGNINI  
MOGADA  
FISCALIA DE ESTADO

Ello, además, atendiendo a la debida sujeción por parte de la administración al principio de legalidad, ya que *"Es inherente al ejercicio de la actividad administrativa que ésta sea desempeñada conforme a la ley, pues constituye una de las expresiones del poder público estatal, que tiene el deber de someterse a ella. En esa sujeción al orden jurídico radica una de las bases del Estado de Derecho, sin la cual no sería factible el logro de sus objetivos. El sometimiento del Estado Moderno al principio de legalidad, lo condiciona a actuar dentro del marco normativo previamente formulado por ese mismo poder público que, de tal modo, se autolimita. El ejercicio de tal poder, por ende, no puede desvincularse del orden jurídico en que el propio Estado se encuentra inmerso"*. (PTN-Dictámenes 275:241).

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

Por lo tanto, al no haberse declarado la inconstitucionalidad de la norma, resulta plenamente aplicable.

Al respecto, tiene dicho la PTN que *"A tenor del principio de división de Poderes, cualesquiera que sean las facultades del Poder Ejecutivo para dejar sin efecto actos contrarios a las leyes, no le corresponde pronunciarse sobre la inconstitucionalidad de ellas, por revestir el control de constitucionalidad de las normas emanadas del Poder Legislativo una facultad privativa del Poder Judicial (v. Dictámenes 240:158, entre otros)"*.

En este mismo orden de ideas debe tenerse presente que en materia de tributación, la Constitución de la Provincia del Chubut sostiene en el Artículo 135° que *"...7. Las leyes impositivas rigen en tanto la Legislatura no las deroga ni las modifica, debiendo estas modificaciones hacerse por medio de ley especial."*

Sin perjuicio de lo expuesto, conforme el párrafo 5° del artículo 9° del Código Fiscal de la Provincia del Chubut (Ley XXIV N° 102), *"El Director General de Rentas se encuentra facultado a desistir de las actuaciones administrativas o del inicio de ejecuciones fiscales cuando, por aplicación de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y/o del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de normas tributarias, las disposiciones relativas a la fiscalización, verificación,*



República Argentina  
PROVINCIA DEL CHUBUT  
FISCALIA DE ESTADO



*determinación, percepción y cobro de las obligaciones previstas en el artículo 8° del Código Fiscal, generaren perjuicio fiscal para el Estado. Esta facultad se ejercerá mediante resolución fundada, con la conformidad previa del Ministerio de Economía, en base a un procedimiento interno de consulta, en la forma que determine la reglamentación”.*

Continúa exponiendo el recurrente, que el constante incremento de la alícuota del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos correspondiente a la actividad de “telefonía celular”, dispuesta por las leyes impositivas de Chubut vulnera expresas disposiciones de la Constitución Nacional.

Entiende que la actividad pertenece a “transporte, almacenamiento, y comunicaciones” y, por lo tanto, no corresponde establecer una alícuota distinta y mayor para la telefonía móvil, por lo que deviene discriminatoria, vulnerándose así el principio constitucional de igualdad tributaria y de razonabilidad.

Sostiene el contribuyente que, en consecuencia, existe una afectación y entorpecimiento de una actividad federal. En este sentido, arguye que de los artículos 18 y 19 de la Ley XXIV N° 67, se evidencia una inconstitucionalidad e ilegalidad de la alícuota aplicable a su representada al discriminar el servicio de telefonía celular móvil por sobre la alícuota aplicable al rubro “Transporte, almacenamiento y comunicaciones”, a pesar de lo dispuesto por la ley de coparticipación federal (Ley N° 23.548, tercer párrafo del inciso b) del artículo 9).

Este cuestionamiento corresponde ser analizado bajo la misma inteligencia que el anterior, resulta necesario recordar que “...el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones”. (“Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa”).

En este sentido, vale decir que la determinación de las alícuotas de los tributos es una cuestión de política tributaria propia del Poder Legislativo en ejercicio de su competencia exclusiva en materia tributaria, por lo que la Ley de Obligaciones Tributarias resulta constitucional y plenamente aplicable hasta tanto la misma no sea cuestionada en sede judicial.

En lo que atañe al agravio planteado por el contribuyente respecto de la multa por omisión, es necesario resaltar que, de acuerdo a la normativa, la misma se impone al contribuyente por el incumplimiento culpable

Dr. ANDRES GIACOMONE  
FISCAL DE ESTADO

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

Dr. Laura Fiorenza SALVAGNINI  
ABOGADA  
FISCALIA DE ESTADO

total o parcial, de las obligaciones fiscales y, para no resultar responsable de la multa por omisión se deberá probar un error de hecho o de derecho que justifique el incumplimiento tributario.

Así, el tercer párrafo del artículo 43 del Código Fiscal vigente al momento de imponerse la multa (Ley XXIV N° 38) al igual que lo reitera el segundo párrafo del artículo 47 del Código Fiscal actual refiere: "...No incurrirá en omisión ni será pasible de multa, quien deje de cumplir total o parcialmente su obligación fiscal por error excusable, de hecho o de derecho".

Ello responde a que, *"La omisión de impuestos se configura a través de conductas culposas. El tipo culposo se manifiesta a través de la violación de un deber de cuidado: el sujeto actuó con imprudencia, negligencia o impericia. Podemos decir que la imprudencia es un exceso en el actuar y que la negligencia es una falta en el actuar. En ambos casos nos encontramos frente a un deber de cuidado que no fue debidamente tenido en cuenta"*. (Ziccardi, H. (2008). 75° aniversario de la ley 11.683: homenaje a la facultad de Cs. Económicas. Universidad de Buenos Aires. Buenos Aires: Edicon).

Cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado en el fallo "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello, de fecha 31/03/1999, que *"esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente"* (Fallos - T. 271 - pág. 297; T. 303 - pág. 1548; T. 312 - pág. 149).

Así, la sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación en "INDASYC S.A. s/recurso de apelación" sostuvo que, *"...el declarante es responsable en cuanto a la exactitud de los actos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad, por lo que corresponde tener por materializado el aspecto objetivo de la sanción aplicada. Si bien es correcto que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción (doctrina de Fallos 271:297; 303:1548; 322:519), (...) resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A. c/ DGI", Sala II, del 28/06/2007; "La Rueda Porteña SA c/ AFIP - DGI", Sala IV, del 27/10/1998).*

En mérito de lo expuesto, del examen de los hechos y las constancias incluidas en los antecedentes administrativos permiten advertir la presencia de los supuestos requeridos para la configuración de la infracción tributaria en cuestión y su atribución al contribuyente.



República Argentina  
PROVINCIA DEL CHUBUT  
FISCALIA DE ESTADO

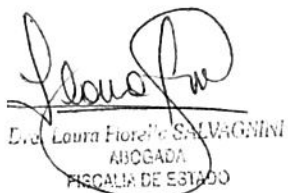


Continúa la sentencia reseñada "...es la actora quien debe demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que se produce en las infracciones tributarias".

Es decir que, habiendo cometido el contribuyente una conducta que se subsume en el concepto de culpa, la misma sólo puede desvirtuarse probando la existencia de un error excusable, tal y como lo recepta la norma. Sin embargo, "para su viabilidad se requiere que el error sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria. En todos los casos, el contribuyente debe demostrar que ha actuado con un comportamiento normal y razonable frente al evento en que se halló, procediendo con la prudencia que exigía la situación" (CSJN, "Morixe Hnos. S.A.CJ", pronunciamiento del 20/08/1996, Fallos: 319:1524; CNCAF, Sala III, Causa No 36.571/12, in re "Argentino Foot Ball Club (TF 285064) c. DGI", del 13/02/2013; Sala y, "Athuel Electrónica S.A. (IT 20.6884) c. D.G.I.", expte. 22.846/06, 11/05/2006 y recientemente, Sala III "Arauca Bit A.F.J.P. S.A."(FF 369034) c. D.G.I. s/ recurso directo de organismo externo, del 16/02/2017).

Asimismo, el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia del Chubut, tiene dicho que, "...La conducta punible consiste en no pagar o pagar de menos el impuesto, haciéndolo por culpa del contribuyente o de un agente de recaudación. ...Para que se verifique la conducta, la norma precisa: a) no ingreso o ingreso parcial del impuesto a la fecha del vencimiento; y b) culpa del sujeto obligado al pago. La ausencia de cualquiera de estos supuestos desvirtúa su aplicación, de ahí que la misma norma exceptúa a quienes demuestren haber incurrido en error de hecho o de derecho. (...) Resulta saludable la redacción de la norma que recepta, explícitamente, el principio de la personalidad de la pena castigando a quien realmente resulte culpable. No obstante, es al sancionado a quien le incumbe la demostración del error de hecho o derecho. La carga de la prueba pesa sobre él y debe demostrar, suficientemente, la verificación del error para caer dentro de la exculpación (...) esta figura requiere un incumplimiento razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que, pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo o debió creer que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario. (...) Quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta...". (S. D N° 28/2022).

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

  
Dra. Laura Fiorella SALVAGNINI  
ABOGADA  
FISCALIA DE ESTADO

Al respecto, no surge del escrito recursivo presentado la existencia de un error excusable, el contribuyente no aporta ninguna prueba que permita acreditar la falta del elemento subjetivo en el obrar que se le imputa. Por el contrario, manifiesta abiertamente estar en desacuerdo con la normativa y el criterio aplicado por el organismo fiscal.

No obstante, resulta oportuno recordar que las opiniones emitidas por este organismo se limitan a los aspectos estrictamente jurídicos de los temas sometidos a su consulta y/o control, por cuanto no tienen sino la fuerza persuasiva de sus argumentaciones, no siendo obligatorios ni vinculantes respecto de la decisión que en definitiva el organismo consultante adopte, la que puede apartarse del criterio emitido por este organismo asesor, siempre que se encuentre debidamente fundada y bajo su propia responsabilidad, en ejercicio de sus atribuciones.

Por lo expuesto, estimo que corresponde rechazar el Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente, salvo que el Director General de Rentas en uso de las facultades conferidas por el párrafo 5° del artículo 9° del Código Fiscal de la Provincia del Chubut (Ley XXIV N° 102) decida hacerle lugar al mismo de manera parcial, en cuyo caso deberá dejarlo establecido.

En consecuencia, téngase por cumplida la vista a la Fiscalía de Estado.

FISCALIA DE ESTADO, 03 de junio de 2024.-

  
Dr. ANDRES GIACOMONE  
FISCAL DE ESTADO