

----- En la ciudad de Rawson, Capital de la Provincia del Chubut a los 23 días del mes de septiembre del año dos mil dieciseis, reunidos los integrantes del Pleno de este Superior Tribunal de Justicia, con la Presidencia de su titular **Dr. Jorge PFLEGER** y asistencia de los Sres. Ministros **Dres., Daniel Alejandro REBAGLIATI RUSSELL, Alejandro Javier PANIZZI, Aldo Luis DE CUNTO, Carlos Alberto VELAZQUEZ y Raúl Adrián VERGARA**, para dictar sentencia en los autos caratulados: **“T. N. S.A. y otro s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad”** (Expte.: N° 22.799-T-2012). Teniendo en cuenta el sorteo practicado a fs. 438, y según las Acordadas N° 3.202 y 3.204 correspondió el siguiente orden para la emisión de los respectivos votos: Dres. Pflieger, Rebagliati Russell, Panizzi, Vergara, Velazquez y De Cunto.-----

----- Acto seguido, se resolvió plantear y votar las siguientes cuestiones: **PRIMERA:** ¿Es procedente la Acción Declarativa de Inconstitucionalidad articulada? y **SEGUNDA:** ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?-----

----- A la primera cuestión el **Dr. Jorge Pflieger** dijo: -----

----- **ANTECEDENTES:** -----

----- **I.- La demanda y la contestación**

----- **1.-** A fs. 212/247 vta., las firmas T. N. SA y T. M. SA, representadas por R. E. H. y F. G. M., respectivamente, interpusieron acción declarativa de inconstitucionalidad contra la Provincia del

Chubut. Solicitaron que se declare la inconstitucionalidad de las Resoluciones N° 520/06, 178/08, 800/09 y 206/11, emitidas por la Dirección de Rentas provincial (en adelante DGR). Las consideraron violatorias de lo dispuesto en los arts. 12, inc. 2° y 7°, 155, inc. 1° y 156, párrafo 1° y 3° de la Constitución Provincial (en adelante CP), pues, según sus términos, se crearon categorías fiscales no previstas legalmente.-----

----- Sostuvieron que la DGR dictó esas resoluciones en flagrante infracción a lo dispuesto por el art. 31 de la Constitución Nacional (en adelante CN); por ello solicitaron que se declarasen nulas las liquidaciones -que enunciaron- respecto de cada una de las sociedades actoras. Requirieron la suspensión de la tramitación del “eventual recurso contencioso administrativo” hasta tanto se dictara sentencia definitiva en las presentes actuaciones.-----

-

----- Explicaron la procedencia formal de la acción y la materia constitucional que consideraron afectada. Dijeron que se daban los supuestos de la acción declarativa de certeza en la medida que se trataba de un derecho actual, concreto, persistente y continuado por parte de la DGR al exigir, a ambas empresas, la regularización de supuestas diferencias en el Régimen simplificado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ISIB) derivadas, precisamente, de la aplicación de las disposiciones que, predicadas de inconstitucionales, dictó el organismo recaudador del Estado Provincial.- -----

----- Invocaron que el mayor daño que les provocaba estas disposiciones era patrimonial, el que aún no se había consumado debido a la interposición de recursos administrativos. Resaltaron que los reclamos efectuados por el organismo recaudador se sucedían pese a que no se hallaban resueltos los recursos en trámite, lo que ocasionaba incertidumbre en su relación jurídica con el Fisco Provincial. Agregaron que no existía otro camino más idóneo y que no resultaba óbice para ello, la tramitación de la vía ordinaria contencioso administrativa, que, a su vez, no serviría para dirimir en forma definitiva el estado de vacilación justificante de la presente acción, porque solo abarcaría los períodos reclamados pero no los que devinieran. Ello acarrearía, señalaron, una pluralidad de sentencias según la cantidad de expedientes que iniciara la Dirección de Rentas hasta obtener, eventualmente, la cantidad de pronunciamientos necesarios para que las normas atacadas fueran neutralizadas. Manifestaron que, esta últimas, fueron dictadas por el mismo organismo que las debía aplicar.-----

----- También señalaron como antecedentes las normas relativas a la imposición y cálculo de los ingresos brutos, las cuales deben ser dictadas por el Poder Legislativo. Remarcaron que el Poder Ejecutivo solo podía ejecutar y reglamentar dichas normas, pero no legislar a su respecto. Describieron, luego, que la actividad de las tarjetas de crédito era regulada por la ley nacional N° 25.065.-----

--

----- Explicaron los distintos tipos de servicios que llevaban a cabo y las diferentes alícuotas del impuesto que correspondía a cada una de

ellas, esquema que -según sus dichos-, no fue cuestionado por el organismo fiscal hasta el año 2007. Agregaron que este último, ha continuado con las intimaciones pero sin dar respuesta a los cuestionamientos efectuados oportunamente. Afirmaron que el rubro “servicios no financieros” estaba alcanzado por la alícuota del 3% y no del 4,6%. -----

-

----- Dijeron las actoras que Tarjeta Naranja decidió adecuar sus declaraciones juradas en disconformidad, mediante nota de fecha 14/08/12, al solo efecto de evitar controversias y con reserva de derechos de repetir, eventualmente, lo que se abonara en disidencia.---

-

----- Relataron que sus recursos de reposición frente a las intimaciones, fueron rechazados y que los planteos materializados con posterioridad, nulidad y apelación, no fueron resueltos. Refirieron vulnerado el principio de legalidad en función de que las alícuotas impositivas solo podían ser establecidas por ley. Consideraron aplicable asimismo, la jurisprudencia de la Corte Suprema y las normas constitucionales provinciales. Ofrecieron prueba y solicitaron que se hiciera lugar a la acción impetrada.-----

----- **2.** A fs. 397/403 vta. la accionada contestó demanda. Primero efectuó negativas genéricas; luego refirió a que el impuesto aplicado por el Estado Provincial era el correcto, ya que las resoluciones cuestionadas eran interpretativas de las sucesivas leyes impositivas. Sostuvo que estas disposiciones aclaraban las correspondencias entre

las actividades descriptas por el Convenio Multilateral (en adelante CM) y la Ley Tributaria Local. Reconoció, asimismo, que no habían quedado firmes las resoluciones administrativas iniciadas con fundamento en el diferente criterio de las partes respecto de cuál era la alícuota correspondiente.-----

- ----- Afirmó que el porcentaje aplicado por la DGR era el adecuado y que la falta de pago total ocasionó que se devengaran intereses, como así también las multas respectivas. Transcribió párrafos parciales de la opinión dada por la administración, obrantes en algunos de los expedientes tramitados en esa sede, para insistir acerca de la facultad de la accionada para interpretar la ley tributaria y, así, establecer las alícuotas que considerase aplicables. Rechazó que fuera pertinente la jurisprudencia invocada por la actora en su escrito de demanda. Agregó que las actividades de las tarjetas de crédito eran inescindibles y que, por lo tanto, el Fisco podía interpretar qué alícuota aplicar a dichas actividades financieras. Concluyó con que la discusión se sustentaba en la mera discrepancia del contribuyente con los criterios de la accionada en la determinación de los porcentajes cuestionados.---

----- Por último, la accionada afirmó que no correspondía declarar la nulidad de las resoluciones cuestionadas por cuanto gozaban de la presunción de legalidad propia de los actos administrativos; de allí que cabía confirmarlas, como cuadraba -también- ratificar las liquidaciones respectivas. Solicitó en consecuencia, el rechazo de la acción. Formuló reserva del caso federal.-----

## ----- **II.- El dictamen del señor Procurador General**

----- A fs. 420/421 vta., emitió su dictamen el señor Procurador General. Allí consideró que el dictado de las Leyes Tributarias era de competencia exclusiva y excluyente del Poder Legislativo local, atento lo normado por el art. 135, inc. 2 de la CP y que, por dicha razón, la Dirección General de Rentas tendría vedado crear o modificar los impuestos o tasas.-----

----- Señaló que el poder tributario del Estado tenía sus limitaciones. Sostuvo que el art. 120 del Código Fiscal Provincial establecía que en los casos no previstos de manera expresa en la norma, se aplicaba la alícuota general, de manera que, hasta el dictado de la Ley XXIV N° 62, las actoras no estaban obligadas a tributar con una alícuota diferenciada o más gravosa para las actividades no previstas textualmente.-----

-

----- Remarcó que conforme la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, no cabía lugar para la analogía en la interpretación de leyes impositivas. Por lo que estimó procedente el reclamo de autos y, en consecuencia, dictaminó que debía declararse la inconstitucionalidad de las resoluciones y liquidaciones practicadas por la DGR provincial al carecer de conexión con la actividad de financiación o con la intermediación monetaria financiera.-----

----- **II. ANÁLISIS:** -----

----- **1.** Tal como se desprende de las resultas que anteceden, el Tribunal es convocado para develar si resultan o no constitucionales las Resoluciones N° 520/06, 178/08, N° 800/09 y 206/11 de la Dirección de Rentas Provincial. En los términos de la actora, dichas resoluciones atentan contra lo normado por la Constitución Provincial en sus arts. 12, 135, incs. 2 y 7, 155 inc. 1 y 156, párr. 1 y 3, al establecer categorías impositivas no derivadas de la legislación vigente; la demandada, por el contrario irguió la capacidad de dictarlas. Los respectivos argumentos se desarrollaron en el punto **I** de este trabajo.-----

-- ----- Sin otro prólogo, pues, cabe entrar en el objeto de la decisión.-  
---

----- **2.** Las normas y principios constitucionales en materia tributaria, por la significación particular que asume la intrusión del Estado en la propiedad del sujeto pasivo de un impuesto, reconocen como garantía fundamental -garantía formal- la legalidad. Esto se traduce, como es conocido, en el aforismo: “No hay tributo sin ley que lo establezca”, norma que, como tal, emitirán los órganos constitucionalmente predispuestos (el Congreso en el orden competencial federal, la Legislatura en la Provincia).-----

----- La Ley Tributaria, esto como garantía material, debe contener los elementos básicos y estructurales del impuesto, de modo tal que se asegure a las personas de cualquier exacción ilegítima; así: 1. configuración del hecho imponible; 2. atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; 3. precisa identificación del sujeto pasivo; 4. elementos necesarios para la determinación del “quantum”,

es decir base imponible y alícuota y 5. exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible (Ver al respecto la obra de Héctor Belisario Villegas, “Derecho Constitucional Tributario” 8va. Edición actualizada y ampliada, año 2002, Ed. Astrea, página 256).-----

----- De allí que, como resulta de lo afirmado, la atribución legislativa no alcance, solamente, a la creación de los tributos sino también abrace la modificación de sus elementos esenciales, tales como el hecho imponible, las alícuotas, la base de cálculo, sujetos alcanzados y sujetos exentos (Confr.: “Constitución de la Nación Argentina Concordada y Comentada”, Maria Angélica Gelli, Ed. La Ley, año 2006, pág. 39).-----

----- Esto es consecuencia de los preceptos 4 y 17 de la Constitución Nacional y sus pares, los artículos 20, 92 y 93 de la Constitución de la Provincia del Chubut, que, de un lado, reconocen el derecho a la propiedad privada como derecho fundamental, y, por otro, demarcan la potestad tributaria del Estado.-----

----- En ese sentido la Corte Suprema ha sostenido que: a. “...Los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas...”, b. “...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...” c. “...Del principio de legalidad en materia impositiva resulta la invalidez de los decretos de necesidad y urgencia que establecen impuestos...” d. “...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 -arts. 4º, 17, 52 y 75 de la Constitución Nacional. e. “...El principio de legalidad 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...” f. “...El Estado debe prescribir claramente los gravámenes y exenciones, para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria...” (Ver, entre otros, “K 3 XXXII; Kupchik, Luisa Spak de y Kupchik, Alberto Mario c/ B.C.R.A. y Estado Nacional (M.E.) s/ varios. 17/03/1998 T. 321, P. 366”, “O. 259. XLI; ROR Obra Social de los Empleados de Comercio c/ A.F.I.P. - D.G.I. s/ Dirección General Impositiva. 22/04/2008- Del dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema-”, “P. 1008. XL; RHE Previsión Aseguradora de Riesgos del Trabajo S.A. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva. 22/04/2008 T. 331, P. 831”, “N. 165. XXXVII.; Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa. 09/05/2006 T. 329, P. 1554” “F. 609. XXXVII.; Fundación Médica de Bahía Blanca c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ impugnación acto administrativo. 14/09/2004 T. 327, P. 3660-Del dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema”).-----

----- **3.** De acuerdo al reparto de competencias en el orden federal, arts. 5 y 121 de la C.N, las provincias conservan todo el poder no delegado al Estado Central, de manera que se encuentran plenamente facultadas para dictar sus propias leyes impositivas en ese marco.-----

----- Es que, como ya se adelantó, el Tesoro Provincial se forma, entre otros ingresos, “...de los tributos...” (art. 92 C.P.), bajo el principio de la territorialidad del hecho imponible (art. 93 ídem), procurándose cumplir con la política que estatuye el art. 94 del texto fundamental. El dictado de la legislación Tributaria está conferido a la Legislatura Provincial, facultada para sancionar leyes en materia de impuestos, pudiendo crear impuestos, tasas y contribuciones cuyo monto fija en forma equitativa, proporcional o progresiva, de acuerdo con el objeto perseguido, con el valor de los bienes o de sus réditos, en su caso (art. 135, inc. 2 de aquel texto).-----

----- Cabe al Poder Ejecutivo, siempre en el plano del diseño constitucional, la aptitud para hacer recaudar los impuestos y las rentas provinciales, y, para cumplir esos fines, expide las instrucciones, decretos y reglamentos necesarios que no deben alterar el espíritu con excepciones reglamentarias (art. 155 incs. 1 y 8 de la Constitución Provincial).-----

----- **4.** La expresión concreta del poder tributario provincial es el Código Fiscal y las leyes de cumplimiento de obligaciones tributarias que rigen todo cuanto atañe a “... las obligaciones fiscales, sean impuestos, tasas, contribuciones y demás tributos o gravámenes que establezca la provincia del Chubut, y todos aquellos aranceles, cánones

y derechos o valores, que se perciban a través de la Dirección General de Rentas, así como los intereses, actualizaciones y multas resultantes de las mismas...” (art. 1 de la Ley XXIV N° 38).-----

----- Este cuerpo normativo se ocupa del “Impuesto a los ingresos brutos” en el Libro Segundo -Parte Especial- Título Segundo - Capítulo I, a partir del art. 119 hasta el 150.-----

----- Al respecto, conceptúa el hecho imponible afirmando que es materia de gravamen “...el ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia del Chubut, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locación de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad título oneroso -lucrativa o no- cualquiera fuese el sujeto que la preste y el lugar donde se realice ....” (art. 119), especificándose la inteligencia dada a cada uno de los conceptos que atañen, y, con especificidad, las otras actividades que caen bajo la férula del tributo (art. 120) -----

----- De esta manera se cristalizan los principios rectores que en materia tributaria han plasmado los textos constitucionales, ha definido la jurisprudencia y analizado la dogmática. -----

----- Para la percepción del tributo, como en todas las ordenaciones de igual naturaleza, se estipulan “alícuotas” o “tasas del tributo” que importan el valor numérico porcentual que se aplica a la base imponible para determinar su monto, las que pueden ser generales o específicas de cada actividad.-----

--

----- En resumen de cuentas: en nuestro ordenamiento provincial, el tributo en toda su dimensión (hecho imponible, sujeto activo, sujeto pasivo, formas de determinación del quantum, exenciones) ha de ser estipulado por ley cierta y expresa, y ninguno de esos factores componentes pueden deferirse a cualquier otro poder del Estado que el Legislativo y, más particularmente, al departamento encargado de su percepción.-----

----- **5.** Del trámite administrativo llevado a cabo por ante la DGR, se desprende que este organismo efectuó la determinación de oficio del impuesto adeudado -según sus términos-, y dio inicio al sumario respectivo. Frente a dicho reclamo la contribuyente efectuó su descargo y rechazó dicha determinación de manera expresa con sustento, precisamente, en la falta de legalidad de la alícuota pretendida por el ente recaudador.-----

--

----- Esta presentación motivó el dictado de la Resolución N° 890/2011 DGR (fs.126/129) que rechazó la fundamentación de la empresa actora. El argumento que sirvió de pilar a esta conclusión consistió en descalificar la postura de la recurrente sobre la supuesta violación al principio de legalidad, en el entendimiento que la DGR contaba con plenas facultades interpretativas, tal como lo establecían los arts. 2° y 5° del Código Fiscal.-----

-

----- Dijo también que era obligación del contribuyente demostrar, en su caso, que le era aplicable la exención que preveía el art. 43 de dicho cuerpo normativo; y que en virtud de la liquidación de deuda se había

constatado el elemento objetivo, puesto que el subjetivo se presumía. Sin más explicaciones, rechazó las postulaciones de la actora, confirmó la determinación de oficio de la deuda que se le atribuía a esta última e intimó su pago.-----

----- Contra esta decisión la accionante articuló recurso de reconsideración, el cual también fue rechazado mediante Resolución N° 44/2012 DGR, cuya fundamentación, en lo que aquí interesa, se apoyó en que el ente fiscal, contaba con plenas facultades de dictar disposiciones aclaratorias y que su ejercicio, no conculcaba el principio de legalidad. Como se puede apreciar, reiteró las afirmaciones ya volcadas tanto en la Resolución N° 800/09 como en la N° 890/11 DGR, antes referidas. Sin otra consideración, resolvió denegar el recurso articulado.-----

----- Al leer los argumentos invocados por el organismo fiscal para justificar la exigibilidad de las alícuotas pretendidas, se advierte que carecen de sustento además, de ser totalmente contradictorios. Digo esto porque por un lado el organismo reconoce que los tributos se establecen por ley (es más, transcribe parte del art. 2 a fs. 127), pero luego echa mano a la facultad de interpretar normas tributarias, para justificar la validez de la alícuota que se discute. Es decir, aplica el porcentaje más elevado por la vía de la interpretación, sin respaldo normativo alguno.-----

-

----- De esta manera, la derivación que se obtiene no guarda ninguna lógica con la premisa inicial, puesto que si la alícuota fue creada por

ley entonces es aplicable y, si no lo fue, no se puede intimar su pago. Tampoco es posible hacer lugar a la analogía legislativa para justificar la determinación de una categoría no incluida en la norma (Confr.: CSJN, Fallos, 316:2329; (Confr.: “Bertollotti, Oscar, del 28/04/98, LL1992-C-441; “Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones SA c/ Santiago del Estero, Provincia de s/ Acción declarativa”, N 196. XXXVII).-----

-

----- **6.** Dado entonces que el respaldo legislativo recién tuvo lugar con el dictado de la Ley XXIV N 62, es a partir de ese momento en que se torna exigible la alícuota respectiva. Es dable señalar que el nuevo Código Fiscal, se fija una alícuota del 7% para los servicios de entidades de tarjetas de compra y/o crédito (art. 27, CUACM J – 669920). Luego, en el art. 48, inc. c), se establece la alícuota del 4%o para las liquidaciones periódicas que las entidades emisoras produzcan conforme a la utilización que cada usuario de tarjeta de crédito o de compra que se hubiera efectuado, aunque la disposición no aparece dentro de los artículos referidos al impuesto a los ingresos brutos, sino en los que se regula el gravamen de sellos.-----

----- Teniendo en cuenta los fundamentos que anteceden, considero que le asiste razón a la actora en su reclamo, por lo que corresponde hacer lugar a la demanda en todas sus partes, y declarar la inconstitucionalidad de las resoluciones 520/06; 178/08; 800/09 y 206/11, dictadas por la Dirección de Rentas de la Provincia del Chubut. **Así lo voto.**-----

----- A la primera cuestión el **Dr. Daniel A. Rebagliati Russell** dijo:-

----- Tal como se desprende de las resultas desarrolladas minuciosamente por el Dr. Pflieger, a las cuales me remito en aras a la brevedad, este Tribunal ha sido convocado a dirimir sobre la constitucionalidad de las resoluciones cuestionadas por la parte actora dictadas por la Dirección General de Rentas provincial (en adelante DGR). El cuestionamiento consiste en determinar si dicha regulación fue dictada en el marco de las facultades que posee la DGR como organismo recaudador; o si, por el contrario, si actuó excediéndose en su accionar cuando estableció una alícuota para el rubro de gastos no financieros no prevista por el ordenamiento legal con anterioridad a la fecha del reclamo fiscal.-----

----- En el afán de no incurrir en redundancias con lo expresado por el Sr. Ministro que emitiera su voto en primer lugar, considero oportuno referir que cuando hablamos del impuesto a los ingresos brutos, estamos frente a un gravamen cuyo hecho imponible o presupuesto fáctico, es el conjunto de circunstancias o hechos de naturaleza económica que la ley define de manera abstracta y cuya verificación, da origen a su nacimiento. Dichas circunstancias pueden calificarse como el ejercicio de una actividad en forma habitual y a título oneroso o con fines lucrativos (Cfr.: Mario Enrique Althabe, “El Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Ed. La Ley, año 2003, pág. 39).-----

----- Este impuesto de aplicación local, ha sido uno de los que las provincias se comprometieron a dejar sin efecto gradualmente después del dictado de la Ley N° 20.633, modificatoria de la Ley N° 20.221, que

estableció la prohibición a las provincias respecto de la aplicación de gravámenes locales iguales a los coparticipados. Recién con el dictado de la Ley 21.251, pese a la superposición normativa, es que se autoriza a los gobiernos provinciales a aplicar tributos sobre las actividades lucrativas realizadas con habitualidad.-----

----- Con la firma del Pacto federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, se estableció el compromiso de modificar este gravamen con la idea de reducirlo y reemplazarlo por algún otro tributo general al consumo, siempre en el afán de evitar la superposición tributaria. En la práctica, esto no ha sucedido y todas las provincias, o en su gran mayoría, lo siguen aplicando.-----

----- Dicho esto y entrando en el análisis del impuesto en sí, es dable señalar que el tributo en ciernes no escapa a la generalidad de los preceptos que regulan esta materia, entre ellos, no puede exigirse su pago si no se lo ha previsto legalmente. Y la razón de ser de este requisito se funda en lo normado por el art. 17 de nuestra Constitución Nacional que protege el derecho de propiedad, cuya equivalencia normativa en nuestra Constitución Provincial (en adelante CP) se establece en el art. 20 y se complementa con lo dispuesto por los arts. 93, 135, inc. 2 y 7.-----

----- Por otra parte este gravamen se caracteriza porque es de índole territorial (art. 93 antes referido de la CP), y su dictado corresponde, en forma exclusiva, al Poder Legislativo. En efecto, el art 135, inc. 2 de nuestra CP es claro y categórico al establecer que es función propia de dicho poder del Estado "... Dictar la legislación tributaria creando

impuestos, tasa y contribuciones...” la cual rige mientras no sea derogada por una ley especial dictada por el mismo poder (mismo artículo, inc. 7).-----

----- El principio de legalidad o de reserva de la ley no es solo 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, y en este 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 (Confr.: CSJN, Fallos, 338: 313).-----

----- Dicho esto se colige claramente que, sin la previa creación legal de los impuestos, estos últimos no resultan de pago obligatorio por parte de los contribuyentes. En el caso bajo examen esto es, precisamente, lo que ha ocurrido. En efecto, las actoras reclaman la inconstitucionalidad de las Resoluciones N° 520/06; 178/08, 800/09 y 206/11 por establecer categorías fiscales no previstas por la norma vigente, con anterioridad a la determinación de oficio del impuesto que se calificó como adeudado por parte de la DGR.-----

-

----- Es que los impuestos que crea el poder legislador se plasman en el Código Fiscal Provincial, el cual establece las alícuotas que han de aplicarse a cada rubro exigible. Y es aquí donde encuentro la razón del pedido de las actoras, ya que de la lectura de las normas tributarias

dictadas hasta en el mes de diciembre de 2012, no leo que se hubiera establecido la alícuota, en el caso, la más alta, tal como manifiesta la accionada en su responde.-----

-

----- Ello echa por tierra la validez de las resoluciones dictadas por este último por no respetar el principio de legalidad insoslayable en la materia que nos ocupa.-----

-

----- Más allá de lo pretendido por la Provincia al insistir en la existencia de la deuda, no se trata de una diferencia de criterio entre las demandantes y la DGR respecto de cuál es la alícuota aplicable. Es que la DGR, bajo la premisa de “aclarar” o “interpretar” las leyes tributarias, no podía establecer las alícuotas que no habían sido previstas en la legislación tributaria local.-----

-

----- Así, toda determinación unilateral del *quantum* de la alícuota, sin respaldo legal, que como ya expresara supra es insoslayable, me llevan a concluir que el reclamo de las actoras posee sustento suficiente y que por ende, la acción de inconstitucionalidad ha de prosperar en todas sus partes respecto de todas las resoluciones relacionadas con aquellas, trátase de determinaciones de oficio, sus intereses, multas, entre otras **ASÍ LO VOTO.**-----

----- A la primera cuestión el **Dr. Alejandro J. Panizzi** dijo: -----

----- De la forma en que se ha planteado el caso de autos, queda claro que el tema a dilucidar consiste en definir la validez de las normas que fijaron alícuotas más gravosas a las empresas actoras, en la percepción de uno de los rubros que integran sus ingresos habituales.-----

----- La respuesta dada por la accionada frente a esta postura, no resulta suficiente, y menos aún convincente para convalidar la determinación del impuesto adeudado que efectuó la Dirección de Rentas provincial. Esto es así, porque sus facultades para interpretar la ley, y definir, en consecuencia, la alícuota pertinente, no puede convertirse luego en una modificación a la ley especial. Si se parte de un concepto equivocado, el desenlace también lo será.----- Si bien no pretendo ser redundante, debo analizar el principio de legalidad ya analizado por los Señores Ministros que me precedieran en el voto. Ello así, porque toda la materia tributaria se rige por el principio de reserva (arts. 4 y 75, inc. de nuestra Carta Magna). Tampoco se puede aplicar una alícuota a un rubro no previsto recurriendo a la analogía de normas, porque sigue vigente este mismo principio de reserva que acabo de señalar.-----

----- De esta manera y para redondear este concepto no existe posibilidad alguna de alterar la ley tal y como fue dictada. Solo con una ley especial de igual categoría cosa que no ocurrió sino hasta el dictado del Código Fiscal de 2012, donde se enunció por primera vez, la categoría de gastos no financieros como rubro a tributar ingresos brutos y se estableció un porcentaje concreto. Por ello, solo a partir de dicho momento es que dicho importe se tornó exigible para las accionantes.-

----- Del análisis efectuado concluyo que las Resoluciones dictadas por la Dirección de Rentas han conculcado el principio de legalidad y por lo tanto corresponde su tacha, con la consecuente nulidad de las restantes disposiciones derivadas de aquellas. **ASÍ VOTO.**-----

----- A la primera cuestión el **Dr. Raúl Adrián Vergara** dijo: -----

----- Como viene de señalarse a través de las palabras de los Señores Ministros que me precedieran en sus votos, estamos frente a la problemática de definir si son inconstitucionales las resoluciones dictadas por la Dirección de Rentas, en reclamo del impuesto sobre los ingresos brutos que consideró impagos por parte de las actoras.-----

----- Del escrito de inicio surge que las demandantes refutan la validez de las resoluciones N° 520/06, 178/08, 800/09 y 206/11 por establecer el pago de la alícuota más gravosa de la escala para calcular la deuda de ingresos brutos derivada de los gastos no financieros, que facturan las empresas actoras en sus resúmenes mensuales.-----

----- Su argumento central se basó en que aquellas resoluciones no respetaron el principio de legalidad que debía primar sobre este tipo de gravámenes. Antes de continuar quisiera reflexionar respecto de la naturaleza del impuesto que nos ocupa, ya que su base imponible se efectúa en dos momentos. El primero cuando se atribuye o conecta el ingreso al período fiscal y el segundo, cuando se lo cuantifica. (Cfr.: Mario Enrique Althabe, “El impuesto sobre los ingresos brutos”, Ed. La Ley, Año: 2003, pág. 70).-----

----- Dicho esto, advierto que el tema en discusión se ubica en el segundo momento, es decir, cuando se fija la alícuota que deben pagar las actoras por el rubro “gastos no financieros”. En este punto es donde cobra suma importancia el principio constitucional consagrado en el art. 17 de nuestra Carta Magna que no admite equivalencias o adaptaciones puesto que es de la esencia del principio de legalidad fiscal o de reserva, la previsibilidad de las reglas en materia impositiva, extremo que impide aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho o imponer obligaciones más allá de lo previsto por el legislador (Confr.: CSJN, Fallos, 329:1568).-----

----- A mayor abundamiento cabe señalar que los pactos federales y de coparticipación firmados con la Nación, han propendido reforzar estos principios y prevenir, de todos los modos posibles, la superposición impositiva o suspendiendo la aplicación del impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre ciertas actividades para facilitar las inversiones de bienes de capital nuevos y de producción nacional, destinados a inversiones en actividades económicas que se llevaran a cabo en el país.-----

----- Retomando el hilo conductor lógico desarrollado al comienzo de este voto, tengo por cierto que, de la lectura de la legislación vigente al momento de las determinaciones de oficio llevadas a cabo por la Dirección de Rentas provincial, no estaba fijada cuál era la alícuota correspondiente que debía abonarse en concepto del rubro correspondiente a los gastos de emisión de resúmenes, administrativos, etc. Es decir, considero que la ratificación efectuada por dicho

organismo respecto de su posición frente al reclamo de las actoras en sede administrativa, me lleva a concluir que no medió el dictado de una ley especial previa que autorizara la percepción de una alícuota y además, la más gravosa, para el rubro en cuestión. Esta circunstancia no puede más que acarrear la nulidad de todas las actuaciones labradas antes de que entrara en vigencia Código Fiscal promulgado el 26 de diciembre de 2012, por vulnerar, precisamente, lo dispuesto por el art. 17 de la Constitución Nacional y el 135, inc. 2º de la Constitución Provincial.-----

----- Por ello, comparto lo decidido por el Dr. Jorge Pflieger y propongo declarar la inconstitucionalidad de las resoluciones opugnadas por las actoras en su libelo de inicio y la nulidad de lo resuelto en las disposiciones o resoluciones dictadas como consecuencia de aquellas.

**ASÍ LO VOTO.**----- A la misma cuestión el **Dr. Carlos A. Velázquez** dijo: -----

----- De la forma en que se ha planteado el caso de autos, queda claro que el tema a dilucidar es si las Resoluciones N° 520/06, 178/08, 800/09 y 206/11 dictadas por la Dirección General de Rentas Provincial han violado o no el principio de legalidad consagrado en la Constitución Nacional en el art. 17.-----

----- En efecto, estas actuaciones se iniciaron en procura de obtener la tacha más grave del ordenamiento jurídico frente al dictado de aquellas resoluciones administrativas emanadas de la Dirección de Rentas

provincial, oportunamente individualizadas en la demanda y volcadas en las resultas, a las me remito para prevenir mayores reiteraciones.----

----- Es sabido que la tacha pretendida constituye la última *ratio* del ordenamiento jurídico, precisamente porque lo que está en juego es la validez de una norma jurídica, en el caso, una resolución emanada de la DGR. Pero al tratarse de una regulación de índole tributaria, cobra vigor lo preceptuado por el art. 135, inc. 2º de la CP, es decir, el principio de legalidad que rige la materia impositiva en general. “El principio de legalidad 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...”; y agrega que aquel principio 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...” (Cfr.: CSJN, “Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa”, N. 165.

XXXVII.09/05/2006, Fallos, 329:1554).-----

----- Por este motivo se equivoca la provincia demandada cuando afirma que es facultad propia de la DGR interpretar las leyes impositivas y establecer las alícuotas pertinentes. Es que no corresponde echar mano ni de la interpretación ni tampoco de la analogía para justificar la percepción de una alícuota no creada por ley.-  
-----

----- Por ello, coincido con los señores Ministros preopinantes en cuanto proponen al acuerdo la declaración de inconstitucionalidad de las Resoluciones N° 520/06; 178/08; 800/09 y 206/11 dictadas oportunamente por la Dirección de Rentas y la nulidad de todas las actuaciones derivadas de aquellas. **ASÍ LO VOTO.**-----

----- A la misma primera cuestión el **Dr. Aldo Luis De Cunto** dijo:--

----- A los efectos de no redundar en mi opinión respecto del planteo de autos, quisiera principiar mi voto recordando que la temática referida a las tarjetas de crédito está regulada por la Ley N° 25.065, la que en su art. 1°, define al contrato que celebran los usuarios con las empresas que las comercializan, como un conjunto complejo y sistematizado de convenciones individuales cuya finalidad posibilita al usuario efectuar operaciones de compra o locación de bienes o servicios u obras, obtener préstamos y anticipos de dinero del sistema en los comercios e instituciones adheridos. El titular puede diferir el pago o las devoluciones a fecha pactada o financiando el saldo conforme las modalidades que se establezcan en el convenio.-----

----- Le corresponde también abonar a los proveedores de bienes o servicios los consumos del usuario en los términos pactados. Luego se describen las personas que pueden intervenir, a saber, el emisor; el titular de la tarjeta y sus usuarios adicionales; si se trata de una tarjeta de compra o de crédito; o si es de débito; y por último, al proveedor o comercio adherido.-----

----- Teniendo en cuenta entonces, la naturaleza de las operaciones gravadas por el impuesto a los ingresos brutos, como el tributo general al consumo, resulta claro que el rubro percibido como gastos no financieros no fue previsto expresamente. Menos aún se le puede aplicar la tasa más gravosa, porque su determinación no depende de las operaciones que se celebren entre el usuario y el proveedor, sino de otros parámetros como el costo del papel, cantidad de hojas que integran el resumen, etc.-----

----- A lo dicho cabe agregar que la Constitución Provincial es clara al expresar en el art. 135, inc. 2, que es facultad propia de la legislatura, el dictado de las normas tributarias para crear impuestos, cuyo monto debe fijar en forma equitativa, proporcional o progresiva de acuerdo con el objeto perseguido. Por su parte el inc. 7 del mismo artículo enuncia la permanencia de dichas normas hasta tanto no sean derogadas por ley especial. Ello ilustra y confirma que la actividad denominada como “servicios no financieros” no estuvo expresamente alcanzada por un porcentaje especial, por lo que no puede aplicarse analógicamente una alícuota más gravosa que la general, precisamente prevista para los supuestos no contemplados de manera explícita en el Código Fiscal.---

----- El principio de legalidad o reserva de ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía sustancial en dicho campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes, por lo que tal 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 (Confr. el dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema en autos “C. ART S.A. c/ SUPERINTENDENCIA RIESGOS TRABAJO - RSLs 39/98 Y 25806/98 s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO”, Fallos , 332: 2872).--

----- De lo dicho puedo válidamente concluir que todas las resoluciones emanadas de la Dirección General de Rentas Provincial antes que se promulgara el Código Fiscal de 2012 (ley XXIV N° 62) no pueden significar para el contribuyente el pago de una alícuota -más gravosa-, porque de así permitirlo, se vulneraría inexorablemente, el principio de legalidad.-----

-

----- Además, y como yo la han señalado quienes me precedieron en el voto, el organismo fiscal provincial tampoco podía modificar la legislación vigente por aplicación del principio jerárquico de las normas de mayor valía (art. 31 de la Constitución Nacional). De allí que en ningún supuesto puede verse alterado el orden legal por reglamentaciones que modifiquen -en el caso, imponen-, tributos no previstos por las leyes dictadas por la legislatura provincial.-----

----- A mayor abundamiento, cabe destacar que la facultad interpretativa, conforme lo normado en el nuevo art. 2 del CC, exige que las leyes se interpreten teniendo en cuenta sus palabras, sus finalidades, leyes análogas, entre otros supuestos. La norma dispone de un orden, que no es caprichoso. Así, debo aplicar los parámetros dados

en la oportunidad que regula la ley: primero las palabras; si ello no resulta suficiente entonces recorro a la finalidad de la norma.-----

----- A su vez, el art. 1º del referido código de fondo establece que los casos sobre los cuales rige, deben ser resueltos según las normas que resulten aplicables conforme la CN y los tratados de derechos humanos. Aquí se desdibuja la defensa de la provincia accionada porque, como ya refiriera supra, en materia de tributos rige el principio de legalidad y o reserva (arts. 17 y 19 de la CN), de manera que si la ley no fija expresamente el tributo, mal puede hacerlo la Dirección General de Rentas, bajo el pretexto de interpretar el Código Fiscal. Es que las facultades reglamentarias de la DGR, no incluyen la de crear categorías legales de gravámenes.-----

----- De los fundamentos que anteceden se colige que corresponde hacer lugar al pedido de la parte actora y en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad de las Resoluciones N° 520/06; 178/08; 800/09 y 206/11 dictadas oportunamente por la Dirección de Rentas y la nulidad de todas las actuaciones derivadas de aquellas. **ASÍ LO VOTO.**-----

- ----- A la Segunda Cuestión el **Dr. Jorge Pflieger** dijo: -----  
----

----- Tal como se ha resuelto la presente, propongo al acuerdo: 1º) Hacer lugar a la demanda de inconstitucional impetrada por la parte actora contra la Provincia del Chubut; 2º) Declarar en consecuencia, inconstitucionales las Resoluciones N° 520/06, 178/08, 800/09 y

206/11 dictadas por la Dirección General de Rentas Provincial y la nulidad de los actos resoluciones y disposiciones que sean su consecuencia; 3°) Fijar las costas a la demandada vencida por aplicación del principio de la derrota (art. 69 del CPCC); 4°) Regular los honorarios profesionales del Dr. E. R. V., atento la extensión de los trabajos, la índole de las tareas llevados a cabo y el resultado obtenido en la suma de cuarenta (40) JUS (arts. 5, 6, 6 bis, 7, 13 y 46 de la Ley XIII N° 4), con más el IVA si correspondiere; 5°) No regular honorarios a los letrados de la accionada, por aplicación de lo dispuesto en el art 2° de la ley arancelaria, indicada en el punto 4°.--

----- A la Segunda Cuestión el **Dr. Daniel Alejandro Rebagliati**

**Russell** dijo: -----

----- Atento como he votado coincido con la propuesta efectuada por el

Dr. Pflieger para la presente cuestión. **ASÍ VOTO**.-----

-- A la segunda cuestión el **Dr. Alejandro J. Panizzi** dijo: -----

----- Atento como se resuelve el juicio, adhiero a la solución que a esta

cuestión da el primer votante.-----

A la Segunda Cuestión el **Dr. Raúl Adrián Vergara** dijo:-----

----- Adhiero a la solución propuesta por el Dr. Jorge Pflieger.-----

----- A la Segunda Cuestión el **Dr. Carlos Velázquez** dijo:-----

----- Por los mismos motivos, adhiero a la solución que a esta cuestión el señor Ministro que votó en primer término.-----

----- A la Segunda Cuestión el **Dr. Aldo Luis De Cunto** dijo: -----

----- En concordancia con lo resuelto en la lite, adhiero a la solución que a esta cuestión da el Dr. Jorge Pflieger.-----

----- Con lo que se dio por finalizado el acto quedando acordado dictar la siguiente: -----

----- **S E N T E N C I A** ----- **1°)**

**HACER LUGAR** a la demanda de inconstitucionalidad impetrada por T. N. S.A. y T. M. S.A. contra la Provincia del Chubut; y decretar la inconstitucionalidad de las

Resoluciones N° 520/06, 178/08, 800/09 y 206/11 dictadas por la Dirección General de Rentas de la Provincia del Chubut y la nulidad de los actos que sean su consecuencia.-----

----- **2°) COSTAS** a la demandada vencida (art. 69 del C.P.C.C.).-----

----- **3°) REGULAR** los honorarios del Dr. E. R. V. en la suma de cuarenta (40) JUS, con más el I.V.A. si correspondiere (artículos 5, 6, 6 bis, 7, 13 y 46 de la Ley XIII N° 4), sin regular honorarios a los letrados de la Provincia del Chubut por lo dispuesto en el artículo 2° de la misma normativa.-----

----- 4°) **REGÍSTRESE**, notifíquese y archívese.-----

Fdo. Dr. Jorge PFLEGER-Dr. Daniel A. REBAGLIATI RUSSELLDr.

Alejandro J. PANIZZI-Dr. Aldo Luis De CUNTO-Dr. Carlos A.

VELAZQUEZ-Dr. Raúl Adrián VERGARA.-----

RECIBIDA EN SECRETARIA EL **26 DE SEPTIEMBRE DEL AÑO 2.016**

REGISTRADA BAJO S. D. N° **09** /S.R.O.E./2016 CONSTE