



**PODER JUDICIAL  
DE NEUQUÉN**

**ACUERDO N° 51.** En la ciudad de Neuquén, capital de la Provincia del Neuquén, a un día de mes de noviembre del año dos mil diecinueve, se reúne en Acuerdo la Sala Procesal Administrativa del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia del Neuquén, integrada por los Señores Vocales **Doctores OSCAR E. MASSEI y EVALDO DARIO MOYA**, con la intervención de la Señora Secretaria de Demandas Originarias Doctora **Luisa Analía Bermúdez**, en autos caratulados: "**A-EVANGELISTA S.A. C/ PROVINCIA DEL NEUQUEN S/ ACCIÓN PROCESAL ADMINISTRATIVA**", Expte. N° OPAÑQ1 N° 4895/2014, venidos en apelación y, conforme al orden de votación oportunamente fijado, el Señor Vocal **Dr. Oscar E. Massei** dijo: **I.-** A fs. 226/231 (08/02/2019) se dictó sentencia definitiva por la cual se acogió la demanda interpuesta por A-Evangelista S.A. (en adelante AESA) y, en consecuencia, se dispuso la revocación de la multa por incumplimiento del pago de obligaciones fiscales, aplicada por la Provincia del Neuquén mediante Resolución Nro. 727/DPR/07 y el Acuerdo Fiscal que la confirma Nro. 02/14, con costas a cargo de la demandada.

**II.-** A fs. 233/240 (06/03/2019), la demandada - Provincia del Neuquén- interpone recurso de apelación contra dicho pronunciamiento, solicitando la revocación total de la misma, con costas a la actora. En subsidio, solicita se revoque la condena en costas imponiéndose en el orden causado o, eximiendo a su parte de éstas. A continuación expresa agravios.

En primer lugar, controvierte las apreciaciones que formula el Magistrado de grado en su sentencia, en base a las cuales estima que existió error excusable como causal eximente de la responsabilidad del contribuyente en la infracción endilgada (art. 45 del Código Fiscal).

Afirma que cuando la actora reconoció expresamente la deuda tributaria y se acogió al plan de regularización de deudas establecido en el Decreto Nro. 2106/10, se hizo aplicable lo allí dispuesto, esto es, se la tuvo por allanada incondicionalmente a la pretensión fiscal, por desistida y renunciada a toda acción y derecho vinculada con esa determinación de deuda, y se le impuso una multa por omisión de ingreso del impuesto.

Asegura que ello implicó un sometimiento voluntario de la accionante al régimen establecido en el Decreto mencionado, lo que impide cuestionar la determinación de la deuda o la multa impuesta por omisión de ingreso del impuesto.

En segundo lugar, cuestiona la existencia de "error excusable" afirmada en la sentencia de grado, en tanto estima que no existe "disparidad de interpretación" o "escasa claridad en los textos impositivos".

Indica que AESA incurrió (por lo menos 2 veces) en el mismo proceder respecto al incorrecto encuadre de la actividad que llevaba a cabo y que pudo haber consultado a la Dirección General de Rentas respecto al régimen que le era aplicable. Destaca que la empresa actora no acreditó en forma fehaciente la existencia de un error esencial de hecho o de derecho que ameritara la exculpación.

Explica que el ajuste impositivo efectuado por la Dirección General de Rentas, se fundó en que correspondía aplicar a la actividad llevada a cabo por AESA, el Decreto Provincial Nro. 1691/96, que regía desde el mes de junio del año 1996. Es decir, ya contaba con varios años de vigencia al momento de la determinación de la deuda, no siendo sostenible alegar desconocimiento o dificultad en su interpretación, tal como lo postula la actora.

Indica que el Decreto Nro. 1691/96 establece en sus artículos 1° y 2° que la actividad de "Transporte y Servicios

complementarios de la actividad hidrocarburífera" está alcanzada por la alícuota del 3% y el listado que configura su anexo es meramente enunciativo.

Cuestiona que el Magistrado haya estimado que la actora razonablemente pudo entender que su actividad quedaba fuera del ámbito de aplicación del Decreto Nro. 1691/96 en tanto su actividad encuadraba en el Anexo III del Decreto Nro. 4757/98, cuando las actividades mencionadas en dicho Anexo expresamente se encuentran excluidas de aquél Decreto.

En efecto, precisa que el Decreto Nro. 4757/98 en su Anexo III grava con una alícuota del 0% a actividades de construcción de inmuebles, aclarando expresamente que "quedan excluidas las de construcción que se relacionen directamente con las actividades de exploración y explotación hidrocarburíferas". Agrega que de todas las actividades que desarrolla la empresa, sólo una se refiere a la construcción pero de "redes de electricidad, de gas, de agua, de telecomunicaciones", no se trata de construcción de "inmuebles" ni tampoco es ajena a la actividad hidrocarburífera, por lo que no podría encuadrarse en el artículo siguiente al 199 del Código Fiscal ni, por ende, ampararse en su Decreto Reglamentario Nro. 4757/98.

Concluye que AESA no fue diligente ni prudente en el encuadre impositivo de la actividad que llevaba a cabo, lo que determina la inexistencia de error de hecho o de derecho, tal como lo asegura el pronunciamiento apelado.

Para finalizar indica que tampoco es cierta la afirmación que realiza la actora con relación a que nunca fue sancionada con multa por infracciones tributarias, dado que existe otra causa judicial entablada en virtud de la multa impuesta, por idéntica causal, convalidada por el Acuerdo Fiscal Nro. 02/13.

En subsidio, para el caso de que no se haga lugar a la revocación del fallo, solicita se revoque la imposición de costas a su parte, imponiéndolas en el orden causado o eximiendo a su parte de imponerlas.

Funda su petición en que fue una conducta indebida de AESA, la que motivó la imposición de la multa, dado que incumplió durante años sus obligaciones tributarias, hasta que se llevó a cabo una verificación integral, tornándose en la única responsable de la situación planteada.

**III.-** Mediante providencia de fecha 08/03/2019 (fs. 241) en la instancia de origen se concedió el recurso de apelación deducido, libremente y con efecto suspensivo, ordenándose el traslado de los agravios a la contraria.

La actora dio respuesta al traslado del recurso de apelación (fs. 243/247).

Luego de referenciar los aspectos más relevantes del fallo, el que considera ajustado a derecho, indica que la apelante extrae del Decreto Nro. 2106/10 -régimen de regularización fiscal al que adhirió la actora- consecuencias que no surgen de la normativa.

Admite que el Decreto mencionado establece que al adherirse a sus disposiciones el contribuyente debe desistir y/o renunciar a toda acción y derecho en relación con la deuda reclamada. Pero, aclara, en ningún momento su parte discutió la determinación de la deuda que se le efectuara luego de la adhesión, sino la aplicación de una multa por no haber existido en los hechos una conducta reprochable que permita aplicarle una sanción.

Señala que en la contestación de demanda, la Provincia dedicó sus esfuerzos en controvertir la existencia del alegado "error excusable", pero nunca hizo referencia al argumento que intenta introducir en la apelación, relativo a la imposibilidad de discusión de la multa en función del

allanamiento efectuado en el marco del Decreto Nro. 2106/10. En función de ello, solicita su desestimación.

Con relación a la alegada falta de demostración de la existencia de un error excusable, por entender que las normas en discusión -Decretos Nros. 1691/96 y 4757/98- resultaban de sencilla interpretación y aplicación, refiere que conforme lo tiene dicho la doctrina y jurisprudencia en general, sancionar al contribuyente que omitió el pago de tributos requiere de un análisis de intencionalidad.

Afirma que para ello deberá evaluarse si el supuesto incumplimiento obedece a una actitud deliberada o intencional como requiere la conducta infraccional atribuida, en cuyo caso corresponderá sancionar o si, por el contrario, la conducta del contribuyente, a pesar de no ser compartida por el Fisco, merece ser reconocida como razonable y prudente; en este último caso, aun en la hipótesis de persistirse en el reclamo, no procedería la aplicación de multa.

Explica que el diferendo entre las partes tuvo origen en la alícuota aplicable en el impuesto a los ingresos brutos para la actividad que desarrolla AESA. Así, indica que mientras su parte consideró aplicable la alícuota general del dos por ciento (2%) prevista por la Ley Impositiva Nro. 1357 para las actividades relacionadas con prestaciones de obras y servicios, la Provincia del Neuquén consideró aplicables las siguientes alícuotas: a) la del 3% para las actividades comprendidas en el sector "transporte y servicios complementarios de la actividad hidrocarburífera" detalladas en el Anexo I del Decreto Nro. 1691/96 y, b) la del 2,25% cuando estas actividades se desarrollen en la etapa industrial.

Continúa diciendo que su parte planteó que ninguna de las actividades desarrolladas por AESA encuadraba dentro del Anexo I del Decreto Nro. 1691/96, por lo que en función

del principio de legalidad, las disposiciones de tal Decreto no le resultaban aplicables y por ello, se decantaba por encuadrar su actividad en la alícuota general del 2% prevista en la Ley Impositiva.

Indica que, en su sentencia, el A quo confirmó que el razonamiento de AESA se encontraba justificado, aun cuando no coincidiera con el criterio fiscal, asumiendo la inexistencia de "intencionalidad" dado que "la normativa aplicada era como mínimo ambigua, vaga, carente de precisión e invitaba a la disparidad interpretativa", haciendo hincapié en el carácter "abierto" de la normativa fiscal.

Alega que para la resolución de la presente causa no se trata de evaluar si AESA ha carecido de diligencia al no estudiar debidamente la situación y tributar conforme a derecho -aunque no se ha demostrado un accionar culposo- sino que lo que corresponde analizar es si puede la demandada hacer una extensión analógica de la ley fiscal a supuestos no contemplados expresamente en la norma y bajo esa interpretación, imponer a su parte una sanción.

En función de lo expuesto, estima que se encuentra despejada toda sospecha acerca del deber de cuidado que su parte ha puesto en su proceder fiscal, evidenciando en todo momento una conducta transparente, que despeja toda duda de un actuar engañoso, razón por la cual estima infundado este agravio.

Finalmente, responde el cuestionamiento sobre la imposición de las costas que realizó el Magistrado en su sentencia.

Estima que de ninguna forma puede concluirse que su parte ha sido responsable de la situación planteada, por haberse adherido al régimen instaurado por la Provincia para regularizar una situación fiscal como contribuyente, menos aun cuando se ha reconocido la existencia de un "error excusable"

como eximente de responsabilidad. Por ello, estima que debe desecharse también este agravio.

Mantiene reserva del caso federal y formula petitorio.

**IV.-** A fs. 253/258 obra dictamen del Sr. Fiscal General.

Afirma que coincide con el agravio de la apelante, en tanto a partir del considerando V del fallo, se evidencia un desvío de las premisas jurídicas sentadas al comienzo del pronunciamiento.

Así, afirma que si bien el Juez reconoce que existió un allanamiento a la pretensión fiscal por parte del accionante, y que no se encontraba en discusión la constitucionalidad de la determinación de oficio ni del Decreto Nro. 1691/96, luego se aparta de tales premisas para adentrarse en indagaciones que no habían sido concretamente introducidas por la accionante.

Señala que no se trataba de pensar si era un error posible, sino de determinar si se trató de un error real y excusable el alegado por la actora. Agrega que el examen de la cuestión debió trasladarse a la situación y circunstancias del momento en que las autoridades y profesionales de la empresa determinaron el impuesto durante los periodos involucrados, para determinar si acreditaron que no tuvieron o pudieron tener -aplicando la diligencia necesaria- conocimiento de que la alícuota del 2% no era la que gravaba sus actividades.

Aclara que en su demanda la actora no describió ni ahondó en la interpretación del Decreto Nro. 1691/96 ni reparó en el carácter enunciativo de las actividades por él abarcadas, sino que genéricamente mencionó que no encontró a la actividad que desarrollaba incluida en el anexo y por lo tanto la consideró excluida del alcance de dicho Decreto. Dice que la actora basó su error excusable en la interpretación que

hizo del Decreto Nro. 4757/98 sobre el cual se explayó en la demanda y que dijo que la determinó a considerarse fuera del Decreto Nro. 1691/96.

Asimismo, indica que nunca acreditó que el pretendido error fuera excusable, porque si una mera consulta a la DPR hubiera despejado la duda, no se puede exculpar a la contribuyente de persistir en la supuesta incertidumbre durante años. La negligencia, afirma, no puede excusarse sino que al contrario, determina la culpabilidad del infractor por omisión culposa o imprudente.

Finalmente, remite al dictamen del Fiscal Jefe obrante a fs. 213/222 en cuanto a la base de cálculo de la multa impuesta, en función de lo expuesto por este Cuerpo en el Acuerdo "Gotlip" (Ac. N° 123/17).

Propicia se declare procedente la apelación interpuesta y se revoque la sentencia de primera instancia, rechazándose la demanda en todas sus partes.

**V.-** Corresponde a este Cuerpo -como condición necesaria previa a ingresar al análisis de los argumentos introducidos como hipotéticos agravios- la verificación ordenada de la eventual concurrencia de los recaudos y exigencias impuestas por las fuentes de regulación del recurso de apelación contra la sentencia definitiva de primera instancia.

**a.** En cumplimiento del art. 7 Ley Nro. 2979, se ha dado cuenta oportuna de la recepción de las actuaciones, con debida notificación a las partes (art. 7 párrafo 1° Ley N° 2979).

**b.** En los términos de los arts. 6 párrafo final Ley Nro. 2979 y art. 4 inciso "a" Ley Nro. 1305 -texto Ley Nro. 2979- esta Sala Procesal Administrativa resulta competente para entender en el presente recurso de apelación.

**c.** Realizada la verificación de la forma de concesión del recurso de apelación (cfr. art. 276 CPCyC), no se advierten defectos ni fundamentos para revisar lo decidido en la instancia de grado, en la oportunidad del art. 6 Ley Nro. 2979.

En conclusión, cumplidos los recaudos exigibles para la intervención revisora que se solicita a este Cuerpo, y verificado que se han superado las exigencias y cargas sin mengua de las garantías procesales, corresponde ingresar a la consideración de los argumentos con los que la apelante insta la revisión del fallo de grado.

**VI.-** La apelante pretende la revocación total del pronunciamiento de primera instancia que hiciera lugar a la demanda, con costas a su cargo.

Para así decidir, el Magistrado estimó que existió un error excusable de derecho -fundado en la falta de claridad en la normativa fiscal- que llevó a la actora a la creencia razonable de hallarse incluida en las actividades alcanzadas por el Anexo III del Decreto 4757/98 y, en consecuencia, tributar el impuesto a los ingresos brutos por una alícuota menor a la que le correspondía, según el criterio de la Administración Fiscal. Como consecuencia de ello, y en la inteligencia de que no se configuró el elemento subjetivo necesario para la punición de la conducta del contribuyente, dispuso la revocación de la multa impuesta mediante Resolución Nro. 727/DPR/07 y confirmada por el Acuerdo Fiscal Nro. 02/14.

Como primer agravio, la Provincia apelante cuestiona que el sentenciante no valoró los términos del Decreto Nro. 2106/10 al que adhirió la actora, dado que el mismo prescribe que podrán regularizarse las deudas "...siempre y cuando el contribuyente y/o responsable se allanare incondicionalmente a la pretensión fiscal y en su caso,

desista y renuncie a toda acción y derecho, incluso el de repetición." (art.3°).

En esa inteligencia, afirma que la adhesión al plan de pagos que formuló la actora por las diferencias en el impuesto a los ingresos brutos determinados por el Fisco Provincial, no habilitaba la discusión posterior de la multa que le fuera impuesta como consecuencia de la omisión en el ingreso del impuesto.

Sin embargo, tal como lo advierte la actora, este argumento no fue introducido por la demandada en su contestación y, por ende, no pudo ser considerado por el A quo al momento de resolver la controversia.

En efecto, en su contestación obrante a fs. 66/69, la Provincia centra su defensa en la inexistencia de "error excusable" en la conducta del contribuyente y si bien se refiere a las actuaciones administrativas y da por reproducidos los argumentos expuestos en la Resolución Nro. 727/DPR/07 y el Acuerdo Fiscal Nro. 02/14, ninguno de ellos hace mención a la circunstancia de que por adherir al plan de facilidades de pago previsto en el Decreto Nro. 2106/2010, dicho "allanamiento incondicional a la pretensión fiscal" (art. 3°) importe desistir de la posibilidad de cuestionar las multas que se impongan como consecuencia de no haber liquidado y pagado el impuesto de conformidad con la normativa fiscal aplicable.

Esta Alzada "... no realiza un nuevo juicio, sino que, por el contrario, (...) se encuentra más limitada que el juez de primera instancia, pues debe limitar su labor a los agravios vertidos por el apelante, que son sometidos a su apelación. Estos agravios son los que delimitan la personalidad de la apelación, marcando los límites del conocimiento de la alzada, no pudiendo pronunciarse más allá de los peticionado por las partes en sus escritos

introdutorios que hayan sido propuestos a la decisión del juez de primera instancia..." (cfr. Arazi-Rojas, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, comentado... Tomo I. Rubinzal-Culzoni Editores, Santa Fe, 2001, p. 846).

Luego, siendo que el agravio que intenta introducir en la apelación no ha sido un capítulo sometido al Juez de primera instancia, razón por la cual no puede ser revisado por esta vía (art. 277 del CPCC), corresponde su desestimación.

**VII.-** Distinta es la solución que cabe acordar al segundo agravio expuesto por la apelante, en razón de que no se encuentra configurado ni acreditado el pretendido "error excusable" en base al cual el Magistrado de grado cimienta su razonamiento que concluye con el acogimiento de la demanda.

El pronunciamiento apelado comienza el análisis de la controversia delineando los presupuestos que exige el Código Fiscal y la doctrina tributarista en general para tener por configurada la infracción fiscal sancionada con multa.

Así, refiere que "De acuerdo al artículo 44 del Código Fiscal vigente al momento de la controversia (t.o. 1997) el incumplimiento total o parcial de las obligaciones fiscales constituirá omisión y podrá ser reprimido con multa graduable entre el 25% y el 200% del monto de la deuda."

Luego, el sentenciante centra el foco del análisis en la existencia de un error excusable, como eximente de responsabilidad. Señala que "quien pretende exculparse en el campo fiscal con fundamento en la ignorancia o el error debe 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 (Fallos: 319:1524)".

Como se advierte, la existencia de error excusable como eximente de responsabilidad en materia tributaria, tiene como condición *sine qua non* el análisis de la conducta del

contribuyente en función de los presupuestos fácticos que sirvieron de fundamento objetivo de la sanción, para lo cual deviene imprescindible la evaluación de la prueba rendida por quien invoca tal causal de exculpación.

Sin embargo, del recorrido de análisis que efectúa el Magistrado no puede extraerse una evaluación de la prueba rendida que permita obtener la certeza de la existencia de un "error excusable" en la infracción de la ley tributaria.

Por el contrario, la argumentación se circunscribe a la formulación de una exégesis en abstracto respecto de la presunta obscuridad de los términos en que fuera redactada la normativa fiscal aplicable y el convencimiento de que la conducta de la actora era esperable ante la dificultad de encasillamiento de su actividad.

Así, el Juez de grado tuvo por configurado el aspecto objetivo de la omisión sancionatoria por la circunstancia de que la empresa actora se allanó a la pretensión fiscal. Señala que "el aspecto objetivo de la omisión sancionada no está controvertido y de hecho la contribuyente se allanó a la pretensión fiscal."

Mas, cuando analiza la existencia del elemento subjetivo, si bien destaca que la carga de la prueba le cabe al recurrente "pues en presencia de la materialidad de la infracción incumbe al contraventor la prueba de descargo" agregando que "no basta la alegación de la ignorancia de los preceptos legales", y que "quedará en cabeza del contribuyente omiso probar la eventual causal de exculpabilidad de su conducta para quedar exento de pena", no vuelca su análisis a la conducta desplegada por el contribuyente, sino que se limita a criticar la normativa fiscal.

En efecto, el *A quo* realiza un repaso de la normativa fiscal vigente -Decretos Nro. 1691/96 y Nro.

4757/98- concluyendo que la misma es "ambigua, vaga, carente de precisión e invitaba a la disparidad interpretativa".

Afirma que "la tasa general para las actividades de comercialización y de prestación de obras y servicios es del 2%, salvo que tengan otro tratamiento previsto en la propia ley (art. 199 C.F. t.o. 1997)" y en base a ello, estima que "AESA pudo entenderse incluida dentro de la alícuota general del 2%, pues de hecho no existe otra disposición del Código Fiscal o de otra Ley tributaria que motive una diferente interpretación".

A continuación analiza el Decreto Nro. 1691/96, concluyendo que al describir las actividades del "sector transporte y servicios complementarios de la actividad hidrocarburífera" en forma "meramente enunciativa" dio lugar al equívoco en que incurrió la contribuyente y va más allá, afirmando que el legislador "creó un hecho imponible abierto", cuestión que no había sido alegada ni controvertida por las partes.

Asimismo, el *A quo* cuestiona el informe fiscal realizado en el marco de la determinación de oficio (fs. 691 del expte. administrativo 3795-011661/2007) destacando que "la determinación fiscal se limitó a citar las actividades de la empresa, pero sin subsumirlas concretamente en ninguna de las actividades generadoras de la alícuota del 3% que describe el Anexo I del Decreto Nro. 1691/96" cuando, en rigor, la determinación fiscal no constituye materia de esta controversia, dado que el accionante se allanó a la pretensión del Fisco, ingresando las diferencias en el impuesto en la forma en que la Dirección Provincial de Rentas le requirió.

Del recorrido argumental que formula el Magistrado no se vislumbra cuál ha sido la conducta de la contribuyente que permitiría encuadrar su accionar bajo la figura del "error excusable".

Por el contrario, en el pronunciamiento se concluye que la "falta de precisión" de la normativa fiscal y la "disparidad de interpretación a la que invitaba" por sí sola justificó el accionar errado de la empresa actora quien tributó amparada en la normativa que establecía una alícuota inferior a la que le correspondía.

Sin embargo, la "mera discrepancia en la interpretación de las normas no puede fundar el error excusable, por cuanto si así fuese, bastaría dar un entendimiento deliberado a las prescripciones de la ley para justificar su incumplimiento" (CNACAF, Sala III causa "Florida del Tupungato S.A. c/ E.N. AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva, Sent. del 31/07/2018).

No se menciona -tampoco se acredita en la causa- la existencia de dictámenes contradictorios del Fisco Provincial, resoluciones interpretativas de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral (del 18/08/77) o siquiera la existencia de una consulta del contribuyente al organismo fiscal a fin de lograr disipar la duda con relación a la alícuota que debía tributar según la normativa que le era aplicable.

El accionante no alega ni prueba la existencia de alguna pieza fundamental que permita de alguna forma avalar su interpretación de una normativa fiscal vigente desde el año 1996.

Ello no implica desconocer el principio de legalidad en materia tributaria (art. 143 de la C.P.) que se traduce en la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones, para que los contribuyentes puedan ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria (Fallos 253:332, 312:912, 315:820, 316:1115, 319:3208).

Por el contrario, importa asumir que para que proceda el error excusable éste debe ser probado y además invocado en forma específica (no genérica), lo que no ocurrió

en el caso, ya que la actora se limitó a indicar que se consideraba incluida en el Decreto Nro. 4757/98, sin dar apoyatura argumental alguna a su tesis, ni explicitar, de manera concreta y atendiendo a las circunstancias de la causa y a las normas aplicables, en qué consistió su equívoco.

La jurisprudencia en general ha propuesto un criterio restrictivo para admitir el error como eximente de culpabilidad en materia tributaria y se ha considerado que queda configurado cuando se acredita de un modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no se tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta, y que dicho error requiere para su viabilidad que sea esencial, decisivo e inculpable, aspectos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon la conducta del contribuyente a quien se le atribuye la infracción tributaria (Fallos 319:1524).

En función de ello, la mera invocación de la actora de que su actividad se hallaba incluida en el Decreto Nro. 4757/98 no basta para configurar el error excusable, máxime cuando mayormente su actividad se encontraba relacionada con "actividades de exploración y explotación hidrocarburífera" (cfr. surge del informe técnico obrante a fs. 808/812 del expte. 3795-011661/07) y, fundamentalmente, cuando en los considerandos del citado Decreto se establece en forma expresa que la causa de su dictado fue definir en forma certera qué actividades relativas a la construcción quedaban comprendidas en la reducción de la tasa del cero por ciento (0%), excluyendo expresamente a aquellas alcanzadas por el Decreto Nro. 1691/96 -Anexo I- y aquellas que, aun cuando no se encontraren comprendidas en el Decreto Nro. 1691/96, se relacionaren en forma directa con la exploración y explotación hidrocarburífera siempre que se ejecutaren dentro las áreas

de exploración y explotación definidas como tales por la Ley Nro. 17319 y sus modificatorias (art. 1 y 2 del Decreto Nro. 4757/98).

Desde esta perspectiva, la simple disparidad en la interpretación de la normativa que menciona el *A quo* como causal eximente no puede influir positivamente en la calificación de la conducta del contribuyente, quien tenía a su alcance las herramientas para despejar cualquier duda hermenéutica que pudiera surgir respecto al encuadre de su actividad, sobre todo tratándose de una empresa de larga trayectoria en el mercado, controlada por YPF S.A. (cfr. fs. 717 del expte. 3795-011661/2007) que habitualmente desarrolla trabajos de construcción, montaje y ejecución de obras públicas o privadas, preponderantemente referidos a la actividad hidrocarburífera.

Al respecto, se comparte el criterio según el cual "...la recurrente, por tratarse de una empresa de cierta entidad, pudo informarse convenientemente acerca de su obligación y del alcance de ella. Pero, más aún, la empresa hoy recurrente tiene a su disposición, en caso de duda, el remedio de la consulta con el órgano recaudador competente. Es por eso que, en materia tributaria, y tratándose de empresas comerciales, tal error es poco menos que inexistente en la práctica, con la característica de excusable." (cfr. Tribunal Superior de Justicia de la CABA, in re "Compañía Meca SA c/ DGR (Res. n° 429 DGR/2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR s/ recurso de inconstitucionalidad concedido" y sus acumulados expte. n° 2538/03: "GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en 'Compañía Meca SA c/ DGR (Res. n° 429/DGR/2000) s/ recurso apel. jud. c/ decisiones de DGR (art. 114 Cod. Fiscal)'" y expte. n° 2585/03: "Compañía Meca SA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en 'Compañía Meca SA c/ DGR

(Res. n° 429/DGR/2000) s/ recurso apel. jud. c/ decisiones de DGR (art. 114 Cod. Fiscal)'-Sentencia del 12/8/2004.

Aun situados en la hipótesis planteada por el Magistrado, de haber habido oscuridad de la normativa fiscal aplicable, la accionante no evidenció una conducta diligente frente a ello -como, por ejemplo, hubiera sido elevar una consulta al organismo fiscal o citar antecedentes de otros contribuyentes que tributaran bajo igual régimen, etc.- sino que, en un proceder -al menos negligente- se limitó a ingresar el impuesto aplicando una normativa que preveía una alícuota menor -a aquella determinada en el Decreto Nro. 1691/96- exponiéndose a que la Dirección Provincial de Rentas iniciara el procedimiento de determinación de oficio para luego, acogerse a un régimen de facilidades de pagos por las diferencias en el impuesto ingresado, allanándose a la determinación de la deuda.

Se insiste: la normativa fiscal involucrada no se presentaba como oscura, ambigua o de imposible interpretación para el contribuyente. Pero, aun posicionándonos en dicha senda argumental, no se evidencian probanzas que permitan adjudicar a la actora una conducta diligente y proactiva en torno a despejar sus dudas interpretativas con carácter previo a liquidar el impuesto.

Por lo demás, tampoco resulta aplicable al caso el precedente "Schlumberger" (Ac. Nro. 18/13) dictado por esta Sala -en anterior composición- y traído a colación por el sentenciante, a fin de justificar la existencia de un "error excusable".

En efecto, en dicha causa la empresa actora perseguía la repetición de las sumas abonadas en concepto de impuesto a los IIBB, en función de que cuestionaba la inclusión de su actividad bajo las normas del Decreto Nro. 1691/96 y, consecuentemente, la sanción de multa que se le

había impuesto por omisión de cumplimiento de su obligación fiscal.

El pronunciamiento de esta Sala, revocó la determinación fiscal efectuada por la Dirección Provincial de Rentas, en tanto entendió que la actividad principal llevada a cabo por Schlumberger en el contrato suscripto -y por el cual se le había efectuado una determinación de oficio- no encuadraba en ninguno de los incisos del Anexo I del mencionado Decreto, aun cuando estuviera referida a la actividad hidrocarburífera, de forma tal que caía en la alícuota general del 2%. Para ello, el Tribunal realizó un pormenorizado análisis del contrato que servía de base para la determinación impositiva, del servicio que llevaba a cabo Schlumberger y de los incisos previstos en el Anexo I del Decreto Nro. 1691/96, llegando a la conclusión de que dicha actividad no se encontraba prevista y que no era posible la aplicación analógica de sus términos.

Pero, en ninguna parte se analizó si la conducta de la contribuyente encuadraba en "error excusable" a fin de revocar la multa impuesta, puesto que habiendo caído la causa objetiva por la cual fuera impuesta la multa -omisión de ingreso del tributo- la misma fue dejada sin efecto.

Luego, sus conclusiones no son aplicables a la especie por no coincidir el sustrato fáctico y las pretensiones debatidas: allí la actora cuestionó la determinación fiscal, solicitó la repetición del impuesto y la revocación de la multa impuesta en consecuencia. Aquí, en cambio, la actora se allanó a la determinación fiscal, abonando las diferencias en el impuesto a los ingresos brutos, reconoció su error al liquidar el tributo y se limitó a cuestionar la multa fundada en la pretendida existencia de un error excusable.

En virtud de ello, los argumentos allí expuestos no son trasladables a la especie como precedente, dado que la revocación de la multa obedeció a la inexistencia de deuda por parte del contribuyente que había liquidado correctamente el impuesto, sin que se hubiera analizado la existencia de error de derecho como eximente de la sanción.

En estas condiciones, cabe hacer lugar al agravio de la apelante, en tanto no se encuentra acreditada la existencia de un error excusable que permita eximir a la actora de la sanción de multa por infracción al art. 44 del Código Fiscal.

**VIII.-** Luego, siendo procedente la revocación del pronunciamiento apelado por inexistencia de error excusable, cobra virtualidad el planteo introducido por la actora en su demanda referido al *quantum* de la multa discutida, el que cabe analizar en esta instancia.

En efecto, AESA plantea como pretensión subsidiaria en caso de confirmarse la multa impuesta, que se calcule nuevamente el monto de la misma excluyendo de su base los intereses resarcitorios ingresados en el plan de regularización.

Argumenta que el artículo 65 del Código Fiscal establece que la multa debe aplicarse sobre el "monto del gravamen", lo que interpreta que se encuentra referido al "monto del tributo adeudado", es decir, únicamente al capital y no a los intereses, caso contrario, dice, se hubiera referido al gravamen y sus accesorios.

En apoyo a su postura transcribe los artículos 24, 46, 83, y 187 del Código Fiscal, donde el legislador utiliza el término "gravamen" como sinónimo de "tributo". Como consecuencia de ello, estima que en el caso de la multa, ésta debe liquidarse considerando únicamente lo debido en concepto de tributo -capital- y no los intereses devengados.

Alega que la primera fuente de interpretación es la ley y cuando ella no presenta oscuridad en sus términos no cabe apartarse de la misma. En función de ello, plantea la inconstitucionalidad del Dictamen Nro. 34/11 de la Dirección General Técnica y Legal de la Dirección Provincial de Rentas que invoca la contraparte y avala el Tribunal Fiscal por contravenir el principio de legalidad tributaria (arts. 4, 17 y 75 inc. 2 de la Constitución Nacional) en cuanto establece que el monto del gravamen es la suma de capital más intereses.

Agrega que las multas sólo pueden ser determinadas sobre el monto original del incumplimiento -capital- dado que la inclusión de los intereses -en la medida que revisten un resarcimiento de tipo civil tendiente a compensar al Fisco, en su caso, la falta de ingreso de los fondos en término- implica que el simple transcurso del tiempo constituye para el supuesto infractor una sanción de tipo penal, cuestión que resulta, a su juicio, palmariamente irrazonable.

Puntualiza que no cabe perder de vista la finalidad de la sanción, que no tiene en miras resarcir al acreedor por la falta de disponibilidad del capital en tiempo oportuno sino que reviste carácter de pena para el infractor por incumplir una obligación legal en término.

Por su parte la demandada en su responde (fs. 66/69) controvierte tal interpretación, afirmando que el artículo 65 del Código Fiscal Provincial vigente al momento de la infracción, refiere que la multa debe calcularse sobre el monto del gravamen dejado de abonar, lo que en términos de matemática financiera, importa "la cantidad de dinero que se tiene que pagar o que se recibe al finalizar el plazo pactado" concluyendo que constituye "la suma de capital más intereses".

Afirma que, en su acepción común, la palabra "monto" es la suma de varias partidas conforme lo establece el

Diccionario de la Lengua Española 2005 Ed. Espasa-Calpe, definición que coincide con el proceder del Fisco.

Cabe señalar que, conforme lo determina la Resolución Nro. 727/DPR/07 del 26/12/2007 cuestionada, la multa fue originalmente impuesta por las omisiones impositivas de los periodos 01/2002 a 04/2007, en el marco del artículo 44 del Código Fiscal (T.O. 1997) vigente al momento de dictarse la mencionada Resolución. Posteriormente, y como consecuencia del recurso de reconsideración deducido oportunamente por la actora en sede administrativa, la DPR dictó la Resolución Nro. 137/DPR/2012, donde procedió a readecuar el monto de la multa impuesta reduciéndola a 2/3 del mínimo legal, aplicando el nuevo artículo 68 segundo párrafo del Código Fiscal (Ley 2680), lo que fue confirmado por el Acuerdo Fiscal Nro. 02/14.

Esta Sala -en distinta composición- tuvo oportunidad de expedirse sobre la interpretación que cabía otorgar a los términos del anterior artículo 44° del C.F. (T.O. 1997) en el precedente "Gotlip" (Ac. Nro. 123/2017), siendo sus conclusiones plenamente aplicables al actual artículo 65 del Código Fiscal vigente (Ley Nro. 2680), pese a su distinta redacción.

En efecto, el artículo 44 del Código Fiscal (T.O. 1997) prescribía:

"El incumplimiento total o parcial de las obligaciones fiscales constituirá omisión y podrá ser reprimido con multa graduable entre el veinticinco por ciento (25 %) y el doscientos por ciento (200%) del monto de la deuda. No incurrirá en omisión ni será pasible de la multa, quien deje de cumplir total o parcialmente una obligación fiscal por error excusable en la aplicación al caso concreto de las normas de este Código y de las leyes fiscales especiales."

Dicho artículo fue reemplazado por el artículo 65 (Ley 2680) que reza:

"El incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, o del deber de actuar como agente de retención, percepción o recaudación constituirá omisión de tributo y será reprimido con una multa graduable entre el veinticinco por ciento (25%) y el cien por ciento (100%) del monto del gravamen dejado de abonar, de retener, percibir o recaudar. (...) No incurrirá en la infracción prevista quien demuestre haber dejado de cumplir total o parcialmente con su obligación tributaria en razón de hallarse afectado por error excusable de hecho o de derecho."

En lo que aquí interesa, la expresión "monto de la deuda" que prescribía el artículo 44 del Código anterior, ha sido reemplazada por "monto del gravamen" en la Ley Nro. 2680. Mas, esta diferencia se presenta como meramente semántica a los efectos de establecer la base de cálculo de las multas, conforme la exégesis efectuada por este Cuerpo en el precedente citado.

En efecto, en la causa "Gotlip" esta Sala precisó que "si acudimos a la acepción corriente de los términos utilizados por la normativa fiscal, conforme surgen del Diccionario de la Real Academia Española, se entiende por monto a la "m. Suma de varias partidas"; deuda "f. Obligación que alguien tiene de pagar, satisfacer o reintegrar a otra persona algo, por lo común dinero.", y se define a la deuda tributaria como "f. Der. Importe que resulta de la liquidación tributaria" (cfr. <http://www.rae.es/>).

Como se advierte, la propia regulación legal establece que la forma de cálculo del importe de la multa será un porcentaje de una escala entre máximos y mínimos que se calcula sobre todos los conceptos o partidas que integran la

liquidación -esto es, monto de la deuda-, que en el caso está representado por el capital y los intereses devengados al momento de la determinación." (cfr. Ac. Nro. 123/17).

Estos conceptos son plenamente aplicables a la locución "monto del gravamen" utilizada por el legislador en el artículo 65 del C.F. analizado, dado que lo que define que la base de cálculo de la multa será la suma de todas las partidas que integran la liquidación es la palabra "monto", siendo la acepción de gravamen "m. carga (impuesto o tributo)".

En virtud de ello, sea que el análisis propuesto por el actor se realice bajo uno u otro régimen legal fiscal, las conclusiones no varían.

Esta exégesis es concluyente a efectos de descartar la vulneración del principio de legalidad tributaria introducido por la actora como pretendida inconstitucionalidad, cuestión que tampoco fue debidamente fundada.

Por lo demás, considerando que el monto de la multa impuesta guarda relación con el monto de la deuda determinada por los periodos fiscales omitidos 01/2002 a 04/2007 (cfr. Res. Nro. 727/DPR/07), que luego fuera rectificada mediante Res. Nro. 137/DPR/12 reduciéndola a 2/3 del mínimo legal correspondiente, por aplicación del segundo párrafo del artículo 68 del C.F. (Ley Nro. 2680) (cfr. fs. 1365/8 del expte. administrativo 3795-011661/07 Cuerpo VII), no se advierte que la misma resulte irrazonable o desproporcionada en tal forma que configure un exceso de punición.

Sobre estas bases, cabe rechazar el cuestionamiento actoral en lo que respecta al *quantum* de la multa impuesta mediante Res.727/DPR/07 y rectificada por Res. 137/DPR/12.

**IX.-** Finalmente, en función de cómo se resuelve la cuestión, por aplicación del artículo 279 del C.P.C.C. de

aplicación supletoria en la materia, se considera que no existe causal para apartarse del principio objetivo de la derrota, razón por la cual cabe imponer las costas de primera instancia a la actora perdedora (art. 68 del CPCC).

**X.-** En razón de las consideraciones vertidas, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto y, en consecuencia revocar la sentencia de primera instancia, rechazando la demanda en todas sus partes, con expresa imposición de costas de ambas instancias a la actora atento su carácter de vencida, debiéndose regular los honorarios correspondientes a esta instancia, conforme pautas del art. 15 Ley de Aranceles.

El Señor Vocal **Doctor EVALDO DARIO MOYA** dijo: comparto la línea argumental desarrollada por el Dr. MASSEI, como así también sus conclusiones, por lo que emito mi voto del mismo modo. **MI VOTO.**

De lo que surge del presente Acuerdo, habiéndose dado intervención al Sr. Fiscal General, **SE RESUELVE:** **1°)** HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la Provincia del Neuquén, **REVOCAR** la sentencia de primera instancia de fecha 08/02/2019 obrante a fs. 226/231 y, en consecuencia, **RECHAZAR** la demanda interpuesta por A-EVANGELISTA S.A. (AES) en todas sus partes, con expresa imposición de costas a su cargo en virtud del principio objetivo de la derrota (art. 68 y art. 279 del C.P.C.C. de aplicación supletoria) **2°)** Imponer las costas de Alzada a la parte recurrida en su calidad de vencida (arts. 68 C.P.C.C.). **3°)** Regular los honorarios de los letrados intervinientes en esta Alzada, en el 30% de la cantidad que se fije para los honorarios de primera instancia (art. 15 de la Ley Nro. 1594). **4°)** Regístrese, notifíquese electrónicamente, y, oportunamente, vuelvan los autos a origen.

Con lo que se dio por finalizado el acto que previa lectura y ratificación firman los Magistrados presentes por ante la Actuaria, que certifica.

Dr. OSCAR E. MASSEI - Dr. EVALDO DARIO MOYA  
Dra. LUISA A. BERMÚDEZ - Secretaria