PODER JUDICIAL DE NEUQUÉN

ACUERDO N° 58. En la ciudad de Neuquén, capital de la Provincia del Neuquén, a los trece días 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 Darío Moya**, con la intervención de la señora Secretaria de Demandas Originarias Doctora **Luisa Analía Bermúdez**, en autos caratulados: "**AESA C/ PROVINCIA DE NEUQUEN S/ ACCIÓN PROCESAL ADMINISTRATIVA**", **Expte. N° OPANQ1 N° 4720/2014**, venidos en apelación y, conforme al orden de votación oportunamente fijado, el Señor Vocal **Doctor Oscar E. Massei** dijo: **I.-** A fs. 243/248 (11/02/2019) se dictó sentencia definitiva por la cual se acogió parcialmente la demanda interpuesta por AESA. Se rechazó la pretensión principal de revocar la multa por omisión fiscal impuesta por la Dirección Provincial de Rentas y confirmada por el Acuerdo Fiscal Nro. 02/13 y, se admitió la pretensión interpuesta en subsidio, excluyendo de la base de cálculo de la multa el importe correspondiente a los intereses, para lo cual se ordenó a la demandada que practicara nuevamente la liquidación. Asimismo, impuso las costas en un 15% a la demandada y un 85% a cargo de la actora.

II.- A fs. 256/259 (06/03/2019), la actora AESA interpuso recurso de apelación contra dicho pronunciamiento, solicitando que se revoque parcialmente la sentencia, acogiéndose su pretensión principal de dejar sin efecto la multa impuesta por la DPR.

En primer lugar, realiza un repaso de los antecedentes que dieron lugar a la acción.

Refiere que, luego de que la DGR realizara una fiscalización a su parte, mediante intimación de fecha

10/11/2011 se reclamaron ciertas diferencias en el Impuesto a los Ingresos Brutos (IIBB) por los períodos 05/2007 a 02/2011, ambos inclusive, dado que el fisco detectó un error en la alícuota aplicada por la Compañía respecto a su actividad de ingeniería, construcción, operación y mantenimiento de plantas y yacimientos.

Relata que en forma previa a la notificación de la apertura del procedimiento determinativo por parte de la DPR, el 25/11/2011 AESA ingresó los importes reclamados por el fisco provincial en el Plan de Regularización, totalizando la suma de $7.466.125,29 en concepto de capital e intereses.

Continúa diciendo que luego de haber ingresado tales sumas al Fisco, el 17/02/2012 la DPR notificó a AESA la Resolución 059/DPR/12 mediante la cual se dispuso el inicio de un sumario para evaluar la procedencia de la multa por omisión de impuestos prevista en el artículo 65 del Código Fiscal.

Afirma que el 13/03/12 AESA presentó descargo solicitando se dejara sin efecto el sumario y la multa, lo que fue resuelto mediante Res. 151/DPR/12 por medio de la cual se desestimó el descargo y se aplicó una multa consistente en 1/3 del mínimo legal, por aplicación del artículo 68 segundo párrafo del C.F., ascendiendo la misma a $616.275,95. Esto fue confirmado mediante el Acuerdo Fiscal Nro. 2/13.

A continuación explicita sus agravios.

Indica que la sentencia apelada rechaza la demanda con base en que el error de derecho invocado no sería excusable, pese a que en la causa homóloga -Nro. 4895/2014- cuyo reclamo es idéntico al presente aunque por períodos fiscales anteriores -01/2002 al 04/2007- el Magistrado entendió que existió error excusable. Cuestiona que el rechazo de la acción se fundamente en una cuestión de fechas.

Relata los pormenores de la causa Nro. 4895/2014, donde el *A quo* tuvo por configurado el error de derecho

excusable dado que la normativa aplicable a los efectos de la liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos invitaba a la disparidad interpretativa. Acompaña copia de aquélla sentencia.

Controvierte que en las actuaciones de marras se haya rechazado la demanda fundado en que al ser un reclamo por periodos fiscales posteriores a los del Expte. Nro. 4895/2014, se consideró que AESA "no podía desconocer que esas actividades según el Fisco encuadraban en el Decreto en cuestión, mucho menos luego de haberse allanado por segunda vez a la determinación".

Acota que el Juez yerra al afirmar que su parte se allanó a la determinación fiscal, dado que antes de que la DPR iniciara el procedimiento determinativo de oficio ingresó los importes reclamados acogiéndose a un Plan de Regularización.

Afirma que luego de haber ingresado el impuesto, la DPR emitió la Resolución 059/DPR/12 a través de la cual dio inicio a un procedimiento sumario, con el propósito de aplicar una multa por omisión de impuesto. Pero, puntualiza, no hubo una determinación impositiva por parte del Fisco, tal como lo afirma el Juez de grado, sino que su parte canceló el impuesto en forma previa a que ésta existiera.

Considera que ello es razón suficiente para revocar la sentencia apelada, ya que evidencia la arbitrariedad de la misma por no encontrarse sustentada en una correcta valoración de los hechos del caso.

Sin perjuicio de ello, estima que el hecho de conocer el criterio fiscal con relación a la alícuota aplicable en el impuesto a los ingresos brutos respecto de la actividad que desarrolla, no implica de ninguna manera que ese criterio fuera correcto y que por ello, su parte debiera allanarse a la pretensión fiscal, tal como lo reconoce la sentencia del Expte. 4895/2014 que hace lugar a la demanda

interpuesta por AESA en función de la oscuridad de la norma y la disparidad interpretativa a la que daba lugar.

En síntesis, concluye que a pesar de que este reclamo abarque periodos posteriores a los del Expte. 4985/14 –donde se admitió la existencia de error excusable de derecho- los hechos del presente caso no difieren en nada de los expuestos en aquél, por lo que sería razonable resolver en un mismo sentido.

En segundo lugar, se agravia por la falta de consideración de la ausencia del "elemento subjetivo" en el pronunciamiento atacado.

Indica que, sin perjuicio de que pueda considerarse que las infracciones tributarias tienen un régimen específico en el marco del cual se sanciona a aquél que incumple la normativa fiscal, no puede dejar de mencionarse que resulta relevante el elemento subjetivo de la conducta a los efectos de la aplicación de cualquier sanción.

Asegura que el elemento intencional implica un propósito, y que debe existir el ánimo de no pagar o la falta de diligencia en la obligación de pago.

Por ello, prosigue, sancionar al contribuyente que omitió el pago de tributos requiere de un análisis de intencionalidad. Pero cuando el sujeto actúa de manera que sus actos encuadran en las disposiciones de las normas que está obligado a cumplir, la intencionalidad requerida no se configura, no procediendo la aplicación de sanción alguna.

Entiende que la conducta que ha tenido la empresa, merece ser reconocida como razonable y prudente, evidenciando una forma de actuar transparente, que despeja toda duda de maniobra engañosa.

Por ello, estima que debe dejarse sin efecto la sentencia en su parte pertinente y revocarse la multa impuesta a su parte.

Mantiene reserva de plantear el caso federal y formula petitorio.

III.- A fs. 260 la Provincia del Neuquén deduce apelación contra la sentencia de grado.

Se agravia, en primer lugar, de la base de cálculo de la multa impuesta por la DPR. Subsidiariamente, de rechazarse el agravio principal, cuestiona que el Juez haya impuesto las costas en un 15% a su parte, a pesar de haber sido el resultado del juicio ampliamente favorable para la Provincia, y ser la actora la que con su conducta omisiva motivara las actuaciones administrativas y finalmente, éste proceso.

Con relación al agravio principal, refiere que no comparte la posición del *A quo* que se aparta del precedente de esta Sala en la causa Gotlip (Ac. 123/17).

Refiere que en dicho Acuerdo, el Tribunal analizó el artículo 44 que, al igual que el actual artículo 65 del Código Fiscal Provincial, establecía que para la determinación del monto de la multa, se debería considerar capital más intereses sobre el impuesto omitido. Y resolvió así, aunque la actora de ese juicio expresamente invocó el cambio del texto legal, lo que no incidió a su favor para la procedencia de su pretensión.

Explica que la omisión de AESA, que derivó en la aplicación de la multa hoy cuestionada, abarcó varios periodos mensuales y anuales (comprendidos entre Mayo/2007 y febrero/2011), es decir, el lapso de tiempo total de incumplimiento comenzó bajo la vigencia del Código Fiscal anterior y culminó durante el vigente.

En apoyo a su postura, transcribe la parte pertinente del dictamen fiscal de fecha 27/08/2018, el que expresamente menciona que "… El texto legal del cual parte el disenso semántico es el del artículo 44 del Código Fiscal

(t.o. 1997), que es en principio aplicable al caso en función de la fecha de comisión de la infracción. Esa norma estipula para la omisión la sanción de "multa graduable entre el veinticinco por ciento (25 %) y el doscientos por ciento (200%) del monto de la deuda". Dicha expresión resulta todavía más clara que la de la norma que la sucedió, el artículo 65 de la Ley 2680, en cuanto establece la escala, en función del "monto del gravamen dejado de abonar, de retener, percibir o recaudar" (el resaltado es propio)(…) Un antecedente que sirve a modo de ineludible referencia resulta ser la Ley de Procedimiento Tributario Nacional (11.683), cuyo artículo 45 sanciona la omisión con "multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente". Puede apreciarse que, a diferencia de la Ley local, la Ley 11.683 toma como base el gravamen, no su "monto" ni el "monto de la deuda" o "monto del gravamen". No puede pasarse por alto el hecho que el Legislador Provincial, diferenciándose de la referencia nacional, haya decidido la inclusión de la palabra "monto", que tiene un significado preciso, tanto en el uso corriente como en el técnico. En suma, si coinciden tanto la interpretación literal como la proveniente del confronte con leyes análogas, no encuentro lugar para indagaciones más alambicadas (artículo 6 del Código Fiscal t.o. 1997 y artículo 8 de la Ley 2680)…" (Dictamen Fiscal de fecha 27/08/2018, fs. 229/239).

Manifiesta que la postura que asumió la Provincia demandada durante el trámite administrativo y al contestar la demanda, es coincidente con la interpretación que efectúa el Fiscal Jefe y el precedente "Gotlip" de esta Secretaría (Ac. 123/17).

Por otra parte, destaca que AESA es una empresa internacional, con una facturación millonaria, que ha decidido

en los últimos años discutir en sede administrativa y judicial las multas impuestas a fin de procurar "licuar" su deuda en virtud de la inflación y devaluación de la moneda nacional.

Afirma que ello se evidencia en autos, puesto que la multa controvertida ha sido impuesta y cuantificada en el año 2012, por incumplimiento de las obligaciones fiscales en lo que respecta al pago del impuesto a los ingresos brutos, por periodos bastante anteriores a ese año (desde 05/2007 hasta el 02/2011).

Indica que no puede desconocerse que en el caso de tener que recalcular la multa, el nuevo importe que se obtuviese de esa operación quedaría reducido a su mínima expresión, porque el capital histórico sobre el que debería volver a calcular, habría sido innegablemente alcanzado por la inflación –la que hasta la fecha ronda el 1793% considerada desde el primer periodo fiscal incumplido (mayo/2007) o el 840% si se considera el último periodo incumplido (febrero/2011)-, sin mencionar la devaluación de la moneda debido a la variación en la cotización del dólar –en mayo/2007 su cotización era de $3,10 y actualmente es de $40,70. Todo ello importa desnaturalizar completamente la finalidad sancionatoria que tienen las multas, destinadas a compeler al contribuyente a no persistir en conductas omisivas respecto del pago de impuestos.

En función de lo expuesto, solicita se haga lugar a su agravio revocándose la parte pertinente de la sentencia en cuanto excluye de la base de cálculo de la multa los intereses devengados, ordenando efectuar una nueva liquidación.

Con relación al segundo agravio, interpuesto en subsidio, precisa que la imposición del 15% de las costas a su parte fue indebida, en función de que: el rechazo de la demanda fue total; la conducta de AESA fue de incumplir

durante años sus obligaciones tributarias, lo que recién cesó cuando se le realizó una verificación integral; esa conducta derivó en la aplicación de una multa, que la accionante discutió sin razón en sede administrativa y judicial y; no se acreditó la existencia de un "error excusable" como eximente de responsabilidad.

Cita jurisprudencia que estima aplicable a su pretensión. En función de lo expresado, solicita se deje sin efecto la imposición del 15% de las costas a su cargo, debiendo ser impuesta en forma total a la actora.

IV.- Mediante providencia de fecha 08/03/2019 (fs. 265) en la instancia de origen se concedieron ambos recursos de apelación interpuestos, libremente y con efecto suspensivo, ordenándose el traslado de los agravios a las respectivas contrarias.

La actora dio respuesta al traslado del recurso de apelación (fs. 267/271). La Provincia hizo lo propio a fs. 273/280. Ambos controvierten los agravios expresados por sus contrarias.

V.- A fs. 286/289 obra dictamen del Sr. Fiscal General.

Luego de señalar que ambas apelaciones cumplen con los requisitos formales que habilitan al tratamiento de los agravios, señala que coincide con los fundamentos del fallo en cuanto concluyen que no existió error excusable, dado que la actora conocía previamente el criterio de la DPR sobre la aplicación del Decreto 1961/96 a la actividad por ella desarrollada y la alícuota sobre la cual debía tributar el impuesto a los ingresos brutos.

Precisa que el hecho de que el sentenciante haya considerado relevante para la decisión del caso la determinación de oficio anterior, aprobada por la Resolución

727/DPR/07, impide atribuirle al pronunciamiento una errónea valoración fáctica sobre la cuestión.

Afirma que resulta un contrasentido y producto de una reflexión tardía que ahora la actora sostenga que, a pesar de que había sido sujeto de un reclamo previo por parte de la DPR, podía creerse con derecho a discutir el criterio del Fisco y eso no la hacía pasible de sanción. Ello se contrapone con sus propios actos, en tanto ni en sede administrativa ni judicial impugnó el aspecto objetivo de la sanción, sino que se allanó a la pretensión fiscal.

Indica que tampoco es acertado que las circunstancias no difieran de las tenidas en cuenta al resolver el Expte. Nro. 4895/14.

Aclara que, sin perjuicio de su postura en favor del rechazo de ambas demandas por inexistencia de error excusable en ningún caso, lo cierto es que sobre las omisiones de los periodos posteriores a la verificación del año 2007 se agregó ese hecho relevante como una razón más para descartar el error excusable. Ello, en tanto las autoridades y asesores de la contribuyente ya no podían negar que conocían el criterio del Fisco. En función de ello, estima que este agravio debe descartarse.

Con respecto a la procedencia de la reliquidación de la multa, en función de la exclusión de la base de cálculo de los intereses devengados, estima que corresponde hacer lugar al agravio de la Provincia demandada, conforme la postura sostenida por el Fiscal Jefe en el dictamen previo a la sentencia (fs. 238/239).

En particular, destaca que no resulta pertinente definir la palabra “gravamen”, en tanto el disenso se finca en la definición de “monto”. Ello conduce a descartar la diferenciación semántica entre las redacciones del Código Fiscal T.O. 1997 (art. 44) y Ley 2680 (art. 65), en tanto

ambas utilizan el vocablo "monto", que es término relevante para dirimir la controversia.

Por último, destaca que el pronunciamiento apelado se apartó del precedente "Gotlip" (Ac. 123/17) (expresamente invocado por el propio judicante al abordar otros aspectos de la sentencia) sin dar cuenta del mismo o brindar razones suficientes para su apartamiento.

Propicia se declare procedente el recurso de apelación de la Provincia demandada y se revoque la sentencia de primera instancia, rechazándose la demanda en todas sus partes como así también la apelación interpuesta por la actora.

A fs. 290 se dicta la providencia de autos para sentencia, la que encontrándose a la fecha firme y consentida colocan a las presentes en estado de resolver.

VI.- 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 2979, se ha dado cuenta oportuna de la recepción de las actuaciones, con debida notificación a las partes (art. 7 párrafo 1° Ley 2979).

b. En los términos de los arts. 6 párrafo final Ley 2979 y art. 4 inciso "a" Ley 1305 –texto Ley 2979- esta Sala Procesal Administrativa resulta competente para entender en los presentes recursos 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 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 los apelantes instan la revisión del fallo de grado.

VII.- El pronunciamiento apelado decidió el rechazo parcial de la demanda interpuesta por AESA contra la Provincia del Neuquén. En efecto, no admitió la pretensión principal que perseguía que se deje sin efecto el Acuerdo Fiscal Nro. 02/13, que confirmó la multa impuesta por la Resolución 151/DPR/12, ratificada por la Resolución 257/DPR/12; pero hizo lugar a la pretensión subsidiaria relativa a la base de cálculo de la multa. En consecuencia, ordenó a la demandada que practique una nueva liquidación excluyendo de la base de cálculo los intereses devengados. Asimismo, impuso las costas en un 15% a la demandada y en un 85% a la actora (art. 71 del CPCC aplicable por reenvío del art. 78 de la ley 1305).

La actora se agravia respecto al rechazo de la pretensión principal, dado que estima que existió error excusable de derecho que le permitiría eximirse del pago de la multa, por aplicación del artículo 65 del Código Fiscal (Ley 2680).

En apoyo a su postura, cita como antecedente el pronunciamiento judicial recaído en el Expediente Nro. 4895/2014, que tramitó ante el mismo Magistrado, quien acogió la pretensión actoral fundado en la existencia de error de derecho dado por la oscuridad en la normativa fiscal que invitaba a la "disparidad interpretativa".

Estima que el A quo debió fallar en igual sentido, dado que se trataba de idénticas pretensiones, con iguales

alegaciones sobre la misma base fáctica, sólo diferían los períodos fiscales. Tilda de arbitrario el presente pronunciamiento dada la falta de coherencia entre ambas decisiones. Adjunta la sentencia de fecha 08/02/2019 a fin de ilustrar sus dichos.

Para comenzar el análisis debe puntualizarse que el Expte. 4895/2014 fue oportunamente objeto de apelación ante esta Sala, la cual resolvió revocar el fallo de primera instancia y rechazar la demanda interpuesta por AESA en función de estimarse que la conducta de la actora no encuadraba en la figura del "error excusable" exigida por la normativa fiscal (Ac. 51/2019).

Allí se ponderó expresamente que "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".

Se concluyó que "…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."

Como se advierte, la inexistencia de error excusable en la causa Nro. 4895/2014 influye negativamente en

la apelación de autos, desde que los argumentos allí vertidos son plenamente aplicables a la especie.

Esto es, si en aquélla oportunidad esta Sala entendió que la conducta de la actora no encuadraba en los extremos requeridos para la existencia de un error excusable que permitiera eximirla de la sanción, idéntica conclusión cabe en esta causa, dado que la accionante no cambió sus alegaciones al respecto, insistiendo en la ausencia de configuración del elemento subjetivo por desconocimiento del régimen legal aplicable –esto es, bajo qué alícuota cabía tributar el impuesto sobre los ingresos brutos- por la existencia de dispersión normativa que podía dar lugar a varias interpretaciones.

Mas, esta Sala –más allá de descartar la existencia de oscuridad en la normativa fiscal- ponderó especialmente la trayectoria empresarial de la actora, su actividad principal y su experiencia en el ámbito de los hidrocarburos, así como la falta de diligencia en despejar la supuesta incertidumbre interpretativa –a través, por ejemplo de una consulta al organismo fiscal-, frente a la obligación de tributar el impuesto. Nada de ello ha variado en este planteo judicial, lo que impone igual desenlace en este recurso.

Más aun, la alegada dificultad interpretativa respecto del régimen fiscal bajo el cual debía tributar, había sido zanjada en oportunidad de la determinación de oficio llevada a cabo por la Dirección Provincial de Rentas en el expte. 3795/011661/2007 por los periodos fiscales 01/2002 a 04/2007, que culminó con el allanamiento del contribuyente frente a la pretensión fiscal y el acogimiento a un plan de regularización de deudas establecido por el Decreto 2106/10; de suerte que difícilmente la actora podía invocar nuevamente desconocimiento de la normativa aplicable al liquidar el

impuesto sobre los ingresos brutos por los períodos fiscales posteriores, esto es, 05/2007 a 02/2011.

Este conocimiento previo es lo que pondera especialmente el Juez de grado al decidir el rechazo de la pretensión principal de nulificar la multa impuesta por la Res. 151/DPR/12 y ratificada por la Res. 257 DPR/12 y el Acuerdo Fiscal Nro. 02/13.

En efecto, el Juez de grado indica en el pronunciamiento de fecha 11/02/2019 (fs. 243/248):

"Al ingresar al análisis de la conducta de la empresa a fin de constatar si pudo razonablemente incurrir en error excusable, no se puede dejar de advertir que en el expediente 4895/2014 la empresa alegó el mismo error y procedió del mismo modo que en estos actuados, frente a la determinación de oficio para los periodos 01/2002-04/2007. En ese expediente la actora invocó y fundó su error frente a una determinación que data del año 2007 a la que se allanó y sometió a un plan de pagos. Esa sola circunstancia es demostrativa de que para el periodo 05/2007-02/2011 y frente a una determinación que data del año 2012, a la que también se allanó, el error es insusceptible de ser invocado."

Agregando que "…Si la empresa continuó considerando que le correspondía tributar a la alícuota del 2% luego de haberse allanado a la determinación anterior, debería haber argumentado en tal sentido y, en su caso, demandar judicialmente la repetición de la diferencia. Sin embargo, resulta inaceptable que haya recorrido el mismo derrotero argumental en esta segunda oportunidad, pues no podía desconocer que esas actividades, según el Fisco, encuadraban en el Decreto en cuestión, mucho menos, luego de haberse allanado por segunda vez a la determinación".

Luego, aun cuando no se comparte el fundamento dado por el Magistrado para rechazar la pretensión principal

contenida en la demanda, dado que esta Sala entiende que no existió en ningún caso error excusable, situados en el recorrido de análisis que surge del pronunciamiento apelado, no se advierte incoherencia o arbitrariedad en el razonamiento del Magistrado, en tanto valoró especialmente la prueba rendida en el expediente y argumentó en función de la conducta asumida por la actora en forma previa ante el Fisco, indicando que no era justificable que, en esta oportunidad hubiera obrado en forma similar a la anterior determinación fiscal, ya que se encontraba advertida de la postura que la Administración Fiscal tenía con relación a la alícuota de Ingresos Brutos que cabía tributar en función de las actividades que desarrollaba la empresa.

Lo dicho hasta aquí evidencia que los agravios deducidos por la actora sólo traducen su disconformidad con la decisión apelada, pero lejos están de constituir una crítica razonada y concreta que evidencie los errores o falencias del fallo cuestionado.

En función de ello, cabe rechazar el recurso interpuesto por la actora.

VIII.- Distinta es la suerte que cabe acordar a la apelación deducida por la Provincia del Neuquén, en tanto cuestiona la decisión judicial de grado en lo que hace al cálculo de la base de la multa impuesta.

Al respecto, cabe nuevamente referirse al pronunciamiento de esta Sala en el Expte. 4895/2014, donde se analizó la redacción tanto del artículo 44 del Código Fiscal (t.o. 1997) aplicable a aquella multa, como la actual del artículo 65 de la Ley 2680 en función del cual se le aplicó la multa al contribuyente cuestionada en esta causa, conforme surge de la Resolución 151/DPR/12.

Allí se dijo: "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. 123/2017), siendo sus conclusiones plenamente aplicables al actual artículo 65 del Código Fiscal vigente (Ley 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 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. 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.

Las conclusiones aquí vertidas colisionan abiertamente con la interpretación que formula el *A quo* del artículo 65 de la Ley 2680 en la sentencia apelada, sin que existan argumentos que conduzcan a variar la postura

hermenéutica sobre el tópico. Máxime cuando el Magistrado asigna al vocablo "monto" un significado que refiere como proveniente del "lenguaje vulgar" obviando consignar el origen de tal acepción, soslayando el significado corriente del término dado por la Real Academia española (www.rae.es).

Desde esta perspectiva, cabe hacer lugar al agravio principal deducido por la Provincia y, en consecuencia, revocar parcialmente la sentencia en lo que hace al acogimiento de la pretensión relativa a la exclusión de los intereses de la base de cálculo de la multa.

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 perdidosa (art. 68 del CPCC), deviniendo abstracto el tratamiento del agravio interpuesto en subsidio por la Provincia.

IX.- En razón de las consideraciones vertidas, corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por la actora a fs. 256/259, confirmando el rechazo de la pretensión principal deducida en la demanda.

Asimismo, cabe hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la demandada a fs. 260/264 y, en consecuencia, revocar parcialmente la sentencia de primera instancia en cuanto acoge la pretensión subsidiaria relativa a la base de cálculo de la multa y manda a efectuar una nueva liquidación de la misma.

Las costas de ambas instancias deberán ser soportadas por 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°)** RECHAZAR el recurso de apelación deducido por AESA a fs. 256/259 y, en consecuencia, confirmar la sentencia de primera instancia en cuanto rechaza la pretensión principal deducida en la demanda. **2°)** HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la Provincia del Neuquén, REVOCAR parcialmente la sentencia de primera instancia de fecha 11/02/2019 obrante a fs. 243/248 y, en consecuencia, RECHAZAR la pretensión interpuesta en subsidio por AESA relativa a la base de cálculo de la multa impuesta por la Res. 151/DPR/12 y confirmada por el Acuerdo Fiscal Nro. 02/13, con expresa imposición de costas a la actora en virtud del principio objetivo de la derrota (art. 68 y 279 del C.P.C.C. de aplicación supletoria). **2°)** Imponer las costas de Alzada a la parte actora 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 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