------ En la ciudad de Rawson, Capital de la Provincia del Chubut a los 22 días del mes de septiembre del año dos mil veintidós, se reúnen en Acuerdo los integrantes de la Sala Civil, Comercial, Laboral, Contencioso Administrativo, de Familia, Rural y de Minería del Excmo. Superior Tribunal de Justicia, con la Presidencia de la señora Ministra Silvia Alejandra Bustos, y la asistencia del señor Ministro Mario L. Vivas, para dictar sentencia en los autos caratulados: **"S. A. SA. c/ Provincia del Chubut s/ Demanda Contencioso Administrativo" (Expte. Nº 25.219 -Año: 2.020)**. Teniendo en cuenta la integración dispuesta a fs. 176, y el sorteo efectuado a fs. 179, de conformidad a los Acuerdos Plenarios N° 4.949/2.020 y 5.053/2.021, correspondió el siguiente orden para la emisión de los respectivos votos: Dres. Panizzi, Vivas y Bustos.----------

------ Acto seguido, se resolvió plantear y votar las siguientes cuestiones: **PRIMERA:** ¿Es procedente la demanda Contencioso Administrativa intentada?; y **SEGUNDA:** ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar? ----------

---- **A la primera cuestión el Dr. Mario L. Vivas dijo:** ----------

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

------- **La demanda.** ----------

------ A hojas 42/68 y vta. se presenta el señor F. O. C., en representación de la firma S. A. SA., conjuntamente con sus letrados patrocinantes, Dres. D. G. L., J. I. y A. P.. Promueve demanda contencioso administrativa contra la Provincia del Chubut, en los términos del artículo 79 del Código Fiscal Provincial, con el objeto de impugnar la Resolución N° 33/2.019-EC, de fecha 11 de febrero de 2.019, dictada en el Expediente Administrativo N° 298/12, por el ex Ministro de Economía y Crédito Público de la Provincia Cdor. A. L. G..----------
------ Solicita la revocación de la resolución mencionada, así como la devolución de la suma de UN MILLÓN QUINIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL SEISCIENTOS TREINTA PESOS con OCHENTA Y UN CENTAVOS ($1.548.630,81), que fue ingresada por la empresa en concepto de monto reclamado, intereses y multa, correspondiente a diferencias en el impuesto sobre los ingresos brutos de los períodos fiscales 01 a 12/2.007, 01 a 12/2.008, 01 a 12/2.009, 01 a 12/2.010 y 01 a 04/2.011; con más los intereses resarcitorios hasta la fecha de efectivo pago y las costas del proceso.----------
------ Explica que mediante la resolución administrativa que viene a impugnar, el Ministro interviniente rechazó el recurso de apelación y nulidad interpuesto por su mandante contra la Resolución N°

32/2.015 - DGR, la que a su vez, había desestimado el recurso de reconsideración articulado por la empresa contra la Resolución N° 186/2.013 - DGR. Esta última, había determinado de oficio una obligación impositiva en cabeza de su representada, en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos por los períodos antes referidos. –

------ Señala que planteó a lo largo del procedimiento administrativo la nulidad de la Resolución Nº 186/2.013, debido a los graves vicios de los que adolecía dicho acto. Entre otros, que se violentó su derecho de defensa porque desconocía por completo los cargos que el fisco provincial le atribuyó en esa resolución. Que por ello reitera que la Resolución Nº 186/2.013 carece de causa y motivación, elementos esenciales que deben concurrir para que el acto sea válido.----------

------ Manifiesta que la demanda se presenta en legal tiempo y forma (05/02/2.020), dentro del plazo de 30 días hábiles judiciales previsto en el artículo 79 del Código Fiscal. Toda vez que la Resolución Nº 33/2.019-EC fue notificada a su mandante el 18 de diciembre de 2.019. Acompaña (como "Anexo B") copia de la resolución y de la constancia de notificación electrónica.----------

------ Refiere que la competencia de este Superior Tribunal de Justicia se encuentra atribuida por aplicación del artículo 79 del Código Fiscal en tanto la resolución, en su carácter de acto definitivo del Ministerio de Economía y Crédito Público que determina obligaciones impositivas, sus accesorios y multa, agota la vía administrativa y deja expedita la vía judicial.----------
---- En cuanto al requisito de pago previo, establecido en esa norma, señala que acompaña (como "Anexo C") copia de los comprobantes de pago de UN MILLÓN QUINIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL SEISCIENTOS TREINTA PESOS con OCHENTA Y UN CENTAVOS ($1.548.630,81); que comprende las diferencias impositivas reclamadas por la Dirección General de Rentas (DGR) por los importes de CUATROCIENTOS VEINTITRÉS MIL SEISCIENTOS SETENTA Y UN PESOS con TREINTA Y OCHO CENTAVOS ($423.671,38) y NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA Y OCHO PESOS con DOS CENTAVOS ($997.858,02) correspondientes a los intereses devengados hasta la fecha del pago; así como también, la suma de CIENTO VEINTISIETE MIL CIENTO UN PESOS con CUARENTA Y UN CENTAVOS ($127.101,41) en concepto de multa por la comisión de la infracción de omisión de impuestos, equivalente al 30% del tributo omitido.----------

------ En el capítulo IV del libelo de inicio, "Los Antecedentes del Caso", el presentante relata que S. A. SA. es una empresa dedicada a la fabricación,

distribución y alquiler de una amplia variedad de equipos para la industria, la construcción, los servicios, en diversas jurisdicciones del país; entre ellas, la Provincia del Chubut.----------

----- Comenta que en el año 2.011, la DGR inició un procedimiento de fiscalización integral a fin de constatar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de su mandante. Indica que esa inspección incluyó los impuestos de sellos y sobre los ingresos brutos, por el ejercicio de las actividades de "…Venta al por mayor de máquinas, equipos e implementos de uso especial n.c.p. (cód. 515190)…", "…Fabricación de máquinas y equipos de construcción e ingeniería civil, sin operarios (cód. 291901)…", "…Alquiler de máquinas y equipos de construcción e ingeniería civil, sin operarios (cód. 712200)…" y "…Generación de energía térmica convencional (cód. 401110)…", por los períodos comprendidos entre 01/2.007 y 04/2.011. --------

------ Apunta que tras la apertura de ese procedimiento, su mandante contestó varios requerimientos y acompañó toda la documentación solicitada en tiempo oportuno; y agrega que aportó información y documentación que excedía la de conservación obligatoria. ----------

------ En tal sentido, explica que las actuaciones administrativas están compuestas por más de cinco cuerpos, formados en su mayoría por documentación contable presentada por la empresa de manera voluntaria, lo que a su juicio, exhibe su vocación permanente de colaborar con el fisco provincial.----------

------ Manifiesta que en el marco de ese procedimiento administrativo, el 08 de marzo de 2.012, la DGR practicó la liquidación N° 39/2.012-DF(0), mediante la cual intimó a S. A. SA. para que exprese conformidad o disconformidad al ajuste proyectado. Destaca que ese acto, sólo contenía la liquidación de eventuales ajustes, sin hacer alusión a los conceptos en que éstos se sustentaban. Y añade que en virtud de ello, solicitó vista de las actuaciones; la que fue concedida el 26 de marzo de 2.012 (fecha de vencimiento otorgada a la empresa para que prestara o negara su conformidad).----------

------ La parte actora arguye que, en esos términos, la empresa debió formular descargo, y rechazar los ajustes conforme su mejor entendimiento, ya que a esa altura del procedimiento, seguía sin conocer cuál era la verdadera pretensión fiscal. ----------

------ Afirma que el 23 de abril de 2.012, S. A. SA. fue notificada de la Disposición N° 66/2.012-DF, mediante la cual el fisco provincial dispuso iniciar sumario en su contra, por la comisión de infracción de omisión que se encuentra tipificada en el artículo 47 del Código Fiscal; y le otorgó un plazo de 10 días para que formulara el descargo respectivo. Señala que, producto de esto, se encontró nuevamente ante la situación de tener que ejercer su defensa sin

conocer los cargos que se le imputaban.----------
Expone que el 14 de marzo de 2.013 la DGR dictó la Resolución N° 186/2.013, mediante la cual se determinó de oficio el impuesto sobre los ingresos brutos por los períodos fiscales antes indicados, se concluyó el sumario instruido contra la empresa y se le aplicó una multa equivalente al 30% del tributo omitido. ----------

------ Refiere que no coincidió con el criterio fiscal, por lo que impugnó dicha resolución mediante la interposición de un recurso de reconsideración. Interpreta que tal como surge de las actuaciones administrativas, fue recién en ese momento cuando la DGR le proporcionó precisiones sobre los conceptos involucrados en el ajuste y, a su vez, la primera oportunidad en que pudo ejercer en forma plena su derecho de defensa.----------

------ Considera que el ejercicio de esa garantía se limitó a la posibilidad de ofrecer prueba ya que el procedimiento administrativo omitió respetar el derecho a ser oído. Ello pues asevera que la resolución mediante la que se rechazó el recurso interpuesto, no consideró los argumentos desarrollados por la empresa ni las constancias documentales que aportó para sustentar su defensa.----------

------ Aduce que en razón de ello, la empresa impugnó nuevamente el ajuste fiscal, mediante la presentación de un recurso de apelación que fue rechazado por el Ministerio de Economía. ----------

------ En el acápite V, “Fundamentos de la demanda”, el apoderado de S. A. SA. expone los puntos principales que componen su cuestionamiento al ajuste practicado por la demandada. Señala que son: a) la inclusión en la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos de las operaciones de venta de bienes de uso; b) la “gravabilidad” con el tributo en cuestión, de los ingresos obtenidos por operaciones de exportación; c) la doble imposición del impuesto sobre los ingresos brutos en ciertas operaciones, tanto por duplicarse por error los ingresos de una misma operación, como por gravarse los obtenidos en carácter de anticipo y luego también el precio total final; d) la prescripción de las facultades del fisco provincial para determinar el impuesto sobre los ingresos brutos por los períodos fiscales comprendidos entre el 01/2.007 y el 06/2.010 y e) la improcedencia de la multa por omisión aplicada a su mandante. ----------

------ a) En relación con la inclusión en la base del impuesto a las operaciones de venta de bienes de uso, alega que la pretensión fiscal no se condice con las normas aplicables ni con los hechos del caso. Afirma que el Código Fiscal es terminante en cuanto autoriza la deducción de los ingresos obtenidos por venta de bienes de uso sin condicionamiento alguno. Entiende que la resolución impugnada se opone a dicha deducción por considerar que tales ventas se harían en forma periódica, por lo que entrarían en el objeto del impuesto sobre los ingresos brutos y que por ello, deberían ser gravados. ----------

Arguye que el hecho de que las ventas sean o no periódicas, no obsta a su deducción, ni resulta un elemento relevante a los fines de su tratamiento impositivo. Añade que por tratarse de venta de cosas muebles, éstas podrían encontrarse dentro del objeto del impuesto sobre los ingresos brutos y, en consecuencia, ser alcanzadas por él. No obstante afirma que para el evitar tal situación, el Código Fiscal (art. 137, inc.6) prevé un tratamiento particular para los ingresos obtenidos por la venta de bienes de uso; estableciendo expresamente que no integrarán la base imponible del tributo.----------

------ La parte actora interpreta a su vez, que dicha normativa fiscal asume que las ventas de bienes de uso pueden llegar a ser periódicas; de lo contrario, no habría previsto expresamente que los ingresos derivados de tales operaciones no integran la base imponible del impuesto. Refiere que, al encontrarse esas ventas excluidas de la base imponible, no deviene relevante analizar si revisten habitualidad o no.----------

------ Manifiesta que esa conclusión es aplicable a todas las operaciones de venta de bienes de uso que realizó la empresa, sin importar la modalidad en que fueron efectuadas.----------

------ Aclara que ninguna de las partes desconoce o niega que los bienes en cuestión sean calificados como bienes de uso para quien efectúa la venta. Añade que su mandante aportó, en las actuaciones administrativas, las constancias que así lo demuestran (balances, certificados de venta y reemplazo otorgados por la AFIP a S. A. SA.). ----------

------ Indica que lo que demuestra la prueba aportada, principalmente los estados contables, es que los bienes en cuestión se encontraban registrados como bienes de uso y que tal fue su utilización en la explotación de la empresa.----------

------ b) En cuanto a las operaciones de exportación, el presentante refiere, además, que la resolución pretende alcanzar con el impuesto referido, la suma de DIEZ MILLONES CUATROCIENTOS CINCUENTA Y TRES MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y SEIS PESOS con CUARENTA CENTAVOS ($10.453.256,40). ----------

------ Expone que en este caso, la normativa aplicable también es contundente en cuanto a que los ingresos por exportación no están alcanzados por dicho tributo. Comenta que la demandada rechazó excluir tales ingresos del ajuste, señalando que no se advertían los períodos fiscales en los que se registraría ese exceso, sin tener en su poder las facturas respectivas para detraer tales ingresos de la base imponible del impuesto. ----------

------ Entiende a raíz de ello, que la demandada admite que las exportaciones no están alcanzadas por el impuesto sobre los ingresos brutos. ----------

- Insiste en que su poderdante contestó numerosos requerimientos, aportó una

gran cantidad de información durante la fiscalización y ofreció en instancia administrativa la producción de un informe pericial contable. Dice que, posteriormente, el procedimiento contuvo varias etapas en las que el fisco provincial podría haber solicitado la información sobre los períodos fiscales en los que se devengaron los ingresos por operaciones de exportación que, erróneamente, se incluyeron en el ajuste. Sin embargo, advierte que la accionada mantuvo la incertidumbre con respecto a los ajustes pretendidos durante toda la primera etapa del procedimiento impugnatorio, no aludió en ningún momento a la necesidad de contar con las facturas respectivas ni a determinar en qué período fiscal se habrían devengado los ingresos por dichas operaciones; así como tampoco ordenó la producción de la pericia.----------

------ Menciona que, por el contrario, el fisco aguardó hasta la etapa final del procedimiento administrativo, para mencionar que necesitaría tal información para detraer del ajuste los ingresos por exportación. Acusa que se trató de una conducta objetable en cuanto a la diligencia y buena fe que se debe esperar de los organismos del Estado.----------

------ Afirma que la documentación aportada no fue atendida por la demandada al momento de resolver; pues de haberlo hecho, habría notado que existen exportaciones incluidas en la base imponible del gravamen que no corresponde considerar, por ser ingresos no alcanzados por el impuesto. -------

------ Apunta que al interponer los recursos de reconsideración y de apelación, la empresa detalló las facturas erróneamente consideradas por la inspección actuante en la base imponible del tributo en cuestión. De allí colige que la demandada contó con la información que individualizaba la existencia de las operaciones de exportación, por lo que interpreta que sólo bastaba con que la solicitara. Indica que también puso a disposición del fisco provincial, los libros "IVA Ventas", a efectos de que los inspectores validaran dichas facturas; lo que incluye el período fiscal en que se realizaron las ventas.--------

------ Memora que la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir del caso "Indunor SA c/ Pcia. de Chaco", desde un punto de vista estrictamente constitucional, ha dicho que los fiscos locales pueden aplicar tributos sobre las actividades cumplidas o los bienes producidos en su ámbito, aun cuando los ingresos sobre los que recaigan se originen en la exportación de tales bienes.--

------ No obstante, advierte que la política de los gobiernos locales (entre ellos, el de la Provincia del Chubut) ha sido la de abstenerse de gravar las exportaciones. Habiendo adoptado el criterio de "no exportar impuestos", para poder competir en el mercado internacional, se ha previsto en los códigos tributarios provinciales no someter a tributación a esta clase de operaciones. En el caso de la Provincia del Chubut, se recurrió a la figura de la exclusión de objeto. Refiere que el art. 130 del Código Fiscal establece que: "No constituyen ingresos gravados con este impuesto los correspondientes a: (…) 4. Las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de

productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas". Por ello asevera que ha sido intención del legislador dejar fuera del ámbito de aplicación del gravamen los ingresos derivados de estas operaciones.----------

------ Arguye que el impuesto sobre ingresos brutos no es susceptible de traslación, atento a encontrarse en la última cadena de la comercialización; y que ello conduciría a que sea íntegramente soportado por la empresa. Aduna que la gravabilidad de las exportaciones con dicho tributo, implicaría la imposición de un gravamen análogo al impuesto a las ganancias. ----------

------ Recuerda que la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548 (art. 9, inc. b) obliga a sus adherentes a no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esa norma.----------

------ c) El representante procesal de la empresa apunta que el tercer ajuste cuestionado se refiere a la pretensión de la demandada de gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos, en dos momentos diferentes, a las mismas sumas.----

------ Expone que en el año 2.007 se gravó en exceso la suma de NUEVE MILLONES OCHOCIENTOS CINCUENTA Y UN MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y OCHO PESOS con CINCO CENTAVOS ($9.851.868,05), por dos motivos diferentes. Por un lado, debido a un involuntario error, se duplicaron los ingresos "690 a 696" de la "Sucursal Tucumán" por SETECIENTOS SETENTA Y NUEVE MIL OCHOCIENTOS VEINTINUEVE PESOS con CINCO CENTAVOS ($779.829,05); por otra parte, se verificó una doble sujeción (se gravó el anticipo y el pago total) con respecto a la "Factura A X.-X." por NUEVE MILLONES SETENTA Y DOS MIL TREINTA Y NUEVE PESOS ($9.072.039). ----------

------ Alega que manifestó a la contraparte la improcedencia del ajuste, y que esta última no dio ninguna explicación que justificara su accionar. Afirma que esto se verifica con el mero relevamiento de la documentación aportada por su parte. Indica que S. A. SA. acompañó un papel de trabajo conciliando el "Libro IVA Ventas" con la declaración jurada informativa del impuesto sobre los ingresos brutos por el año 2.007 y copia de las declaraciones juradas respectivas.

------ Interpreta que la demandada consideró una mayor base imponible por incluir dos veces los mismos ingresos. Señala que las resoluciones impugnadas no mencionaron este ajuste ni justificaron las razones de su inclusión y mantenimiento en la liquidación del tributo practicada por la DGR.

Colige que esa situación podría haberse revertido con el simple análisis de la documentación aportada por la empresa, o bien, con la producción de la pericia contable oportunamente ofrecida en la instancia administrativa. Acusa una violación de su derecho de defensa.----------

------ d) El presentante relata que su mandante opuso, además, la prescripción de las facultades del fisco para determinar y reclamar el impuesto sobre los ingresos brutos por los períodos fiscales 01/2.007 a 05/2.010, al haber transcurrido el plazo de cinco años previsto en el artículo 4.027, inc. 3 del Código Civil -norma aplicable durante los períodos fiscales alcanzados por el ajuste (receptado en el inc. 1 del artículo 92 del Código Fiscal), contado desde las fechas de vencimiento para el ingreso del gravamen de los períodos referidos. ----------

------ Manifiesta que justifica esa postura en las normas del derecho de fondo y en precedentes del Máximo Tribunal Federal. Y advierte que la resolución que ataca, rechazó tal argumento sobre la base de lo prescripto por el artículo 139 del Código Fiscal; pero sin considerar que las normas locales no pueden colisionar con las contenidas en el Código Civil, y que de producirse tal enfrentamiento, deben primar las leyes de fondo. ----------

------ Menciona que el hecho imponible que da nacimiento a su obligación tributaria, es el desarrollo habitual y a título oneroso de la actividad comercial en la Jurisdicción del Chubut. Agrega que dicha circunstancia es medida y se da a conocer a la DGR por medio de la presentación de las respectivas declaraciones juradas mensuales (por mes vencido) por las cuales se liquida y, oportunamente, se ingresa el importe correspondiente. Asevera que cada período comienza y finaliza con el primero y último día de cada mes.----------

------ Destaca que el artículo 150 del Código Fiscal establece que la determinación y el pago del impuesto, se efectuarán por el sistema de anticipos, mientras que la declaración jurada anual constituye un mero resumen que facilita el conocimiento administrativo, recapitulando hechos económicos finiquitados al momento de la presentación y pago del tributo. ----

------ Refiere que si bien el artículo 93 del Código Fiscal establece que el plazo de prescripción comenzará a correr desde el primero de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de la declaración jurada y/o ingreso del gravamen, dicha norma se encuentra en pugna con el artículo 3.956 del Código Civil; este último prevé que la prescripción comienza a correr "…desde la fecha del título de la obligación...".-

------ Explica que el último de los períodos fiscales en cuestión (02/2.008) venció el 13 de marzo de 2.008, por lo que aplicando la prescripción quinquenal (artículo 92 del Código Fiscal), ese período prescribió el 13 de marzo de 2.013; en atención a no haberse verificado durante ese lapso ningún acto interruptivo de la prescripción liberatoria (artículo 3.986 del Código Civil).----------

------ Advierte que la Resolución N° 186/2.013 que determinó la deuda, fue dictada el 14 de marzo de 2.013, por lo que entiende que la prescripción de los períodos 01 a 12/2.007 y 01 a 02/2.008 ya había operado.----------

------ Reitera el planteo de inconstitucionalidad formulado en la instancia administrativa de los artículos 93 a 95 del Código Fiscal, en cuanto establecen -sostiene- los términos de cómputo y las causales de suspensión e interrupción reñidos con las disposiciones del Código Civil. Señala que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que son inválidas las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en materia tributaria, en forma contraria a lo dispuesto por el Código Civil; pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que impliquen apartarse de la legislación de fondo.----------

------ Recuerda que el Código Civil no contenía ninguna autorización a las provincias para regular temas atinentes a la prescripción. Mientras que el Código Civil y Comercial, en sus artículos 2.532 y 2.560, solamente les permite regular la prescripción en cuanto al plazo y no respecto del inicio de su cómputo, ni de las causas de suspensión e interrupción. Interpreta que de lo contrario, se produciría una alteración inconstitucional a lo dispuesto en los artículos 75 inc. 12 y 126 de la Constitución Nacional; deviniendo inaplicables los artículos 93, 94 y 95 del Código Fiscal. ----------

------ Resalta que la liquidación efectuada por los inspectores no es un acto administrativo de determinación de deuda, por lo que no lo considera idóneo a los fines de la intimación fehaciente de pago.----------

------ Entiende que también corresponde declarar la prescripción de los períodos fiscales 03/2.008 a 05/2.010. Ello en razón de haber planteado, a lo largo del procedimiento administrativo, la nulidad de la Resolución N° 186/2.013 por considerarla viciada; así como de todo lo actuado en consecuencia.----------

------ Manifiesta que el primer acto válido que expresó la deuda reclamada fue la Resolución N° 432/2.015 dictada el 6 de julio de 2.015, mientras que el período 05/2.010 venció el 14 de junio de 2.015; por lo que se encontraba prescripto al momento del dictado de aquella.----------

------ Advierte que los argumentos reseñados precedentemente, permiten declarar ampliamente prescriptas las facultades del fisco provincial para aplicar sanciones de carácter penal. Ello por cuanto el Código Penal establece la prescripción de la pena de multa en dos años, plazo que entiende se encontraría ampliamente vencido en el presente caso.----------

------ e) En relación con la multa por omisión de impuestos (artículo 47 del Código Fiscal), refiere que los ajustes practicados por la demandada carecen de sustento fáctico y normativo, y que la empresa ajustó su conducta en todo momento a la legislación aplicable, por lo que no es posible formularle reproche alguno.----------

------ Relata que la accionada confirmó la aplicación de la sanción, al afirmar que la mera discrepancia no sería suficiente para evitar la atribución de responsabilidad; lo que sólo sucedería en el caso de que se demostrara la existencia de un error excusable o de un caso fortuito o fuerza mayor. Manifiesta

que no coincide con esa interpretación, ya que el presente caso no trata de meras discrepancias en cuanto a la interpretación de las normas aplicables, sino del sostenimiento de una postura fiscal que pretende introducir requisitos que la ley no prevé.----------

------ Acusa la ausencia de configuración del elemento objetivo. Cuestiona que la imputación de la comisión del ilícito tributario a S. A. SA., resulta irrazonable y arbitraria porque su conducta no encuadra materialmente en el tipo penal contemplado en el artículo 47 antes citado. Ello pues indica que pagó el impuesto en su totalidad. ----------

------ Postula la inexistencia de factor de atribución subjetivo. Fundamenta que, para que una conducta sea pasible de sanción tributaria, es indispensable la existencia de dolo o culpa de quien se considera responsable. ----------

------ Interpreta que en el presente, no se encuentra la "necesaria culpabilidad" de la empresa, para la procedencia de la infracción contemplada en la norma fiscal antes señalada. Asevera que actuó de conformidad con una razonable interpretación de la normativa vigente y que no tuvo la intención de producir ninguna clase de perjuicio al erario fiscal.----------

------ Considera de aplicación al caso, el error excusable como eximente de culpabilidad, conforme lo prevé el artículo 47 del Código Fiscal; norma que dispone la punibilidad de la omisión impositiva en tanto no exista error excusable. ----------

------ Entiende que en el caso, se verifica el eximente, por cuanto la empresa consideró en todo momento, que el ingreso del tributo fue efectuado conforme a la normativa aplicable. ----------

------ f) En el capítulo VI del libelo, "Intereses Resarcitorios: Aplicación de tasa activa del Banco de la Nación A.", postula que en virtud de los argumentos desarrollados en defensa de su postura, sólo restaría hacer lugar a la demanda, revocar la resolución impugnada y ordenar la devolución de las sumas pagadas por S. A. SA., en concepto de diferencia de tributos, accesorios y multas, por el impuesto sobre los ingresos brutos, en relación con los períodos fiscales antes aludidos. Aduna que esa restitución deberá ser efectuada junto con el pago de los intereses correspondientes a efectos de resarcir el perjuicio provocado por la falta de los fondos entre la fecha en que fueron abonados por la empresa y el día en que éstos sean devueltos.----------
------ Plantea la inconstitucionalidad de cualquier norma local existente o que se dicte en el futuro, que imponga una tasa de interés que no sea razonable para las devoluciones a los contribuyentes, ni les garantice el pleno respeto de su derecho de propiedad (arts. 17, 28 y 33 de la Constitución Nacional). -------

------ Denuncia que el Estado Provincial decide estimular el cumplimiento de los contribuyentes en su calidad de deudores, pero no es consecuente respecto

de la situación de éstos como acreedores del fisco local. Refiere que ello no es justo ni adecuado a la relación de igualdad que debe existir entre éste y los contribuyentes. ----------

------ Explica que si la tasa de interés no reconociera la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, que permitiera al contribuyente recuperar el importe ingresado bajo protesto, se desvirtuaría en los hechos la sentencia que haga lugar a la demanda. Ello pues, aquel no quedaría en la misma situación económica en que hubiera estado de no haber ingresado el pago. ----------

------ Afirma que S. A. SA. no consintió el criterio fiscal en ningún momento, desplegó todas las vías de impugnación a su alcance y solo procedió al pago de la suma reclamada en razón de ser un requisito esencial para interponer la presente demanda y proseguir con la impugnación en sede judicial.----------

------ Refiere que si en la devolución de tributos ingresados sin causa, se encuentra involucrado pura y exclusivamente el interés privado (y no el interés público, como sucede en el caso de recaudación de los impuestos), resulta ser lógico y razonable que la tasa de interés que se aplique en esas circunstancias sea una de mercado. Añade que en materia de repetición de tributos locales, el Máximo Tribunal Federal ha considerado aplicable la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el Banco Central de la República A..--------

------ Considera que si bien el presente caso no constituye una repetición de tributos, las consecuencias prácticas son las mismas. Trae jurisprudencia.------

------ Solicita que se tenga presente el planteo de inconstitucionalidad formulado y que se disponga la aplicación de la tasa de interés pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República A., u otra que se considere apropiada a las presentes circunstancias. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y formula petitorio de estilo. ------

----- **La contestación de demanda.**----------
--- Corrido el traslado pertinente a hojas 80, la Provincia demandada responde la acción a hojas 94/135. Solicita su rechazo total, con expresa imposición de costas a la contraria.----------

------ Efectuadas las negativas de rigor, en el punto A del Capítulo III. 2), reproduce los dichos de la actora. En el punto B del mismo apartado, se refiere a “La realidad de los hechos. La postura del Estado Provincial - Improcedencia de la demanda”.----------
------ Advierte que el planteo de prescripción intentado por la actora, se sustenta en su errónea postura de que el impuesto a los ingresos brutos no es un tributo de ejercicio anual. Ello a partir de la forma en que aquella considera se halla estructurado, con declaraciones y pagos mensuales; y que esto hace que cada una de las declaraciones mensuales y los respectivos ingresos constituyan una verdadera determinación e ingreso del tributo, con las previsibles

consecuencias. Circunstancia que la conduce a entender que la prescripción comienza a contarse desde el vencimiento de cada uno de estos meses de forma individual. ----------

------ Interpreta que esta cuestión afecta, según la postura que se adopte, el cómputo de los plazos de prescripción en relación a su inicio. Para la actora, el cálculo comenzará al vencimiento de cada período mensual, mientras que para su parte, el inicio del plazo será el 1 de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de la declaración jurada anual (art. 93 del Código Fiscal). ----------

------ Asevera que la postura de la DGR es la correcta y consiste en entender al tributo en cuestión como uno de ejercicio anual con anticipos mensuales. ------

------ Refiere luego que los planteos efectuados por la actora en la demanda son los mismos que sostuvo en la totalidad de sus presentaciones efectuadas en sede administrativa, resultando idénticos los argumentos y las pretensiones esgrimidas.----------

------ a) Rechaza el ataque de nulidad formulado por la actora respecto del procedimiento administrativo y -puntualmente- de la Resolución N° 186/2.013 - DGR, en cuanto sostuvo que no pudo conocer los cargos que se le imputaban, hasta el dictado de dicha resolución y que ello le impidió ejercer su derecho de defensa. Manifiesta que esto no es cierto, por cuanto la empresa tenía pleno conocimiento de la imputación y le resultaba claro su objeto, así como los períodos sujetos a inspección y que esta última lo era respecto del impuesto sobre los ingresos brutos de esos períodos. Sostiene también que la accionante no puso toda la documentación requerida a su disposición, lo que ocasionó que una parte de la verificación haya tenido que realizarse parcialmente sobre base presunta. Colige que ello es producto del accionar omisivo de la actora.---------

------ Realiza un repaso de la totalidad de esas actuaciones, al tiempo que transcribe extensos fragmentos de las constancias allí glosadas.----------

------ Para sustentar su postura, menciona en primer término el Informe N° 12/2.012 elaborado por la Contadora M. J. G. O., obrante en el Expediente Administrativo N° 298/2.012 de la Dirección General de Rentas.----------

----- A fs. 116 refiere que resulta clara y correcta la posición del organismo recaudador y del Ministerio de Economía, a partir del análisis de los informes, dictámenes y resoluciones emitidos por diversos funcionarios, que obran en dicho expediente administrativo en las fs. 786 a 818 (Informe de fecha 6 de febrero de 2012), 970 a 974, 1.171 a 1.177, 1.181 a 1.185, 1.337 a 1.342. ------

------ Explica que la base presunta es utilizada cuando no se cuenta con todos los elementos para determinar la existencia del hecho imponible, en cuyo caso necesariamente se debe aplicar el procedimiento previsto al efecto por el Código Fiscal. Recuerda que la determinación es el acto o conjunto de actos dirigidos a

precisar en cada caso particular si existe deuda tributaria y cuál es su importe. Aduna que se da inicio a un trámite que requiere la necesaria colaboración del contribuyente, en atención a que el sistema funciona en base a declaraciones juradas emitidas por aquel; quien debe acompañar la documentación que respalda dichas declaraciones al momento de la inspección (fs. 129 vta.).-------

------ Aclara que el hecho de que la determinación sea realizada sobre base presunta, no implica que no se utilicen elementos tangibles para efectuarla. Señala que esa circunstancia ha sido debidamente explicada por la inspectora en su informe, quien describe los documentos e informes utilizados a tales fines.

------ Destaca que esa determinación impositiva, tanto en la sede administrativa como en la judicial, no ha sido cuestionada en su cuantía numérica (monto de la deuda fiscal), sino en la naturaleza de los conceptos sujetos al impuesto.-----

------ Arguye, en relación con la falta de motivación de la resolución cuestionada que le achaca la actora, que más allá de considerar que se encuentra fundada, puede y debe complementarse con las actuaciones que le preceden, y con las que tiene una interdependencia y conexidad por ser una derivación de aquellas.

------ Alega que a la actora se le han conferido los debidos traslados, habiéndose cumplimentado en su totalidad con el procedimiento expresamente reglado por el Código Fiscal. Aduce que basta con comparar las actuaciones con las disposiciones de aquel, para concluir que ello aconteció como el fisco lo expresó y que no se vulneró el derecho de defensa de la empresa. ----------

------ b) La accionada interpreta, con respecto a la inclusión en la base de cálculo de los ingresos producidos por la venta de bienes de uso, que la posición fiscal es ajustada a derecho. Ello, toda vez que considera que un bien que se ha destinado desde el inicio a su venta, jamás podría ser considerado como de uso. Añade que el alquiler y venta, así como los ingresos obtenidos por dichas operaciones, están vinculados y son propios de la actividad que la empresa desarrolla con habitualidad. Entiende que la accionante utiliza un sistema mediante el que efectúa una venta habitual de bienes, y pretende “disfrazar” esa operación a partir de considerarlos “de uso”, utilizando para tal fin el contrato de alquiler con opción de compra. ----------

------ Expone que el legislador ha querido dejar fuera de la base imponible la venta de los bienes afectados a la vida productiva del ente; lo que constituye un supuesto de excepción. Se trata de bienes que se destinan a servir a la explotación de la empresa, que están al margen del tráfico o comercio que ésta realiza y no hacen al giro normal del negocio.----------

------ Itera que, para la firma actora, las ventas forman parte de su giro habitual. Afirma que los bienes son adquiridos para su venta y que no obstante que los registre en su contabilidad como bienes de uso, no le quita su condición de bienes de cambio; los que se encuentran de ese modo alcanzados por el impuesto

en cuestión. Resalta que la conducta de la actora que fuera descripta por la inspección es incorrecta, ya que por ella reclasifica a venta de bienes de uso las cuotas o cánones correspondientes. Entiende que carece de importancia la clasificación de los bienes que haga el comprador, ya que su carácter debe ser ponderado desde el punto de vista del vendedor.----------

------ Comenta que la mencionada "habitualidad" ha sido observada de la documentación aportada por la actora. Achaca que su accionar ha sido consciente y de mala fe.----------

------ c) En lo atinente a la exclusión de la base de cálculo, de los ingresos provenientes de las exportaciones o venta de bienes al exterior, advierte que si bien la actora -a la hora de formular sus presentaciones- ha enumerado un listado de facturas que habrían dado cuenta de dicha circunstancia, no las aportó al expediente administrativo ni tampoco presentó las "rectificativas" pertinentes. Por lo que entiende, resulta correcta la postura de la administración de no hacer lugar a la exclusión, en razón de carecer de fundamento documental. Acusa negligencia en la conducta de la empresa accionante. ----------

------ Entiende aplicable a la cuestión, el principio de la realidad económica; según el cual la naturaleza de los hechos imponibles está dada por los actos o situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o de los contratos de derecho privado en que fueran exteriorizadas.----------
---- d) En cuanto al planteo de prescripción, arguye que la actora parte de una concepción inadecuada de la naturaleza del impuesto que se debate, así como de la naturaleza y efectos de los "anticipos", que son la modalidad de pago elegida y que no obsta o no le quita la calidad de anual al tributo. ---------

------ Explica que se trata de la configuración del hecho imponible fijado por el legislador, que responde a razones de política financiera y que en el caso del impuesto a los ingresos brutos, tiene un período anual que ha sido definido por mandato legal. Resalta que el artículo 134 del Código Fiscal prevé que el período fiscal será el año calendario y que el pago se hará bajo el sistema de anticipos y ajuste final. Menciona que esta modalidad también ha sido definida por la ley de coparticipación federal, citada por la accionante. ---------

------ Colige por ello que los anticipos abonados no podrían tener los efectos liberatorios que pretende otorgarles la parte actora. Ello pues, éstos no cancelan la obligación hasta su fijación definitiva al cierre del período fiscal. Añade que la circunstancia de que los pagos a cuenta ingresados, reconozcan como base la liquidación de los importes efectivamente registrados en las operaciones correspondientes al lapso que comprende la obligación es irrelevante, como para conferirle los alcances propios de la declaración jurada anual y ser tomados de forma individual a los efectos del cómputo de la prescripción; la que afirma, comienza a correr desde el primer día hábil posterior al cierre anual.----------

------ Reseña que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado que la exigencia de los anticipos se fundamenta en la necesidad de proveer al fisco los recursos necesarios para costear los gastos públicos en el momento oportuno y, en la razonable presunción de la actividad que da lugar a los hechos imponibles.----------

------ La demandada sostiene la constitucionalidad de los artículos 87, 88 y 89 de la norma fiscal pero, sin embargo, considera también de aplicación el artículo 3.986 del Código Civil, en materia de suspensión, que hace a la intimación fehaciente que se produce con el inicio del expediente administrativo y la posterior determinación de deuda. Por ello entiende que cualquiera sea la norma que resulte de aplicación y, a partir del simple cotejo de los plazos, las facultades de la administración de efectuar la verificación y de requerir el pago, no se encontraban prescriptas. ----------

------ Agrega que también puede resultar de aplicación al presente caso, la dispensa de la prescripción en atención a la "maniobra" efectuada por la actora, en cuanto considera que le impidió u obstaculizó el procedimiento, a partir del ocultamiento de los hechos imponibles bajo el rótulo de "bienes de uso".----------- Con fundamento en "…numerosa doctrina y algunos fallos en el orden local…", alega que la regulación de la prescripción no puede considerarse en forma separada de la legislación que regula la materia tributaria. Ello pues, ésta se encuentra directamente relacionada con el sostenimiento básico del Estado, sus funciones y el cumplimiento de sus deberes. ----------

------ Señala que toda vez que las provincias conservan todas las facultades no delegadas, pueden establecer impuestos libremente y determinar los medios de distribuirlos del modo que mejor le parezca; sin otras limitaciones que las que resultan de la Constitución Nacional. ----------

------ Asevera que el Código Civil y Comercial prevé que en materia tributaria sus disposiciones sobre prescripción se aplican en ausencia de disposiciones específicas. Y agrega que esas normas concretas existen en el Código Fiscal Provincial.----------

------ e) Con relación a los argumentos de la actora para impugnar la multa impuesta (artículo 47 del Código Fiscal), entiende que es inexistente el error excusable alegado por aquella. Ello toda vez que la norma que se aplica en el caso no es de difícil interpretación, que la empresa conocía cuál era la postura de la DGR en cuanto a la naturaleza del impuesto a los ingresos brutos y que fue la propia accionante la que eligió no conformar la determinación efectuada y dar una interpretación diferente, a sabiendas de que colocaba su conducta en el ilícito previsto en el artículo 43 del Código Fiscal.----------

------ f) Finalmente, señala que no considera aplicable al presente caso, la tasa activa del Banco Nación A. para el cálculo de los intereses resarcitorios, de hacerse lugar a la demanda. Arguye que el caso no involucra un tributo de índole

nacional, por lo que tasa del Banco Chubut SA. cumpliría idénticas funciones y representaría un adecuado resarcimiento. ----------

------ En último orden, ofrece prueba, formula reserva de caso federal y realiza petitorio de estilo.----------

---- **La prueba.**----------

------ La prueba producida es documental, consistente en poder; copia de la Resolución N° 33/2.019-EC dictada el 11 de febrero de 2.019 y de la constancia de notificación electrónica del 18 de diciembre de 2.019; comprobantes de pago por la suma de $1.548.630,81 que comprende el capital ($423.671,38), sus accesorios ($997.858,02) y multa ($127.101,41); 17 facturas; comprobante de pago de la tasa de justicia; Expediente Administrativo N° 298/2.012-DGR, en 6 cuerpos y dos anexos.----------

------ Con relación a los alegatos, sólo lo hizo la parte actora mediante escrito digital, que obra en las hojas 158/163 (ID 313684), mientras que la demandada no hizo uso de este derecho. ----------
Dictamen del señor Procurador General.----------

------ A hojas 165/167 y vta., emite dictamen el Señor Procurador General. Luego de una breve reseña de lo reclamado en la demanda y de la contestación efectuada por la representación letrada de la Provincia del Chubut, considera que, como expresa esta última, la determinación efectuada sobre el contribuyente ha sido fruto de un conjunto de actividades tendientes a verificar la exactitud de lo auto declarado por la empresa. Advierte que esos actos no se agotan en la mera verificación de la exactitud de las declaraciones, sino que abarcaron el cruzamiento de datos provenientes tanto del obligado como de otras fuentes, los requerimientos al fiscalizado, sus respuestas, las observaciones a las mismas, el intercambio de información, la realización de consultas y otras actuaciones llevadas a cabo en conjunto con o en conocimiento del requerido.----------

------ En relación con la cuestión del tributo sobre los bienes de uso, el Magistrado entiende que si la sociedad destina los bienes a alquiler y luego los vende, en virtud de ser operaciones enmarcadas en su objeto social (que no distingue si aquellos son nuevos o usados) y sumado a ello la habitualidad con que realiza esas ventas, se trata de operaciones gravadas con el impuesto a los ingresos brutos. De allí colige que la determinación de ese tributo ha sido legítima. ----------

------ Explica que surge de la documentación verificada en el procedimiento administrativo, que la firma reclasificaba a ventas de bienes de uso, la facturación por cuotas de cánones de aquellos entregados en leasing y su valor residual. Sostiene que tanto el ejercicio de la opción de compra, como las cuotas o cánones correspondientes, no eran ventas de bienes de uso;

independientemente de que fueran usados e incluso si habían sido destinados a alquiler con anterioridad por la misma empresa. ----------

------ Destaca que el artículo 212 del Código Fiscal establece que para la determinación del hecho imponible, se debe atender a la naturaleza específica de la actividad desarrollada, con prescindencia de la calificación que mereciera a los fines de otros encuadramientos.----------

------ En relación con la incorporación de ingresos provenientes de exportaciones, refiere que la demandada ha respondido adecuadamente a la empresa que no surge qué posiciones (mes y año) se verían afectadas por una incorrecta base imponible. Entiende que nada se ha acreditado en este proceso, que permita apartarse de tal conclusión. ----------

------ El Señor Procurador General considera que el cómputo de la prescripción que pretende la parte actora resulta ser improcedente. En ese sentido, señala que conforme surge del Código Fiscal (artículo 139), en consonancia con el texto de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (artículo 9), el período contemplado para el impuesto en cuestión es anual, con pagos de anticipos.----

------ Por ello, afirma que la inconstitucionalidad pretendida sobre los preceptos del Código Fiscal es inadmisible. Aclara que una política tributaria previsible, requiere que sean los estados locales quienes decidan qué plazos y bajo qué condiciones prescribe la obligación tributaria. Manifiesta que esto no se opone a las previsiones del artículo 31 de la Constitución Nacional y que las provincias conservan las facultades no delegadas (arts. 75 y 121 de la Constitución Nacional); por lo que puede establecer tributos y determinar las condiciones de su percepción.----------

------ Razona que por medio del artículo 2.532 del Código Civil y Comercial se ha dejado en forma completa a las provincias el manejo de los plazos y demás circunstancias en materia tributaria. Refiere que este nuevo marco jurídico impone revisar cualquier doctrina o jurisprudencia anterior; y en tal sentido, hace referencia al fallo “Filcrosa” dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. ----------

------ Entiende que toda vez que el contribuyente no pagó en tiempo y forma sus obligaciones fiscales, sustrajo recursos necesarios para sustentar el correcto funcionamiento del Estado. En virtud de ello, considera que procede la aplicación de intereses, de naturaleza resarcitoria, desde la mora hasta la efectiva percepción.----------

------ Advierte que no se ha acreditado la ausencia de los elementos objetivos y subjetivos para la procedencia de la aplicación de la multa prevista en la normativa fiscal, así como tampoco la existencia de circunstancias eximentes. Entiende que la naturaleza formal de la infracción, la hace aplicable por la sola existencia de la transgresión. ----------

------ Por lo expuesto, el Magistrado considera que corresponde el rechazo de la acción, confiriendo firmeza a las decisiones de la Administración en todo cuanto ha decidido. ----------

ANÁLISIS. ----------

------ **1.** Arriban los presentes autos a conocimiento y decisión de esta Sala Civil del Superior Tribunal de Justicia, en atención a la demanda que impetra S. A. SA. Brevemente diré que la empresa accionante impugna la Resolución N° 33/2.019 - EC, de fecha 11 de febrero de 2.019, dictada en el Expediente Administrativo N° 298/12, por el ex Ministro de Economía y Crédito Público de la Provincia Cdor. A. L. G.; por la que se confirmó la determinación de deuda que le realizara la Dirección General de Rentas como corolario del proceso de fiscalización al que fue sometida. También formula la impugnación de los actos administrativos emanados de la DGR (Resoluciones N° 186/2.013 y N° 432/2.015); requiere la devolución de la suma de UN MILLÓN QUINIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL SEISCIENTOS TREINTA PESOS con OCHENTA Y UN CENTAVOS ($ 1.548.630,81), pagados por la empresa en concepto de monto reclamado, intereses y multa, correspondiente a diferencias en el impuesto sobre los ingresos brutos de los períodos fiscales 01 a 12/2.007, 01 a 12/2.008, 01 a 12/2.009, 01 a 12/2.010 y 01 a 04/2.011; con más los intereses resarcitorios hasta la fecha de efectivo pago y las costas del proceso; c) y subsidiariamente la inconstitucionalidad de los artículos 92, 93, 94 y 95 del Código Fiscal relativos al plazo de prescripción y su cómputo, así como las causales de interrupción y suspensión, por considerar que dichas cuestiones están reservadas a la normativa de fondo establecida por el Código Civil y Comercial. Y de cualquier norma local existente o que se dicte en el futuro, que imponga una tasa de interés que no sea razonable para las devoluciones a los contribuyentes, ni les garantice el pleno respeto de su derecho de propiedad (arts. 17, 28 y 33 de la Constitución Nacional).----------

------ Para dar sustento a sus pretensiones, la actora manifiesta que se le practicó un ajuste en el que se incluyó en la base imponible para el cálculo del impuesto sobre los ingresos brutos, a las operaciones de venta de bienes de uso de su empresa, pese a que el Código Fiscal las excluye de la base imponible, sin importar la modalidad que se utilice para su venta. También entiende que se encuentran excluidos de dicho gravamen, los ingresos obtenidos por operaciones de exportación. Afirma que en el procedimiento de fiscalización antes referido, se le efectuó una doble imposición del impuesto en cuestión, en ciertas operaciones, tanto por haberse duplicado por error los ingresos de una misma operación como por haberse gravado los obtenidos en carácter de anticipo y luego también el precio total final. Sostiene que de tal forma se le gravó el mismo ingreso mensualmente y luego anualmente. --------

------ Considera, además, prescriptas las facultades del fisco provincial para determinar el impuesto sobre los ingresos brutos por los períodos fiscales comprendidos entre el 01/2.007 y el 06/2.010. Y en virtud de lo reseñado, estima

improcedente la multa que le fue impuesta por omisión de pago del impuesto. Reclama que se ordene la devolución de los importes pagados con la tasa de interés activa del Banco de la Nación A..----------

------ La provincia demandada, por su parte, sostiene la legalidad de la resolución impugnada. Alega que las ventas de bienes de uso realizadas por la empresa revestían el carácter de habituales y que, por tanto, los ingresos por tal concepto debían integrar la base imponible del tributo. En cuanto a la exclusión de dicha base, de aquellos ingresos generados a raíz de operaciones de exportación, señala que la actora omitió acreditar tal circunstancia mediante la presentación de las facturas correspondientes.----------

------ Rechaza el planteo de prescripción intentado por la empresa accionante, toda vez que sostiene la constitucionalidad de las disposiciones contenidas en el Código Fiscal en materia de prescripción de impuesto y porque se trata de un impuesto de ejercicio anual. Finalmente, en razón de lo dicho, interpreta que no ha existido el error de hecho excusable alegado por la parte actora y que, por ello, la multa impuesta resulta procedente. Refiere que la tasa para devoluciones de tributos ha sido fijada por este Superior Tribunal en la activa del Banco del Chubut SA. ----------

------ Trabada la *litis* en los términos antes expuestos, comenzaré por recordar la jurisprudencia de este Superior Tribunal de Justicia que, desde anteriores integraciones, ha sostenido que "...la principal carga que pesa sobre quien promueve una acción contencioso administrativa es la demostración de la ilegitimidad del acto que lo agravia; es obligación del recurrente incoar una impugnación concreta, metódica y razonada de los argumentos que sustentan la decisión que se cuestiona; su omisión no se salva con la remisión a piezas obrantes en el expediente agregado a la causa y la consecuencia de este déficit es que los fundamentos esenciales de aquélla adquieran firmeza (...) "...no basta que la demanda esté enderezada a solicitar la anulación de las resoluciones dictadas en sede administrativa. Es imprescindible, además, que el actor controvierta en forma adecuada los argumentos contenidos en aquellas decisiones (…) los fundamentos esenciales de la resolución administrativa que no han sido impugnados en la demanda, llegan firmes a la instancia judicial e impiden revisar la legitimidad de la decisión denegatoria, cualquiera fuera la opinión que pudiera sustentarse en punto a su acierto o justicia intrínseca..." (SD N° 15/SCA/06, N° 24/SCA/20).----------

------ **2.** En aras de verificar el sustento de la acción entablada, repaso entonces que para justificar el planteo de nulidad de la Resolución N° 33/2.019 – EC y de su antecesora Resolución Nº 186/2.013 – DGR., la actora enumera aquellos puntos del ajuste realizado por la DGR que considera ilegítimos, sobre los que me expediré luego. Asimismo, se ampara, entre otras cosas, en que no conocía los argumentos sobre los que se sustentaba la pretensión fiscal al comienzo del proceso de verificación; que le fue conferida la vista del expediente

administrativo el mismo día previsto por el órgano fiscalizador para prestar conformidad o rechazar la liquidación de los ajustes; y que el ejercicio de su garantía de defensa se vio limitado a la posibilidad de ofrecer prueba ya que el procedimiento administrativo omitió respetar su derecho a ser oído y no se ordenó la producción del informe pericial ofrecido en sede administrativa. Entiende que, no obstante haber puesto toda la documentación a disposición del fisco provincial, la determinación de la deuda fue realizada sobre base presunta.

------ Para constatar el desarrollo del trámite de determinación de deuda, tengo a la vista el Expediente Administrativo N° 298/2.012-DGR mediante el cual instruyó el procedimiento de fiscalización tributaria de la firma S. A. SA. De allí surge la Orden de Intervención de fecha 20/05/11, en la que se determinó que se realizaría una verificación formal a la contribuyente (hojas 34). Compruebo a su vez, el requerimiento remitido oportunamente a S. A. SA. el 24/06/11 (hojas 38); así como también sucesivas actas de inspección realizadas a lo largo del procedimiento (hojas 39, 40, 41, 70, 380, 443).----------

------ Observo que la empresa fue debidamente notificada de la liquidación estipulada en el artículo 35 del Código Fiscal (hojas 939) en fecha 12/03/12. Que solicitó la vista de las actuaciones en fecha 21/03/12, a la que finalmente accedió el día 30/03/12 (hojas 949 vta.).----------

------ Aprecio que en fecha 18/04/12, por medio de la Disposición N° 66/12 - DF (hojas 964), el Director de Fiscalización de Rentas de la Provincia del Chubut dispuso iniciar sumario contra la contribuyente por presunta infracción al artículo 43 del Código Fiscal; en el mismo acto, la emplazó para que articulara su defensa de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 de dicha normativa. Esa decisión fue notificada el 23/04/12 (hojas 966).----------

------ En fecha 09/05/12, la empresa por intermedio de su apoderado, formuló descargo contra la disposición antes citada y solicitó se dejara sin efecto lo allí establecido (hojas 967/968 y vta.). Luego, en fecha 14/03/13, el Director General de Rentas dictó la Resolución N° 186/13 - DGR (hojas 975/979), a través de la cual se determinó de oficio y sobre base presunta la obligación impositiva por el impuesto sobre los ingresos brutos de la empresa. Ese acto administrativo fue notificado a S. A. SA. en fecha 22/03/13 (hojas 996), la que interpuso recurso de reconsideración el día 17/04/13 (hojas 999/1.015).---------

------ En el citado recurso, la firma se agravió de lo dispuesto en la resolución, acompañó prueba documental y, entre los argumentos vertidos -los que luego reproduciría ante esta jurisdicción-, enumeró los números de facturas que documentaban ingresos provenientes de operaciones de exportación. ----------

------ La Resolución N° 432/15 - DGR (hojas 1.181/1.185) del 06/07/15, rechazó el recurso de reconsideración interpuesto por la empresa; la notificación se realizó el 10/07/15 (hojas 1.179). Posteriormente, el 30/07/15, esta interpuso

recurso de nulidad y apelación contra la referida resolución (hojas 1.188/1.206 y vta.); que fue finalmente rechazado por la Resolución N° 33/2.019 - EC, dictada por el Ministro de Economía y Crédito Público de la Provincia del Chubut, el 11/02/19. ----------

------ De lo reseñado extraigo que, contrariamente a la alegación genérica que formula la actora en cuanto a que se le impidió el ejercicio de su derecho de defensa, la empresa tuvo participación activa en el procedimiento de determinación de deuda formalizado por la autoridad administrativa. Allí tuvo oportunidad de expresar sus argumentos, ofrecer y adjuntar la prueba que consideraba pertinente.----------

------ Además constato que conoció debidamente el objeto de la fiscalización y que en su oportunidad pudo interponer los recursos que el ordenamiento administrativo prevé, los que fueron analizados por las autoridades competentes en cada caso, emitiendo los actos administrativos que cuestiona en esta sede judicial. En tales decisiones administrativas sus alegaciones merecieron adecuado tratamiento, previo análisis efectuado por las áreas técnicas pertinentes. Por lo que desecho su argumento referido a la privación de su derecho a ser oído. ----------

------ También desestimo la queja relativa a la omisión acusada en la producción -en sede administrativa- de la pericia contable solicitada, pues ciertamente la actora, al promover esta acción judicial, tuvo oportunidad de efectivizar la experticia que dice retaceada por la administración.----------

------ Pese a ello, voy a destacar que quien acciona solicitó, por ID 247100, de fecha 17 de marzo de 2.021, que se declare la cuestión como de puro derecho. Este Tribunal, por providencia de fecha 22 de marzo de 2.021 abrió la causa a prueba, ordenando que las partes las ofrecieran en el término de 10 días desde que adquiera firmeza tal providencia. Este auto fue notificado a las partes el 22 de marzo de 2.021 y el 30 de marzo de 2.021 la actora presentó el ID 260005, en el que requirió que se cierre el período de prueba y que continúen las actuaciones conforme su estado. Lamentablemente, precluida ya esta oportunidad, intentó volver sobre sus pasos y producir la prueba pericial (ID 306924), lo que fue desestimado por extemporáneo (proveído de fecha 17 de mayo de 2.021). ----------

------ He de recordar que este Superior Tribunal, desde anteriores composiciones aplicó la denominada teoría de la subsanación, especialmente para el supuesto de prueba no admitida, e indicó que “no interesa la indefensión sucedida en sede prejudicial si el interesado pudo defenderse ante la justicia”, teoría que ha sido aplicada no sólo a sanear vicios estrictamente procedimentales sino también para cubrir deficiencias en la motivación de los actos (TAWIL – MONTI – La motivación del acto administrativo – Bs. As. 1998- pág. 96/98) (confr. SD. 05/SCA/03 y 11/SCA/09). En el caso, lejos de producir la prueba y permitir que

judicialmente se saneara el vicio que acusa, se desentendió de ella, lo que imprime el resultado negativo a su planteo. ------

------ **3.** Excluidos los argumentos referidos a vicios en el procedimiento, avanzo ahora en el análisis de aquellos concernientes a la cuestión de fondo demandada. ------- **3.a. <u>de la Prescripción acusada.</u>**----------
----- Abordo en primer término y por un orden lógico, el planteo de prescripción interpuesto por S. A. SA., para lo que tengo presente que la controversia gira sobre el modo de computar el plazo en cuestión, ya que el plazo en sí mismo no ha merecido cuestionamiento.----------

------ Para fundar el ataque la empresa entiende que a los fines del cómputo del plazo de prescripción corresponde aplicar lo dispuesto por el artículo 3.956 del Código Civil; pues esta era la legislación vigente durante los mencionados períodos. Cabe recordar que el citado artículo del Código civil reza que "…La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación…". ----------

------ La accionante interpreta que una norma local no puede modificar la legislación de fondo, por lo que la prescripción de los períodos fiscales debe contarse desde el vencimiento de los anticipos, es decir, en forma mensual, pues considera que a partir de ese momento la obligación resulta exigible. Como contrapartida, la demandada sostiene que el cómputo de los términos debe efectuarse de conformidad a la previsión establecida en el Código Fiscal Provincial, es decir "…desde el primero de enero siguiente al año en el cual se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso de las obligaciones fiscales...".----------

------ La cuestión constitucional que la actora presenta no es novedosa, pues ha merecido incesantes debates doctrinarios y jurisprudenciales a lo largo de la vigencia del Código Civil de Vélez Sarsfield, los que se han visto renovados ahora a partir de la sanción del Código Civil y Comercial de la Nación. Existe en este sentido frondosa jurisprudencia emanada de los distintos Superiores Tribunales de Justicia provinciales y de la propia Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación, desarrollándose las posturas reconocidas como privatista, la publicista o la intermedia, aunque no ahondaré respecto de esta última. ------

------ El Alto Tribunal adoptó el criterio privatista, ya que a partir del precedente "Filcrosa", dictado previamente a la sanción del Código Civil y Comercial, se expidió en contra de las potestades provinciales invocadas para legislar sobre el instituto de la prescripción de impuestos locales. Entendió para ello que la prescripción es un instituto general del derecho, por lo que el legislador nacional, habilitado por la cláusula constitucional del art. 75 inc. 12 de la C.N., es quien se encuentra facultado para fijar el régimen general y los plazos en esta materia. Consideró que la regulación de los aspectos sustanciales de las

relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que ni las provincias ni los municipios pueden dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto (Fallos 326:3899).---------- Este criterio ha sido reiterado en aquellos casos sometidos a su decisión, reclamando incluso el acatamiento del precedente (Fallos 342:1903). ----------

------ Por el contrario, la postura a la que adhiero, que denomino "publicista", sostiene que las provincias no solo poseen la potestad de establecer tributos locales sino que además, se encuentran facultadas para legislar sobre todos los aspectos atinentes al impuesto local, tanto en cuanto a las modalidades de su percepción, los plazos de prescripción, así como el *dies a quo* o fecha de inicio para el cómputo de dicho plazo, y las causales de suspensión o interrupción. Así pues, la materia tributaria local se manifiesta fuera del ámbito de la cuestión entre particulares, por lo que su regulación queda exenta del régimen general de las obligaciones, y por consiguiente, del Código Civil o, a partir del año 2015, del Código Civil y Comercial.----------

------ Esta posición encuentra sustento constitucional en los poderes no delegados por las provincias al Gobierno central (art. 121 CN.) y en las propias disposiciones contenidas en el Código Civil y Comercial de la Nación, puesto que el art. 2.532 reconoce expresamente la facultad de las legislaciones locales para regular sobre la prescripción liberatoria en materia tributaria. En comentario a este artículo se indicó: "…El criterio consagrado está inspirado en la autonomía dogmática del derecho tributario, la inaplicabilidad del derecho privado a las relaciones de derecho público y la inescindibilidad entre el régimen tributario y la exigibilidad de los tributos en tanto contribuyen al sostenimiento del Estado…". Mas a la par se advirtió sobre la polémica de la cuestión, atento el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que antes expuse (Código Civil y Comercial de la Nación comentado, Ricardo L. Lorenzetti, Director, Tomo XI, pág. 221/229). ----------

------ También podría decirse que el reconocimiento expreso de las facultades provinciales en el art. 2.532 se produjo como respuesta a la interpelación que a los señores legisladores se les formulara en el voto de la entonces Ministra Dra. Argibay, en la causa "Casmma", (Fallos 332:616), de donde extraigo: "Si la línea de decisiones que viene siguiendo la Corte a partir del caso "Filcrosa" (Fallos: 326:3.899) no mereció respuesta alguna del Congreso Nacional, en el que están representados los estados provinciales y cuenta con la posibilidad de introducir precisiones en los textos legislativos para derribar así las interpretaciones judiciales de las leyes, ello confiere plausibilidad a la interpretación de la legislación nacional que sirvió de fundamento a la decisión adoptada en dicho precedente, pese a la dificultad para extraer del Código Civil, a partir de la argumentación utilizada en el fallo, el claro propósito legislativo de limitar el ejercicio de los poderes provinciales en el ámbito de sus materias reservadas, a lo que debe agregarse que en la causa no se promovió seriamente la inconstitucionalidad de los artículos del código mencionado...".----------

--------- Por lo tanto, entiendo que esta interpretación que postulo -de neto corte publicista-, se fusiona con las propias reglas que surgen del art. 2 del Código Civil y Comercial de la Nación, pues las palabras de la ley son claras en el art. 2.532 y su finalidad procura el reconocimiento de las potestades provinciales para la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria. ---------

------ Y digo que se refiere a la regulación del instituto de la prescripción, pues de consuno con la finalidad de la norma resulta ilógico sostener que las provincias pueden establecer los plazos para la prescripción de los tributos pero no así el momento a partir del que se da inicio al cómputo del plazo, o su suspensión o interrupción. ----------

------ Comparto por ello los fundamentos que en su voto diera el Dr. Casás, en el fallo en autos "Fornaguera Sempe", del 23 de octubre de 2.015, donde sostuvo que "…en el Derecho Tributario la prescripción sólo puede encontrar su fundamento en criterios objetivos y uniformes que den satisfacción al principio de seguridad jurídica. Ello se evidencia claramente en el hecho de que el legislador haya querido tomar un parámetro uniforme para determinar el *dies a quo* del plazo prescriptivo, teniendo en cuenta la naturaleza de la relación jurídica tributaria: relación de derecho público que no nace por voluntad de las partes en ella implicadas, sino por la ocurrencia fáctica del presupuesto legal previsto. Para reforzar esta idea de la necesidad de uniformidad en el cómputo del plazo, frente a obligaciones de masa como las tributarias -por estar referidas a universos más o menos vastos de contribuyentes- en que debe facilitarse la gestión recaudatoria del Fisco, es corriente que en el derecho comparado se adopten soluciones semejantes a aquella a la que adscribe la legislación local y federal de la A.. En igual sentido, como bien lo expresa el catedrático alemán de la Universidad de Bochum, Heinrich Wilhelm Kruse, "La prescripción es una estricta prescripción de calendario. No comienza ya con el nacimiento de la pretensión, sino a partir del momento en que expira el año en que la pretensión ha nacido, o -en los Impuestos sobre la renta, el Impuesto industrial y el Impuesto sobre el volumen de ventas- con el transcurso del año en que el sujeto pasivo realiza la declaración del impuesto. El resultado es que todos los plazos de la prescripción terminan unitariamente, lo que exime a las Oficinas de Hacienda de un control permanente de los plazos de prescripción transcurridos"…".----------
------ --Por todo lo expuesto, juzgo que las facultades provinciales cuestionadas son constitucionales, ratificada esta interpretación por la nueva normativa de derecho privado que remite a la propia regulación del derecho público local. Constitucionalidad que abraza también al establecimiento del *dies a quo* para el cómputo del plazo; pudiendo la Provincia demandada establecerlo en la forma prevista en el art. 93 del Código Fiscal, y prever los supuestos de suspensión e interrupción contemplados en los arts. 94 y 95. ----------

----- Por ello, considero también que no corresponde ahondar en las fechas de la determinación tributaria de oficio ni en las de los actos administrativos que

finiquitaron el procedimiento ante esa sede, pues reconocida la facultad provincial, no existe ninguna razón para distinguir entre períodos anteriores o posteriores a la vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación.----------

------ Por lo que propongo al Acuerdo el rechazo del planteo de inconstitucionalidad formulado por la parte actora con respecto al *dies a quo* para el cómputo del plazo de prescripción, así como los supuestos de suspensión e interrupción regidos por los arts. 92 a 95 del Código Fiscal. **Así lo voto.** ----------
------ **3.b. <u>La exclusión de la base imponible de la venta de bienes de uso</u>**.--

------ Sentado lo anterior, me referiré ahora al tema relativo a si los ingresos provenientes de las ventas de bienes de uso de la empresa deben integrar la base de cálculo para el impuesto sobre los ingresos brutos. A esos fines, debo destacar que la firma S. A. SA. interpreta que se trata de operaciones excluidas del gravamen, sin importar si revisten o no la nota de habitualidad. Arguye, a su vez, que esas ventas se encuentran asentadas de esa forma en sus libros contables.----------

------ Para abordar este asunto, es preciso atender a lo previsto en el Código Fiscal Provincial, legislación de carácter local que rige, entre otras, las cuestiones impositivas locales. Esta norma prevé, en su artículo 137, aquellas operaciones cuyos ingresos no integran la base imponible del tributo. Concretamente, en el inciso 6 de ese precepto, se refiere a los ingresos correspondientes a ventas de bienes de uso, entendiendo por tales a aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad del contribuyente y no a su venta habitual. Y añade que por ello, los ingresos serán no computables siempre que se trate de ventas realizadas de manera ocasional por desafectación de los bienes de la actividad o con el objeto de renovar los activos afectados a la misma. La normativa mencionada es clara en cuanto a considerar excluidas del tributo a aquellas ventas que sean realizadas de manera ocasional. ----------

------ La cuestión tiene sus bemoles, ya que finca en la adecuada interpretación de los hechos económicos la determinación de si la venta de bienes de uso (a este carácter me referiré luego) ha sido efectuada de manera ocasional o, por el contrario, posee la nota de la habitualidad. Como señala Althabe, para considerar que las actividades son habituales, deben ser "…referidas al giro normal del negocio y medio de vida normal del sujeto que las realiza. Esto nos da por resultado, una primera depuración, de los actos que aparecen aislados, inconexos, excepcionales, "impropios de la actividad" del sujeto y por lo tanto no habituales…" Señala este autor que, en aras de determinar si la actividad económica desarrollada posee ribetes de habitualidad, se ha analizado el supuesto de repetición de acciones de igual naturaleza dentro de un período determinado, y que aquí la cuestión fundamental radica en determinar cuál es el número de repeticiones y con qué periodicidad debe efectuarse. Cita un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación para indicar que la frecuencia

(repetición dentro de un período), debe ser tal que posibilite la especulación (C.S.J.N. causa "Brave, Rafael", La Ley, 48-607). Luego subraya el autor que cito que "…el valor del objeto de especulación es decisivo, porque marca la diferencia entre una posibilidad cierta de transformar la actividad en una fuente de ingreso normal…" (Mario Enrique Althabe, "Impuesto sobre los Ingresos Brutos", La Ley, 2da. Edición actualizada, págs. 8/9). ----------

------ Estos aspectos han sido atendidos por la Administración en oportunidad de evaluar la inclusión de los bienes registrados por la actora como de uso en el ajuste establecido. Se dijo específicamente que la empresa tiene como objeto social el desarrollo de actividades de venta y alquiler de equipos (grupos electrógenos, equipos de trabajo en altura, equipos de movimiento de tierra, repuestos, etc.). Se indica que esto surge del Estatuto Social (fs. 60 del expediente administrativo), que expresa que se dedica a compra, venta, importación, exportación, permuta, locación y distribución de compresores, maquinarias y equipos de uso industrial, sus partes, accesorios y repuestos.----

------ Luego analiza que: "si destina los bienes a alquiler y luego los vende, en virtud de ser operaciones enmarcadas en su objeto social –que no distingue en relación a si los bienes que comercializa deben ser nuevos o usados- y la habitualidad con la que realiza estas ventas, no caben dudas de que son operaciones gravadas con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos… Aunque en principio contablemente podrían ser clasificados como bienes de uso en tanto sean utilizados para la actividad propia del ente, también es cierto que la empresa comercializa su flota destinada a alquiler de manera habitual. La periodicidad con la que realiza este tipo de operaciones de venta puede observarse de la documentación aportada por la firma. De los listados de ventas de bienes de uso a fs. 361 a 379 se constatan varias operaciones en cada mes, en "todos" los meses y en "todos" los períodos sujetos a verificación… Por otra parte, de la facturación y documentación verificada surge que la empresa reclasifica a venta de bienes de uso la facturación por cuotas de cánones de bienes entregados en leasing y el valor residual de los mismos.". --

------ Con lo expuesto entiendo que para la Administración provincial, en criterio que comparto, se acredita que estos actos de venta no son inconexos o impropios de la actividad de la firma, ya que es esta la actividad a la que se dirige el desarrollo de su giro comercial. ----------

------ Pero además, pese a que la actora sostiene que no existe controversia sobre la naturaleza de "bienes de uso" de aquellos vendidos y afectados por el reajuste, encuentro que la Administración da los fundamentos por los que no entiende que los bienes en cuestión puedan ser considerados como "bienes de uso", calificándolos -por el contrario- como "bienes de cambio". Así, señala que "Estos bienes se destinan a servir la explotación o empresa económica, y que están, por lo tanto, al margen del tráfico por intermedio del cual aquella realiza su actividad especulativa (bienes de cambio). La venta de bienes de uso no hace

al “giro normal” del negocio, por lo cual la exclusión es consecuencia lógica de la propia estructura del hecho imponible. La diferenciación entre bienes de uso y de cambio depende del destino que se le otorgue a los mismos… El presente caso resulta más obvio, dado que la empresa adquiere los bienes para comercializar su alquiler y los somete a leasing y pago de canon, para luego venderlos como “bienes de uso”. Claramente el “uso” que les da no se ajusta a lo tenido en cuenta al momento de redactar la norma, en lo que respecta al concepto de bienes de uso, menos si consideramos que lo que está vendiendo el contribuyente bajo la calificación de bienes de uso, se ajusta al objeto de la actividad previsto en su estatuto. Es decir, es parte de su actividad autorizada y en miras de la cual se constituyó…”. ----------

------ La Dirección General de Rentas primero (Resol. N° 186/2.013) y el Ministerio de Economía después (Resol. N° 33/2.019-EC), han dado fundamento suficiente para considerar que los bienes registrados por la empresa como “de uso” en realidad se encontraban afectados al desarrollo normal de la actividad económica de la empresa, que los adquiría, los alquilaba o formalizaba contratos de leasing, y luego de un período de tiempo de ser afectados a estas operatorias, los vendía. ----------

------ Es claro que estos bienes no pueden ser considerados como “bienes de uso”, y por lo tanto su venta no encuadra en la excepción particular contemplada en el art. 137 inc. 6 del Código Fiscal, ya que lejos de encontrarse al margen del desarrollo de la actividad comercial de la empresa, directamente sirven y se encuentran destinados al logro del objeto societario. Por lo que considero que ingresan en la base imponible del impuesto y que la decisión administrativa se encuentra legalmente sustentada, debiendo
rechazarse este planteo. **Así lo voto**. ----------

---- **3.c. <u>La exclusión de las operaciones de exportación</u>:** ----------

------ A continuación analizaré la pretensión atinente a considerar excluidos de la base de cálculo del impuesto sobre los ingresos brutos, a las sumas provenientes de operaciones de exportación. Al respecto, la actora manifiesta que estas fueron contempladas -a raíz del proceso de fiscalización llevado a cabo por la DGR- como parte de la base imponible del tributo; no obstante estar expresamente exceptuadas de gravamen, por medio del artículo 130 inciso 4 del Código Fiscal de Chubut. Asimismo, sostiene que adjuntó -en sede administrativa- una nómina de facturas por operaciones de este tipo y que el órgano fiscalizador nunca le requirió la presentación de dichas facturas en concreto.----------
----- Parto de considerar que en el proceso de fiscalización realizado por el organismo provincial la firma S. A. SA. sostuvo -en distintas oportunidades- que correspondía detraer los ingresos obtenidos por operaciones de exportación. A tal fin individualizó las facturas que consideró erróneamente incorporadas en la base imponible, pero no adjuntó las copias de esas, y se limitó a poner a

disposición del fisco provincial sus libros contables. En cambio, ya en esta sede judicial, acompañó tales facturas, las que no fueron negadas ni discutidas en su autenticidad por la parte demandada. ----------

------ Reprocho aquí la actuación desplegada por ambas partes en la instancia administrativa, ya sea por la autoridad fiscal como por la empresa ahora actora. Pues esta última contaba con dicha documentación en su haber, pero omitió aportar la prueba de la que pretendía valerse para que se efectuara la deducción de aquellos conceptos que entendió mal incluidos en la base impositiva. Es esto lo que surge de la revisión que efectué de la documental agregada en el expediente administrativo.---------- ----------

------ En el caso de la Administración pública, debo recordar que conforme el art. 10 del Código Fiscal el organismo fiscal posee facultades para, entre otros, "…requerir de los contribuyentes, responsables o terceros, en cualquier tiempo, la exhibición de libros y comprobantes de actos y situaciones de hecho y de derecho que puedan constituir hechos imponibles…" (inc. 2), e inspeccionar los lugares y establecimientos (inc. 3) solicitar o requerir informes y comunicaciones escritas o verbales a contribuyentes (art. 4). Como consecuencia de ello, considero que la Dirección General de Rentas debió arbitrar los medios para arribar a la correcta aprehensión de la realidad de las operaciones sindicadas como realizadas en calidad de exportaciones. Al desentenderse de tal verificación, actuó con un criterio formalista pero completamente alejado de la verdad jurídica objetiva, finalidad principal e irrenunciable del procedimiento administrativo.----------

------ En el presente caso, la decisión se contrapone con la verdadera situación que surge al ingresar a verificar la documentación obrante a fs. 22/38, acompañada por la actora al promover esta demanda. Y del cotejo de dichos documentos, observo que éstos se corresponden con operaciones comerciales efectuadas con empresas extranjeras, por lo que se tratan de facturas emitidas en concepto de exportaciones, durante el período fiscal aquí cuestionado.------

------ Con lo cual puedo afirmar que dichas operaciones facturadas no debían integrar la base imponible del gravamen, por encontrarse expresamente excluidas por la disposición normativa aplicable. La norma es clara cuando en el art. 130, inciso 4 dispone que no constituyen ingresos gravados con el impuesto sobre los Ingresos Brutos "…Las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas, …". Ante la claridad de la Ley el juez solo debe aplicarla, pues como lo tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación "…el primer método de interpretación al que debe acudir el juez es el literal, conforme al cual debe atenderse a las palabras de la ley" (Fallos: 326:4909, entre otros…" (Fallos 345:533). ---------- ----------

------ En este supuesto, se me ofrece evidente la existencia del vicio en la causa de los actos cuestionados. Reproduzco, en tanto los comparto, los conceptos dados por el Tribunal, en anterior composición, en referencia a la causa del acto. Así, se ha dicho que el término refiere a "… la situación objetiva de hecho y de derecho que existe en la base del acto, aquélla cuya constatación determinará la comprobación de la causa. Si los hechos fueron mal aprehendidos y razonados, serán falsos o inexistentes. En la SD N° 33/90 se decía "La causa o motivo constituye un elemento esencial del acto administrativo (ST Chaco 31/5/92 ED Rep. 17 pág. 62-Sum. 1)", y en SD N° 13/93 "La ausencia de los antecedentes de hecho o de derecho que preceden y justifican el dictado del acto, así como la circunstancia de que los mismos fuesen falsos, determinan la nulidad absoluta del acto"…" (SD 6/SCA/06).----------

------ Por lo expuesto, propongo al Acuerdo hacer lugar a la pretensión de nulidad de los actos administrativos cuestionados, la Resolución N° 186/2.013 y sus sucedáneos, y ordenar deducción, en la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, de las operaciones de exportación que se encuentran acreditadas conforme la documental agregada en autos. Esta deducción que se dispone deberá ser determinada y calculada por la Dirección General de Rentas provincial, en el término de 30 días de que el presente fallo quede firme. **Así lo voto.** ----------

------ 3.d. Cabe atender ahora la impugnación que formula la accionante en torno a una doble imposición del impuesto sobre los ingresos brutos sobre las operaciones que enuncia. Acusa que ello se produjo tanto por haberse duplicado por error los ingresos de una misma operación, como por haberse gravado los obtenidos en carácter de anticipo y luego también el precio total final. En el último supuesto, asevera que se le gravó el mismo ingreso mensualmente y luego anualmente. ----------

------ En este sentido, advierto que la actora reproduce las alegaciones expuestas ante la administración, que ya merecieron respuesta por parte de esta, y que ahora no aporta ningún sustento documental que permita siquiera analizar la temática que propone. ----------

------ Recuerdo aquí que en el expediente administrativo, a fs. 1.168, en informe dirigido al Director de la Dirección de Fiscalización se indicó: "… se trata sólo de volcar números a una hoja de papel, no va acompañada de documentación que refleje la verdad pretendida. Para mayor abundamiento sobre este punto, transcribo lo dicho en el informe de inspección –fojas 812- 2do párrafo que dice.: "Por otro lado, la firma presenta en primer término un papel de trabajo elaborado con las conciliaciones para el período 2.007 con una justificación y a los dos días presenta otros expresando que ha declarado una base imponible en exceso correspondientes a la duplicación de ciertas facturas. Sin embargo, no aporta aclaraciones, elementos probatorios, tampoco las rectificativas de sus declaraciones juradas tributarias presentadas, sólo un bosquejo de conciliación

disímil al inicialmente presentado y aún con una diferencia remanente de conciliar…”. ----------

------ Luego, en el Dictamen N° 040/15-DAL., se indicó: “… En similar sentido debe tratarse el agravio al respecto del cual la empresa afirma que se habría ponderado una mayor base imponible de la adecuada, entendiendo que se habrían soslayado sus argumentos. Lo cierto es que los mismos han sido ponderados por la inspección, entendiendo que no aportó aclaraciones y/o elementos probatorios, tampoco las ddjj rectificativas que pudieran dar cuenta de sus dichos. De esta forma, la documentación que aporta y ofrece como prueba ha sido valorada en esta oportunidad por el Organismo, emitiendo la opinión obrante a fs. 1.177/79 (ahora fs. 1.167/1.169 ref.). De allí, que la misma no genere convicción suficiente para modificar el ajuste efectuado en autos en tanto se limita a papeles de trabajo y declaraciones que fueron ponderadas en el marco de la inspección…” (fs. 1.175 ref.). La Resolución N° 432/15-DGR, que obra a fs. 181/185 reproduce tales términos en sus fundamentos para rechazar el recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución N° 186/13-DGR.-

------ Señalo nuevamente que la actora debió dar prueba suficiente de sus dichos, más aún cuando en los actos administrativos dictados en esa sede se desestimaron sus planteos. Si pretendía valerse de la prueba pericial, como ya expliqué, por su propia actuación se tornó improcedente tal producción.--------

------ En razón de lo expuesto, la presente cuestión debe ser desestimada. **Así lo voto**. ----------

------ **3.e.** En último orden, cuadra indicar que la multa impuesta a raíz de la infracción de omisión de pago del impuesto sobre los ingresos brutos resulta adecuada a la verificación efectuada en sede administrativa. Es que la accionante reclama que se la deje sin efecto en tanto sostiene la legitimidad de su conducta referida a la obligación impositiva omitida.----------

------ A lo largo de mi voto he analizado cada uno de los fundamentos de la actora para cuestionar el pago de tal obligación, y me he expedido por el rechazo de su planteo, a excepción de lo atinente a las facturas por exportación, ya que pese a que no llevó la documentación respaldatoria de sus dichos a la sede administrativa, si lo hizo ante esta instancia judicial. ----------

------ Ahora señalo que el art. 43 del Código Fiscal sanciona con una multa graduable desde un 30% hasta el 200% el incumplimiento culpable total o parcial, de las obligaciones fiscales. Pero luego establece que no incurrirá en omisión ni será pasible de multa, quien deje de cumplir total o parcialmente su obligación fiscal por error excusable, de hecho o de derecho.----------

------ Al respecto, expone L. Enrique Condorelli que “La conducta punible consiste en no pagar o pagar de menos el impuesto, haciéndolo por culpa del contribuyente o de un agente de recaudación. …Para que se verifique la

conducta, la norma precisa: a) no ingreso o ingreso parcial del impuesto a la fecha del vencimiento; y b) culpa del sujeto obligado al pago. La ausencia de cualquiera de estos supuestos desvirtúa su aplicación, de ahí que la misma norma exceptúa a quienes demuestren haber incurrido en error de hecho o de derecho.” ----------

------ Luego, el autor mencionado aprecia que “…Resulta saludable la redacción de la norma que recepta, explícitamente, el principio de la personalidad de la pena castigando a quien realmente resulte culpable. No obstante, es al sancionado a quien le incumbe la demostración del error de hecho o derecho. La carga de la prueba pesa sobre él y debe demostrar, suficientemente, la verificación del error para caer dentro de la exculpación. La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, refiriéndose a ella, ha dicho que "esta figura requiere un incumplimiento razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que, pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo o debió creer que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario". Es decir, quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta …”. (Capítulo VII. Régimen de infracciones a las obligaciones y deberes fiscales, TR LA LEY AR/DOC/2.546/2.021). ----------

------ En estos autos se ha verificado el no ingreso del impuesto en término y la culpa de la obligada, factores indispensables para la aplicación de la multa. Luego, si bien la actora ha expresado, tanto en sede administrativa como en esta instancia, una interpretación propia de los alcances de la obligación fiscal, en definitiva, su posición no encuentra otro sustento que su propio enfoque del tema. Ciertamente que una postura disímil a la sustentada por el organismo fiscal no es suficiente para ser considerada, en el caso particular, como una eximente de la multa impuesta. ----------

------ Es que debo concatenar la interpretación particular efectuada por la actora respecto de la obligación tributaria omitida con el deber de diligencia especial que pesa sobre la empresa, dedicada en forma profesional a la comercialización de bienes, ya que se encuentra inscripta, en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en: CUACM 291901 Fabricación de maquinaria de uso general n.c.p. – CUACM 453900 – Instalaciones para edificios y obras de ingeniería civil n.c.p. –CUACM 515190 Venta al por mayor de máquinas, equipos e implementos de uso especial n.c.p. – CUACM 712200 – Alquiler de maquinaria y equipo de construcción e ingeniería civil, sin operarios.----------

------ Por ende, la exculpación pretendida requiere la demostración de circunstancias atendibles, de elementos que lleven a la convicción del juzgador

del error excusable para la empresa. Esta acreditación, aplicada a la omisión de abonar el tributo sobre la venta de bienes discutida, como a la falta de presentación de toda la documental en el procedimiento administrativo, no se verificó en autos, pese a que pesaba sobre la actora la obligación de satisfacer tales extremos.----------

------ No obstante, es necesario aclarar que a raíz de asistirle razón al planteo que la parte actora formula respecto del gravamen sobre los ingresos por operaciones de exportación, y que he propuesto al Acuerdo que sea detraído de la determinación cuestionada, el monto de la multa deberá ser descontado proporcionalmente, y restituirse a la firma actora el importe pagado en ese concepto. **Así lo voto**. ----------
----- **3.f. <u>De los intereses.</u>**----------

------ Por último, y en tanto como propicio que se admita la devolución de las sumas percibidas por impuesto a los ingresos brutos sobre la facturación de ventas de exportación, me referiré a la tasa de interés peticionada por la actora.
----- En principio sostengo que el planteo de inconstitucionalidad efectuado en forma amplia, genérica, no tendrá mayor tratamiento, puesto que la actora no individualiza ninguna norma que le ocasione los agravios alegados. Su ataque no es concreto, sino que se realizan una serie de disquisiciones hipotéticas, por lo que la cuestión no amerita el análisis de este Tribunal.----------

----- Mucho menos lo merece si, como ya ha resuelto este Superior Tribunal en anteriores precedentes (SD. N° 7/2022) y lo indica la demandada en su responde, la tasa de intereses a aplicar en la devolución del importe percibido en exceso por la Dirección de Rentas provincial se corresponde con la Tasa Activa para préstamos personales del Banco del Chubut SA., desde que dicha suma fue abonada y hasta su efectivo pago.----------

------ **4.** En virtud de lo analizado y expuesto, considero que corresponde admitir parcialmente la demanda, declarar la nulidad de los actos cuestionados y ordenar la devolución de las sumas percibidas en exceso por la Provincia del Chubut, en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos provenientes de operaciones de exportación, y la parte proporcional de la multa aplicada; con más los intereses conforme la Tasa Activa para préstamos personales del Banco del Chubut SA. **Así lo voto.**----------
------ **A la primera cuestión, la Dra. Bustos dijo:**----------
---- **1.** Tal como se desprende de las resultas que meticulosamente ha desarrollado el Ministro Vivas, y las que no reproduciré atento que proporcionan suficiente andamiaje al análisis, la firma S. A. SA. interpone acción contencioso administrativa en reclamo de varios puntos vinculados a la percepción exigida por la Provincia del Chubut respecto del impuesto a los ingresos brutos por las operaciones desarrolladas por la empresa actora.---------
------ Para el tratamiento y resolución de las pretensiones de la actora he de analizar, en primer término, el planteo referido a la nulidad de la Resolución N°

186/2.013 que determinó de oficio el impuesto sobre los ingresos brutos adeudados por la empresa por los períodos 01/12 de los años 2.007 a 2.010, y 01/04 del año 2.011. Esta decisión concluyó el sumario instruido a la empresa y fijó una multa por omisión de impuesto por la suma de $ 127.101,41.---------

------ **2.** Ahora bien, la empresa S. A. S.A. plantea que esta resolución no fue debidamente fundamentada y es por eso que solicita su nulidad. Señala que la determinación del tributo plasmada en dicha decisión fue hecha sobre base presunta cuando debió realizarse sobre la documental efectiva que había entregado al organismo fiscal para llevar a cabo dicha tarea. Por ello califica de nula a esa resolución.----------

------ En este punto cabe considerar que rige la presunción de legitimidad de los actos administrativos impugnados, por lo que para arribar a una sentencia que declare su nulidad, los vicios atribuidos deben probarse y no solo alegarse.

------ Entonces, es menester que al ejercer el control jurisdiccional de legitimidad de la Resolución N° 186/2.013, para arribar a la decisión judicial de declararla nula, se deban ponderar las pruebas aportadas por las partes, y verificar si se han demostrado los hechos en que ambas fundan su posición. ---

------ Por lo tanto, si la accionante dice que la Provincia del Chubut omitió fundar la determinación de deuda en documentación concreta que refiere haberle entregado y se la llevó a cabo como presunta, era su obligación dar razones de ello en tanto es la que cuestiona los fundamentos que llevaron a dictar aquel acto administrativo. De tal modo, debió detallar adecuadamente la documentación omitida en comparación con la tenida en cuenta por el organismo fiscal, entre otros aspectos; circunstancia que no se ha verificado en su planteo.----------

------ Además, el Ministro Vivas ha efectuado en su voto una reseña de lo actuad en sede administrativa. De su lectura, a la cual remito para no agobiar con reiteraciones innecesarias, surge de forma elocuente que la empresa tuvo acabada participación en el procedimiento administrativo, y que sus objeciones fueron tratadas y analizadas, ya sea por los órganos técnicos y de asesoramiento, como por las decisiones administrativas cuestionadas; las que considero fundadas.----------

------ Pero lo demás, tengo en cuenta que en materia de vicios en el procedimiento formalizado en la sede administrativa, como indicó el Dr. Vivas, se ha admitido la aplicación de la regla de la subsanación, según la cual aquellas indefensiones apuntadas por la actora quedan relegadas en la medida que accede a la posibilidad de defenderse y hacer valer su derecho en la instancia judicial.----------
------ En particular referencia a estos autos, encuentro que la actora alega que no se le permitió ofrecer prueba pericial, pero transitando esta vía judicial

desestimó su producción, pese a que el Tribunal había abierto la causa a prueba y contó con la oportunidad de realizarla. ----------

------ Tales circunstancias me conducen a desechar el ataque a la Resolución N° 186/2.013, atinente a la cuestión procedimental, sin perjuicio de que los restantes planteos referidos a la motivación y fundamento legal de los actos administrativos, centrales a los efectos de decidir sobre la legitimidad de la determinación impositiva cuestionada, serán seguidamente objeto de estudio, a fin de dar adecuada y particularizada respuesta a las cuestiones traídas a resolver. ----------

------ A continuación, en aras de continuar con dicho análisis, sigo el orden del tratamiento de las pretensiones propuesto por el Dr. Vivas. ----------

---- **3. <u>la prescripción opuesta:</u>** ----------

------ La empresa actora plantea la prescripción de los reclamos correspondientes a los períodos comprendidos entre el 01/2.007 y el 05/2.010 con fundamento en el transcurso del plazo de 5 años previsto por el Código Fiscal (plazo que no es cuestionado), pero al que entiende debe contarse de modo diferente al previsto en la normativa provincial. Mientras ella postula que dicho término comienza a partir de la fecha de vencimiento de pago de cada anticipo; la accionada considera aplicable lo dispuesto por los arts. 92 a 95 del Código Fiscal, es decir, conforme el criterio de anualidad que además, comienza a correr el 1° de enero del año siguiente al del vencimiento de la presentación de cada declaración jurada anual.----------

------ Como dato a destacar, señalo que tanto la determinación de deuda de oficio (Resolución N° 186/13 - DGR) que le realizó la DGR a la empresa actora con motivo del proceso de fiscalización tributaria, como los períodos fiscales sobre los que versa, son previos a la sanción del Código Civil y Comercial. No obstante, el acto administrativo (Resolución N° 33/2.019-EC) que da por concluida la discusión planteada en torno a dicha decisión de la administración, resulta ser posterior a la entrada en vigencia de la normativa aludida. ----------

------ Formulada la citada acotación, reitero que el eje de la controversia se centra en la forma de cómputo del plazo de inicio de la prescripción, y las causales de suspensión e interrupción, en cuanto a quién tiene facultad para establecerlas, es decir, si es materia delegada a la legislación de fondo o si por el contrario, corresponde a las provincias o municipios su regulación. ----------

------ El tema así postulado, no es pacífico ya que, como señalara el Ministro Vivas, mientras parte de la doctrina y jurisprudencia sostiene que tal potestad le corresponde al legislador nacional, por tratarse de una materia que le fuera delegada por las provincias a la Nación a través del art. 75, inc. 12, CN; otra postura considera que tal encomienda no alcanzó a las obligaciones tributarias, pues se encuentran limitadas al derecho privado y, consecuentemente, reivindica la potestad provincial y/o municipal para regular todos los aspectos

concernientes a la prescripción de dichos gravámenes. En particular destaco que, como lo advirtiera el Ministro que me precede en el voto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha definido que la competencia para establecer el plazo de prescripción en materia tributaria –sea nacional o local- corresponde al legislador nacional (causa "Filcrosa"), criterio también seguido por la mayoría del Superior Tribunal, en anterior composición, en la SD N° 25/SRE/13.--------

------ Desde ya indico que mi postura coincide con aquella que sostiene que las provincias conservan todo el poder originario y no delegado a la Nación, y entre ellos, la facultad de ejercer el poder tributario sobre su territorio, lo cual incluye regular sobre el modo de extinción de tales obligaciones originadas en el poder de imperio provincial (confr. arts. 5, 121 y 123 C.N.).----------

------ En consecuencia, adhiero al voto en disidencia del señor Ministro de la Corte Suprema de Justicia, Dr. Rosatti, cuando aseveró que: "En el diseño constitucional, la atribución del Congreso Nacional para el dictado de los Códigos Civil y Comercial procura la uniformidad normativa de estas ramas del derecho; la delegación de las provincias a la Nación para dictar esos códigos de fondo, solo significa que aquellas han querido un régimen uniforme en materia de derecho privado, y resulta excesivo interpretar que, además, buscaron limitar facultades de derecho público de las que no se desprendieron en beneficio de la Nación…" (Montamat y Asociados S.R.L., Fallos: 343:1218).----------

------ Como lo adelanté, también existe doctrina que se expresa de modo coincidente con esta postura, y en tal sentido cito a Emanuel Triolo, que asevera: "En nuestro sistema federal, las provincias -que conservan todo el poder no delegado por la Constitución Nacional al Gobierno federal (arts. 121 y 126 CN)- gozan de una autonomía de primer orden, donde se conciben todos los rasgos característicos del concepto de autonomía. Esto supone, descentralización política, legislativa, de auto-organización y auto-gobierno. La autonomía provincial, para sostenida doctrina, consiste en la facultad de organizarse en las condiciones de su ley (fundamental), dictando sus propias instituciones prescindiendo de otro poder y de ejercer dentro de su territorio poder exclusivo, absoluto y de jurisdicción respecto a otros asuntos no comprendidos en las atribuciones delegadas por medio de la Constitución Nacional, respetando los límites que la misma establece. Lo cual se traduce en que las provincias en ejercicio de sus atribuciones se dan sus propias normas fundamentales -con el límite señalado- y con independencia del gobierno central. Como señala Ábalos (5), en el federalismo argentino el poder tributario de los entes de gobierno está determinado por la Constitución Nacional conforme el art. 121, donde el gobierno federal ve limitadas sus potestades atento que sólo posee las que las provincias le confiaron al sancionar la misma. Bajo la misma lógica y estructura, conforme el sistema adoptado en los arts. 5 , 123 y 129 de la CN, también los Municipios y la Ciudad de Buenos Aires poseen facultades impositivas. Las facultades delegadas por las Provincias a la Nación para dictar los códigos de

fondo no importaron limitar las facultades de Derecho Público (las cuales conservan) en beneficio de la Nación. Ello tuvo por objeto establecer un régimen uniforme en materia de Derecho Privado, lo cual refuerza la postura que reivindica la postura publicista." (Prescripción en materia tributaria: una revisión necesaria a cinco años del Código Civil y Comercial y su interpretación jurisprudencial. Microiuris, MJ-DOC-15611-AR).----------

------ Esta postura constitucional se encuentra en la actualidad reconocida y plasmada en el propio Código Civil y Comercial de la Nación, a través de los artículos 2.532 y 2.560. El primero de ellos establece la aplicación de las disposiciones del Capítulo sobre prescripción liberatoria y adquisitiva, en ausencia de disposiciones específicas. Pero realiza la salvedad de reconocer que las legislaciones locales pueden regular en cuanto a la prescripción liberatoria en materia de tributos. En forma concordante, el art. 2.560 indica el plazo genérico de prescripción de cinco años, con la salvedad de que esté previsto uno diferente en la legislación local.----------

------ Así, de esta nueva redacción de la legislación de fondo, que fijó el alcance y contenido del derecho común, se insiste en que corresponde a las autonomías locales la facultad para legislar respecto del plazo de prescripción de los tributos vigentes en cada jurisdicción, de manera que sostengo que el legislador nacional ha entendido que no forma parte de las facultades delegadas por las provincias a la Nación la de regular el plazo de prescripción de las acciones de los fiscos locales para perseguir el cobro de sus tributos. Por lo que no resultaría consistente que solo pudiera establecer normas sobre el plazo para su cómputo pero que se vieran impedidas de regular respecto del modo de suspensión o interrupción, como asimismo, la fecha a partir de la cual comienza a correr dicho plazo. ----------

------ En este sentido, se ha dicho que conforme lo también establecido por el art. 2.532 y 2.560 del Código Civil y Comercial de la Nación, el derecho público local se encuentra facultado no solo para regular el modo de nacimiento de obligaciones tributarias dentro de su territorio, sino también para disponer los medios para tornarlas efectivas, definiendo sus respectivas formas de extinción; lo contrario significaría reconocer limitaciones a la potestad impositiva de los fiscos locales, restringiendo de ese modo la relación jurídica tributaria entablada con los contribuyentes de su jurisdicción, propia del derecho público local (Confr.: "Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la aut. administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido" (del voto de la Dra. Weinberg, cita: TR LALEY AR/JUR/44732/2.015; elDial AAA2C1).----------

------ No escapa a mi análisis que la razonabilidad de la legislación provincial podrá ser pasible de revisión, pero sólo cuando estos períodos resultaren extremadamente excesivos e injustificados, y el ataque o cuestionamiento sea suficientemente fundado. Recién entonces podrá evaluarse si su extensión ha

sido establecida teniendo en cuenta parámetros objetivos de discrecionalidad dentro del marco de dicho tributo.----------

------ Mas, como he venido desarrollando, la pretensión actoral ciñe el ataque a la regulación provincial al argumento de que se contrapone con la legislación de fondo, dictada por la Nación en ejercicio de competencias delegadas por los estados provinciales y que por ello deviene inconstitucional. Ya me expedí sobre el particular, dando razones para sostener la postura contraria a la traída por la accionante, las que me persuaden a desestimar íntegramente el ataque postulado y tratado. ----------

------ Por tanto, coincido con el voto del Dr. Vivas en cuanto al rechazo de la pretensión que trato, sobre la alegada tacha de inconstitucionalidad de las normas del Código Fiscal Provincial. **Así lo voto**. ----------

----- **4. <u>Las operaciones de venta de bienes de uso:</u>**----------

------ Habré de abordar ahora la pretensión relativa a la deducción en la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos de las operaciones de venta de bienes de uso. Señala la actora que ambas partes coinciden en que se trata de bienes de uso; y por ende que la ley fiscal provincial los considera exentos del pago del tributo.----------

------ Considero oportuno recordar que el concepto de ingreso bruto se relaciona con el gravamen cuya base imponible la constituyen las actividades económicas ejercidas en forma habitual y a título oneroso. Los hechos que le sirven de base, son de naturaleza eminentemente económica, por cuanto es la capacidad contributiva de las personas la que contempló el legislador al momento de su determinación.----------

------ Esta tarea rentable, debe ser efectiva y no potencial, pero a su vez, requiere de habitualidad, es decir, su reproducción continuada en forma que acredite un propósito de permanencia en la modalidad elegida y cierta organización en el "negocio actividad lucrativa" emprendidos (Confr. "El Impuesto sobre los Ingresos Brutos", Mario Enrique ALTHABE, 2ª Ed. actualizada, Ed. La ley, 2.003, pág. 7, citando a Carlos GIULIANI FONROUGE en su obra "Derecho Financiero", Vol. 1, pág. 1.156, actualizada por Susana NAVARRINE y Rubén ASOREY). Se trata de hechos que hacen al giro normal de los negocios; consiste en un gravamen que no se aplica en abstracto sino sobre los actos y operaciones realizados en el ejercicio de las actividades (Confr.: Cám. Civil Sala E, 16/12/68, Establecimiento Vitivinícola Calise, Impuestos, XXVII-105, y D.F. xx-96 citado por GIULIANI FONROUGE - NAVARRINE, en su obra "Impuesto a los Ingresos Brutos, Ed. Depalma, 1.982, pág. 21; SD N°16/SROE/11).----------

------ Como se puede apreciar, el concepto se vincula, no solamente a la actividad económica en sí misma, sino con el conjunto de hechos o actos

llevados a cabo en el ejercicio de la profesión lucrativa. Estos son alcanzados por el impuesto. ----------

------ En cuanto a la impugnación de la determinación fiscal que efectúa la empresa, esta refiere que el Código Fiscal no incluye los bienes de uso, es decir, resulta irrelevante la modalidad que se utilice para su venta ya que, por el solo hechos de tratarse de bienes de uso, quedan excluidos del alcance del tributo. Afirma que el tipo no exige ni hace referencia a la habitualidad para habilitar su percepción de manera que solo debe ponderarse que se trata de bienes de uso y por ende, no alcanzados por el tributo.----------

------ Para ello invoca el art. 137, inc. 6 (según Ley XXIV N° 83) que establece que no integran la base imponible del tributo "…los ingresos correspondientes a ventas de bienes de uso, entendiendo por tales a aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad del contribuyente y no a su venta habitual. Por lo que los ingresos serán no computables siempre que se trate de ventas realizadas de manera ocasional por desafectación de los bienes de la actividad o con el objeto de renovar los activos afectados a la misma…" (según la Ley XXIV N° 38, se trata del art. 104, inc. 6).----------

------ Ahora bien, por un lado, no advierto que la norma en cuestión prescinda de contemplar el recaudo de la habitualidad con la que las operaciones de venta de bienes de uso se llevan a cabo. Es que sin reiterar este elemento general -"habitualidad"- del impuesto, el artículo legal requiere que las ventas de bienes de uso sean realizadas en forma ocasional, lo cual viene a significar una actividad desarrollada de forma esporádica, eventual; es decir, lo opuesto a habitual. ---------- ---- Ello así, en tanto la periodicidad de venta es una condición necesaria para constituir la base del hecho imponible en este tributo, para lo cual se tiene en cuenta el tipo de actividades que se realizan, el objeto comercial de la empresa plasmado en su estatuto social y los usos y costumbres de la vida económica. La habitualidad se relaciona con la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o regularidad de dichas ventas las que, en el caso de autos, se constatan como operaciones que integran el objeto social de la actora.-

------ Es la legislación provincial (Código Fiscal –Ley XXIV Nº 83) la que establece, en su art. 127, que 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 a título oneroso -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza) estará alcanzado con un impuesto sobre los ingresos brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes.----------

------ Agrega que la habitualidad deberá determinarse teniendo en cuenta especialmente la índole de las actividades, el objeto de la empresa, profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica. Y que se entenderá como ejercicio habitual de la actividad gravada el desarrollo, en el ejercicio fiscal, de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades. También señala que dicha habitualidad no se pierde por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua. ----------

------ Por lo que, con una interpretación coherente y armónica de la legislación aplicable, sostengo que no se prescinde del elemento habitualidad al momento de evaluar la exclusión de la venta de "bienes de uso" en la base del impuesto. A la par observo que en el presente caso la actora no controvierte que hubiera efectuado operaciones de venta de bienes a los que califica como "bienes de uso" en forma habitual, sino que pretende su exclusión de la base imponible por entender que la norma lo exime por esa sola condición; argumentación que ya analicé con resultado negativo a esta pretensión. ----------

------ Por otro lado, la accionante alega que se tratan de "bienes de uso" y que así los ha considerado la Autoridad Administrativa. No concuerdo con su apreciación, pues surge de los actos administrativos cuestionados que la autoridad fiscal provincial distinguió a los bienes de uso que sirven al desarrollo de la actividad económica de la empresa, de aquellos bienes de cambio que ingresan en el giro normal de su actividad comercial, con una evidente intención especulativa. En el caso, los bienes vendidos por la empresa y contabilizados como "de uso" en realidad eran aquellos que hacían al logro de su objeto social, y que en aras de ello se entregaban en leasing, reclasificando la empresa a "…ventas de bienes de uso la facturación de cuotas de cánones de bienes entregados en leasing y el valor residual de los mismos…" (confr. Resolución N° 33/2.019-EC., fs. 12/17 de autos). ----------

------ Ha destacado el señor Procurador General en su dictamen, en criterio que comparto, que "…Resulta válido, a mi entender, el razonamiento aplicado en las decisiones de la Administración, en cuanto a que conceptualmente los bienes de uso son destinados a servir a la explotación o empresa económica y se encuentran al margen del tráfico por intermedio del cual aquella realiza su actividad especulativa. Los bienes con los que la empresa realiza su actividad especulativa y desarrolla su negocio son los bienes de cambio. Precisamente por esa razón, la venta esporádica y circunstancial de bienes de uso no hace al giro normal del negocio. En un contexto de ese tipo, la exclusión de base sería una consecuencia lógica de la propia estructura del hecho imponible en el caso puntual a los ingresos brutos…". ----------

------ Que con ello queda expuesto que aquellos bienes contabilizados como "de uso" no poseían tal característica, por lo que encuentro que la

Administración obró de acuerdo a la legislación impositiva y que corresponde el rechazo de esta pretensión que trato. **Así lo voto**. ----------
------- **5. <u>Las facturas por operaciones de exportación</u>.** ----------

------ Analizaré ahora el planteo referido a la exclusión de la base imponible de aquellas facturas emitidas en concepto de operaciones de exportación. El argumento central de la accionante consiste en afirmar que por aplicación de lo dispuesto en el art. 130, inc. 4 del Código Fiscal Provincial dichas operaciones se encuentran excluidas del tributo. La norma mencionada establece que "… No constituyen ingresos gravados con este impuesto los correspondientes a: (…) 4. Las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas…".----------

------ En estos autos la accionante acompaña la documentación referida a aquellas operaciones que entiende se encuentran subsumidas en la disposición que las excluye del gravamen, la que no ha sido desconocida por la demandada y por medio de la cual corroboro que efectivamente realizó operaciones de exportación en el período sometido a la determinación fiscal.-

------ Pero, pese a que he examinado las actuaciones administrativas, no encuentro que las respectivas facturas se hubieran adosado en la instancia administrativa. Corroboro lo expuesto de los propios dichos de la actora, cuando a fs. 52 de su escrito indica que "… la demandada contó con la información que individualizaba la existencia de las operaciones de exportación por lo que solo bastaba que solicitara tal información, si es que era tan relevante a los fines de excluir las mentadas operaciones del ajuste practicado…". ----------

------ La actora refiere, además, a la prueba pericial contable que ofreció ante la Administración pero que esta no ordenó producir. Acoto aquí que, como lo expuso el Ministro pre votante, resulta que también en este proceso judicial no se efectivizó esta medida de prueba, por exclusiva responsabilidad de quien acciona.----------

------ Sin perjuicio de lo señalado, no puedo más que coincidir con el Ministro que me precede en el voto en que no se avizora que la Administración hubiera desplegado todas sus facultades en aras de constatar la veracidad de las alegaciones formuladas por la empresa. ----------

------ Digo esto pues es evidente que las facturas obraban en poder de la actora, y la legislación otorga a la autoridad de aplicación distintas potestades dirigidas a la realización de las funciones propias de verificación y fiscalización. Tal como lo ha mencionado el Ministro Vivas, el art. 10 del Código Fiscal provincial establece, entre otras, la posibilidad de requerir libros y comprobantes (inc. 2). También el Organismo fiscal se encuentra facultado

para, entre otros, realizar inspecciones (inc. 3), solicitar informes escritos o verbales al contribuyente (incs. 4 y 8) y requerir la utilización de programas y utilitarios de aplicación en auditoría fiscal que posibiliten la obtención de datos, instalados en el equipamiento informático del contribuyente (inc. 6).----

------ Ante las atribuciones detalladas en cabeza de la Dirección General de Rentas, la pasividad demostrada en cuanto a corroborar las manifestaciones formuladas por la empresa con la documentación que S. A. SA. ofreció acompañar y que el Organismo debió intimar a presentar, me lleva a entender que la Administración no se ha encaminado a la búsqueda de la verdad material; sino que se apegó a una actuación formalista que perjudicó la pretensión de la administrada de que se analice si la operatoria se encontraba abarcada como base del tributo provincial o, por el contrario, debió considerarse excluida. -----

------ Con lo cual, la respuesta dada en los actos administrativos atacados no ha sido suficientemente ni acorde a la realidad económica que el organismo fiscal debió verificar. El acto aparece, en este punto, con el vicio en su causa acusado por la accionante. ----------

------ Es por ello que acuerdo con el Ministro que me antecede en el voto en admitir la nulidad de los actos administrativos cuestionados en cuanto a la pretensión aquí tratada, debiéndose deducir del monto total determinado por la Resolución N° 186/2013-DGR el importe correspondiente al impuesto sobre los ingresos brutos calculado sobre las facturas por exportación, como así también -en forma proporcional-, los intereses contemplados y la multa aplicada. **Así lo voto**.----------

------- **6. <u>Doble cobro del impuesto:</u>** ----------

------- En cuanto al reclamo respecto del impuesto que la parte actora refiere haber abonado por error dos veces, lo cierto es que si bien la Provincia nada dice al respecto en su responde, la alegación exclusiva no seguida de la adecuada acreditación impide su tratamiento, en tanto teniendo a la vista la documental, es imposible constatar dicha circunstancia. Por otra parte las resoluciones administrativas que fueron cronológicamente emitidas por el organismo recaudador rechazaron dicha pretensión en todas las instancias, por similares fundamentos referidos a la falta de acreditación de lo expuesto. ------

------ Como señaló el Ministro pre votante, en autos podía la actora producir la prueba pericial, pero desechó su oportunidad cuando en el escrito ID N° 2600005, de fecha 30 de marzo de 2.021, manifestó que "…ni en la demanda ni en la contestación se ofrecieron pruebas a producir por las partes, más allá de la documental ofrecida y oportunamente presentada…", por lo que requirió el cierre del período de prueba, lo que así se dispuso (proveído de fecha 06 de abril de 2.021. ----------

------ Tengo presente que antes (mi voto, en el punto 5) señalé que la Administración pudo desplegar sus facultades para obtener información fiscal.

Pero para arribar a dicha conclusión tuve en consideración que la actora demostró la existencia de las facturas correspondientes a las operaciones de exportación, por lo que su actividad probatoria en esta instancia me llevó a la convicción en cuanto a la decisión adoptada. ----------

------ No ha ocurrido ello con el tema que ahora trato, lo que me lleva a concluir en que la reducción de la base impositiva solicitada no puede prosperar. **Así lo voto**.----------

---- **7. <u>De la multa impuesta</u>**:----------

------ De continuo refiero ahora a la multa impuesta por el organismo fiscal, cuya aplicación controvierte la actora, en el entendimiento de que ha cumplido con sus obligaciones fiscales y que no se acreditó la existencia de los elementos objetivo y subjetivo requeridos para su aplicación.
Subsidiariamente alega la existencia del error excusable previsto en la ley para eximirlo de aplicar la multa cuestionada. Desde ya aclaro que en este análisis descarto considerar la multa por el tema tratado en el punto 5 de mi voto, ya que concluí que debe devolverse este ítem parcialmente. ----------

------ Con relación a los restantes ítems, y en cuanto a los elementos objetivo y subjetivo, tal como ya he analizado, se ha confirmado la obligación de abonar el tributo en cabeza de la actora, así como la omisión acaecida. También sostengo que existe culpabilidad en la infractora, en tanto la interpretación que enarbola se basa en una propia disquisición, un tanto forzada -como lo he señalado-, sobre los alcances de su obligación tributaria y la inclusión en ella de las ventas de bienes usados que efectuara.----------

------ De conformidad con lo expuesto, deviene necesario referirme a la eximente de error excusable invocada. Traigo aquí lo dicho por este Tribunal, en anterior composición, para señalar que: “Su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente(CS Fallos 316:1313) y 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 (CS 328:456; CNFCA Sala III –“El Paralelo SCAI 29/6/81, “Ferraro...” 29/6/93, “Hormipint SA...” 20/8/96, “Armas...” 6/5/98, “Trod...”01/02/00 y otros).----------

------ También se citó Respecto jurisprudencia de la Corte Nacional, in re “Usandizaga, Perrone y Juliarena...”, para referir a la figura del error excusable, indicando que allí se delinearon sus parámetros: “requiere un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron la infracción, pudo y debió razonablemente creer que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario...”.-En “Lambruschini...” del 31/10/97

el cimero Tribunal confirma "...su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación...". Todos extremos fácticos cuya valoración corresponde a los jueces de la causa (Conc. CS en "García Navarro..." del 10/12/96 y "Recurso de Hecho Daulin SA..." del 06/02/01).----------

------ Y según valoro, en autos la conducta de la actora no es la indicada por la Corte Suprema como habilitante del error excusable. No se ha acreditado diligencia alguna para evitar el riesgo que implicó desatender las obligaciones fiscales teniendo como basamento una interpretación propia y particular de la empresa. Juzgo que la poca prudencia en la conducta asumida no da sustento suficiente para considerar la existencia del error excusable exculpatorio. ------

------ Por lo que coincido con el Ministro Vivas en que este planteo también debe ser rechazado, con la prevención realizada respecto del punto 5 de mi voto. **Así lo voto**.----------

----- **8. <u>La tasa de interés</u>.**----------

------ Por último, me resta considerar la pretensión de que se aplique a las sumas que se ordenan devolver (punto 5 de mi voto), la tasa activa de interés fijada por el Banco de la Nación A.. ---------- -------

------ En principio diré que coincido con la apreciación formulada por el Ministro que me precede en el orden de votación, ya que en este punto la accionante formula un planteo genérico, no identifica ninguna normativa contra la que dirige su ataque. Así, leo que solicita la inconstitucionalidad de "…cualquier norma local existente –o que se dicte en el futuro-…". Semejante vaguedad torna inaudible su planteo.----------

------ Pero también acoto que este Superior Tribunal ya ha establecido, ante la devolución de tributos ordenada, adicionar la tasa de interés Activa para préstamos personales del Banco del Chubut SA., por lo que no corresponde abundar en los argumentos traídos por la actora. Esta, por consiguiente, es esta la tasa de interés a aplicar para las sumas cuya devolución se dispone (punto 5 de mi voto). **Así lo voto**. ----------

------- **A la segunda cuestión el Ministro Vivas dijo:**----------

------ Conforme me pronuncié, propongo al Acuerdo: 1) Hacer lugar parcialmente a la acción impetrada por S. A. SA. contra la Provincia del CHUBUT, declarando la nulidad parcial de las Resoluciones N° 186/2.013 DGR y 432/15, ambas de la Dirección General de Rentas, y de la Resolución Nº 33/2.019-EC del Ministerio de Economía y Crédito Público de la Provincia del Chubut, en cuanto se incluye en la base imponible las facturas por operaciones de exportación. 2) Ordenar la devolución de las sumas percibidas de más por parte de la demandada, en concepto de ingresos brutos por operaciones de exportación, intereses y multa. A tal fin, la Provincia del

Chubut, a través de la Dirección General de Rentas deberá determinar y calcular, en el término de treinta (30) días desde que el presente fallo quede firme, los importes pertinentes. Todo con más sus intereses calculados a la tasa activa para préstamos personales del Banco del Chubut SA., conforme los considerandos respectivos. 3) Imponer las costas en un 80% a cargo de la actora y en un 20% a cargo de la demandada (art. 72 del CPCC). 4) Regular los honorarios profesionales del siguiente modo: para los abogados de la demandada, doctores C. M. M. y R. J. A. T., en forma conjunta, teniendo en cuenta las tareas realizadas, su extensión y el resultado obtenido, por su actuación en la primera etapa del proceso, en el 5% de la suma reclamada en autos. Y para los letrados de la actora doctores D. G. L., J. I. y A. P., en forma conjunta, por su actuación en dos etapas del proceso, en el 7%, calculado sobre idéntica base (arts. 5 incs. a), b), c) y d), 6, 9, 37 y 46 de la Ley XIII N° 4, modif. por Ley XIII N° 15). Todo con más IVA, si correspondiere. ----------

------ **A la misma cuestión dijo la Dra. Bustos dijo:**----------
---- Según he votado la primera, acordaré con la solución dada por el señor Ministro que me precediera en el voto. ----------

----- Con lo que se dio por terminado el Acuerdo, dejándose constancia que la presente se dicta por dos miembros de este Superior Tribunal por haberse logrado la mayoría (art. 16 de la Ley V N° 174 y Ac. Plenario N° 4.949/2.020), por lo que corresponde dictar la siguiente: ----------

---------- **S E N T E N C I A:** ----------

------ **1º) HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la acción impetrada por S. A. SA. contra la Provincia del Chubut, declarando la nulidad parcial de las Resoluciones N° 186/2.013 DGR y 432/15, ambas de la Dirección General de Rentas, y de la Resolución Nº 33/2.019-EC del Ministerio de Economía y Crédito Público de la Provincia del Chubut, en cuanto se incluye en la base imponible las facturas por operaciones de exportación.----------

------ **2º) ORDENAR** la devolución de las sumas percibidas de más por parte de la demandada, en concepto de ingresos brutos por operaciones de exportación, intereses y multa. La Provincia del Chubut, a través de la Dirección General de Rentas deberá determinar y calcular, en el término de treinta (30) días desde que el presente fallo quede firme, los importes pertinentes. Todo con más sus intereses calculados a la tasa activa para préstamos personales del Banco del Chubut SA., conforme los considerandos respectivos.----------

------ **3°) COSTAS** en un 80% a cargo de la actora y en un 20% a cargo de la demandada (art. 72 del CPCC). ----------

------ **4°) REGULAR** los honorarios profesionales de los letrados de la demandada, doctores C. M. M. y R. J. A. T., en forma conjunta, por su actuación en la primera etapa del proceso en el 5% de la suma reclamada en autos. Y los de los abogados de la actora, doctores D. G. L., J. I. y A. P., en forma conjunta, por su actuación en dos etapas del proceso, en el 7%, calculado sobre idéntica base (arts. 5 incs. a), b), c) y d), 6, 9, 37 y 46 de la Ley XIII N° 4, modif. por Ley XIII N° 15). Todo con más IVA, si correspondiere. ---------- **5°) REGÍSTRESE** y notifíquese. ----------

Fdo. SILVIA A. BUSTOS y MARIO L. VIVAS.

RECIBIDA EN SECRETARÍA EL 23 de septiembre de 2.022. S.D.

REGISTRADA BAJO EL Nº __/2.022- CONSTE. ----------

Fdo. Diana Noemí SALTO - Secretaria en lo Contencioso Administrativo.