------ En la ciudad de Rawson, Capital de la Provincia del Chubut, a los 28 días del mes de febrero del año dos mil veintitrés, 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 de los señores Ministros Ricardo Alberto Napolitani y Mario L. Vivas, para dictar sentencia en los autos caratulados: **"S. A. S.A. c/ PROVINCIA DEL CHUBUT s/ Demanda Contencioso Administrativa" (Expte. N° 25.218 - Año: 2.020).** Teniendo en cuenta la integración dispuesta a fs. 170, y el sorteo efectuado a fs. 173, de conformidad al Acuerdo Plenario N° 4.949/20 correspondió el siguiente orden para la emisión de los respectivos votos: Dres. Bustos, Napolitani y Vivas.----------

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

------ A la primera cuestión la Dra. Bustos dijo: ----------

------ I. ANTECEDENTES. ----------

----1.- La demanda entablada. ----------

------ A fs. 63/79 vta. se presenta el señor F. O. C., en su carácter de apoderado de S. A. S.A., e interpone demanda contencioso administrativa contra la Provincia del Chubut. Impugna la Resolución N° 158/2019-EC, del Ministerio de Economía y Crédito Público de la provincia, dictada en el expediente N° 438/08, (en adelante, la "Resolución"). ----------

------ La Resolución, resolvió rechazar el Recurso de Apelación y Nulidad oportunamente interpuesto contra la Resolución N° 1094/2011 – DGR, la cual, a su vez, había rechazado el Recurso de Reconsideración interpuesto por la empresa contra la Resolución N° 183/2009-DGR, que, según relata, determinó de oficio una supuesta obligación impositiva en cabeza de su representada en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos por los períodos fiscales 01 a 05/2016. ----------

---- Solicita se haga lugar a la demanda interpuesta en todos sus términos, se revoque la Resolución y se ordene la devolución de las sumas abonadas, con más sus intereses resarcitorios hasta la fecha de efectivo pago y costas del proceso. ----------

------ En el apartado III. manifiesta que se encuentran reunidos los recaudos de admisibilidad y por ende expedita la vía judicial, en tanto la resolución impugnada agotó la vía administrativa y asimismo se dio cumplimiento al requisito de pago previo establecido en el art. 79 del Código Fiscal. A tal fin, dice que acompaña como Anexo C copia de los comprobantes de pago de la suma de $ 68.422,31 que comprende el pago de las diferencias impositivas reclamadas por la Dirección General de Rentas por la suma de $ 16.786,72; la suma de $ 46.599,57 correspondientes a los intereses devengados hasta la fecha de pago, y la suma de $ 5.036,02 en concepto de multa por la supuesta comisión de la infracción de omisión de impuestos, equivalente al 30% del impuesto supuestamente omitido. ----------

------ En el acápite “IV. RESUMEN DE LA CONTROVERSIA”, expone un detalle minucioso de la fecha de sanción y publicación de las Leyes N° 5451, “Ley de Obligaciones Tributarias”; N° 5450 “nuevo Código Fiscal; y de su Decreto Reglamentario N° 637/2006, y también la fecha de entrada en vigencia que cada una de esas normas estableció para sí. ----------

------ Asevera que de la interpretación armónica de las normas citadas se colige, sin hesitación alguna, que la Ley N° 5451 “Ley de Obligaciones Tributarias” que elevó la alícuota general del impuesto sobre los ingresos brutos del 2,5% al 3%, recién cobró vigencia el 1 de junio de 2006. ----------

------ Ello así, pues en esa fecha entró en vigor el Decreto N° 637/2006 y, en consecuencia, también la Ley N° 5450 a cuya vigencia estaba supeditada la de la Ley N° 5451. ----------

------ Relata que S. es una empresa con actividad en la mayoría de las jurisdicciones provinciales, dedicadas a la fabricación, venta y alquiler de una amplia variedad de equipos para la industria, la construcción, servicios en general y provisión de servicios de generación de energía. Dice que en virtud de la actividad realizada, la empresa es contribuyente del impuesto sobre los

ingresos brutos, y mantiene una intachable conducta fiscal, cumpliendo íntegra y oportunamente con todas las obligaciones fiscales a su cargo según las normas vigentes en la materia. ----------

------ Señala que el 20 de noviembre de 2007, la empresa fue notificada de la Nota N° 3815, a través de la cual la Dirección General de Rentas la intimó a presentar, entre otra información, los formularios CM 03 rectificativos correspondientes a los períodos fiscales 01 a 08/2006 y a abonar los importes resultantes con sustento en la aplicación de la Ley N° 5451 que, -en la errónea visión del ente fiscal provincial- establecía las alícuotas a emplear a partir del período fiscal 01/2006. ----------

------ Precisa que teniendo en cuenta la entrada en vigencia de la citada ley (1 de junio de 2006), S. procedió a presentar ante el organismo fiscal los formularios CM 03 rectificativos por los períodos junio a agosto de 2006, ajustando la alícuota del tributo al 3%. ----------

------ Refiere que respecto de los períodos fiscales 01 a 05/2006, su mandante consideró que la liquidación y pago del tributo habían sido correctamente efectuados al amparo de la normativa vigente durante esos períodos. Explica que la ley vigente hasta el 31 de mayo de 2006 –Ley N° 4407 derogada por la Ley N° 5451- establecía que la alícuota general del impuesto sobre los ingresos brutos era del 2,5%. Indica que el incremento recién entró en vigencia el 1 de junio de 2006, por lo que el tributo correspondiente a los períodos fiscales anteriores a su entrada en vigencia se regía por la ley anterior. Considera que a S. no le correspondía confeccionar ningún formulario CM 03 rectificativo por los períodos fiscales en los que estaba vigente la ley anterior a la Ley N° 5451.

------ Refiere que si bien la interpretación de las normas en juego así, como los principios generales de aplicación y vigencia de los textos legales son contundentes en respaldo de la interpretación propiciada por la empresa y explicada oportunamente al fisco provincial, la Dirección General de Rentas no compartió dicho criterio. ----------

------ A consecuencia de ello, por Nota N° 3164 le notificó la existencia de supuestas diferencias por los períodos fiscales 01/2006 a 05/2006, con sustento en la supuesta presentación de declaraciones juradas con una incorrecta

aplicación de alícuotas. La empresa rechazó la posición fiscal, señaló la improcedencia de considerar alcanzados retroactivamente con la nueva alícuota los períodos fiscales que habían concluido al amparo de la ley anterior y antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 5451. ----------

------ Dice que el fisco prosiguió con su accionar y el 5 de mayo de 2009 dictó la Resolución N° 183/09 mediante la cual resolvió determinar de oficio el impuesto sobre los ingresos brutos por los períodos fiscales enero a mayo de 2006 por la suma de $ 16.786,72 más intereses y disponer la apertura de un sumario por la presunta comisión de la figura infraccional de omisión de impuestos, tipificada en el art. 43 del Código Fiscal. ----------

------ Relata que, su representada interpuso Recurso de Reconsideración, el cual fue rechazado por la Resolución N° 1094/11, la que también dio por concluido el sumario infraccional iniciado con la Resolución N° 183/09 y resolvió aplicar a la empresa una multa de $ 5.036,01, equivalente al 30% del impuesto supuestamente omitido. Añade que S. nuevamente impugnó la posición fiscal mediante la interposición del Recurso de Apelación ante el Ministerio de Economía y Crédito Público, quien lo rechazó mediante la Resolución N° 158/2019-EC., agotándose así la vía administrativa, quedando expedita la vía judicial. ----------

------ En el apartado “V.- FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA. A) La cuestión debatida” dice que la presente causa se vincula con la entrada en vigencia y aplicación de las leyes provinciales y su incidencia en el caso concreto del impuesto sobre los ingresos brutos y a lo sucedido específicamente en el año 2006, en el cual convivieron y resultaron de aplicación dos normas diferentes que disponían una carga tributaria también diferente. Especifica que entre el 1 de enero y el 31 de mayo de 2006 rigió la Ley N° 4407 que establecía una alícuota general en el impuesto sobre los ingresos brutos del 2,5% mientras que, a partir del 1° de junio de 2006, entró en vigencia la Ley N° 5451 que incrementó dicha tasa general al 3%. ----------

------ Expone que en el marco de dicho escenario, la postura fiscal plantea que la modificación introducida por la Ley N° 5451 en la tasa general del tributo debería aplicarse desde el 1 de enero de 2006 mientras que su parte sostiene

que la Ley N° 5451 –y el consiguiente incremento de la alícuota general- solo puede aplicarse a partir de su entrada en vigencia, rechazando su aplicación retroactiva a los meses comprendidos entre enero y mayo de ese año, que transcurrieron y finalizaron al amparo de la Ley N° 4407. ----------

------ Explica que conforme surge de la lectura de la Resolución en crisis, la interpretación de la aquí demandada se fundamentaría básicamente en el hecho de que el impuesto sobre los ingresos brutos sería un tributo de ejercicio anual y, por lo tanto, el cambio de la alícuota afectaría al período completo y no a parte del mismo. ----------

------ Esgrime que su mandante discrepa con dicha interpretación dado que vulnera las pautas generales de aplicación de las leyes –propiciando una aplicación retroactiva de leyes de contenido tributario- y, a su vez, hace caso omiso de la estructura y funcionamiento del impuesto sobre los ingresos brutos, determinación e ingreso del tributo; con las previsibles consecuencias en cuanto a la identificación de la norma aplicable y los efectos liberatorios que su pago –al amparo de la normativa vigente- entraña para el contribuyente. ---

------ Resalta que canceló el impuesto en forma íntegra y oportuna según la normativa vigente al momento de liquidación del tributo. Añade que el cumplimiento de las obligaciones impositivas a cargo de la empresa no se encuentra en discusión. Plantea que el origen de la presente contienda radica en la pretensión fiscal de aplicar normas posteriores a períodos finalizados bajo un régimen tributario diferente pero no se discute que la empresa liquidó correctamente el tributo, y las diferencias consisten únicamente en el incremento de la alícuota general, que el fisco provincial reclamó y que su mandante rechazó. ----------

------ En el apartado “B) Las reglas generales de aplicación de las leyes”, con cita del art. 2 del Código Civil (vigente al momento de los hechos) y 5 del Código Civil y Comercial refiere que es un principio básico de los ordenamientos normativos que las leyes que lo comprenden son obligatorias únicamente tras su publicación, a efectos de garantizar la certeza y seguridad jurídica de quienes se hallan sometidos a ellas. ----------

------ Esgrime que el precepto busca evitar que el Estado, en virtud de una ley nueva, arrebate o altere un derecho patrimonial adquirido al amparo de la siguiente legislación anterior. Entienden, que de lo contrario, se estaría atacando el derecho de propiedad del contribuyente, consagrado en el art. 17 de la Constitución Nacional y el art. 20 de la Constitución Provincial, que garantizan la inviolabilidad de la propiedad, cita dictamen del Procurador de la Corte, jurisprudencia y doctrina que sostiene aplicable al caso. ----------

------ Puntualiza que el principio de legalidad lleva implícito que la ley a aplicar es aquella vigente al tiempo de desarrollarse los hechos relevantes de las hipótesis de incidencia de los tributos de que se trate. Alega que constituye una burda injusticia pretender que se ha respetado el principio de legalidad si el legislador dicta una ley cuyos efectos se retrotraen en el tiempo con el afán de alcanzar a hechos ya acaecidos íntegramente. ----------

------ Con cita de doctrina, expresa que el principio de certeza implica que las normas sean claras, completas y precisas, como forma de eliminar confusión y el desorden, muchas veces exacerbados por la proclividad fiscalista de los órganos encargados de la aplicación de la ley. Entiende que enlazado con los principios anteriores, resulta plenamente aplicable a las presentes actuaciones el principio de confianza legítima, o sea la depositada en que el accionar del contribuyente en un todo de acuerdo con la normativa vigente veda la posibilidad de que el Estado modifique situaciones ya concluidas según la buena fe y la diligencia debida. ----------

------ Afirma que la Ley N° 5451 solo puede aplicarse a partir de su entrada en vigencia y para los períodos fiscales que comenzaron tras esa fecha, pero de ningún a los períodos fiscales concluidos con anterioridad al 1 de junio de 2006, sin contradecir las normas generales contenidas en el Código Civil –y actual Código Civil y Comercial- ni lesionar principios y garantías consagradas en la Constitución Nacional. ----------

------ En el apartado “C) La estructura del impuesto sobre los ingresos brutos” señala que el hecho imponible que da nacimiento a la obligación tributaria de S. es el ejercicio habitual y a título oneroso de actividad gravada en la provincia. Agrega que dicha circunstancia es medida y se da a conocer a la Dirección

General de Rentas por medio de la presentación de las respectivas declaraciones juradas mensuales por las cuales se liquida y, oportunamente, se ingresa el importe correspondiente en concepto de dicho tributo, conforme lo establece expresamente el art. 150 del Código Fiscal. ----------

------ Resalta que el impuesto sobre los ingresos brutos se tributa sobre los ingresos del período corriente, más nunca sobre la base de los ingresos obtenidos en el año anterior. Entiende que cada ingreso mensual ya originó su propio impuesto, sin que ningún hecho posterior pueda alterar ese devengamiento, pues ello lo asimila a un gravamen de tipo instantáneo. -------

------ Expone que con relación a los períodos objetados por la demandada, su representada debió proceder a la medición del impuesto sobre los ingresos brutos conforme el régimen general del Convenio Multilateral, desde el primero hasta el último día de cada mes, en donde debió calcular el quantum de la obligación o monto debido conforme a la liquidación del período. Asevera que no caben dudas que cada período comienza y finaliza con el primero y último día de cada mes, debiendo declararse e ingresarse el impuesto resultante de ese período con la correspondiente presentación de la declaración jurada (por mes vencido) y que caso contrario deberán pagarse los respectivos intereses resarcitorios. ----------

------ Cita doctrina y jurisprudencia de la cual colige que el impuesto sobre los ingresos brutos es un tributo que se calcula mensualmente, sobre la base de los ingresos efectivamente devengados durante ese lapso. Así, cada ingreso mensual va originando su propio impuesto y, concluido cada uno de esos períodos, nada posterior puede alterar ese devengamiento. ----------

------ Dice que la liquidación de la presunta deuda que se reclama a su mandante no refiere a diferencias en el impuesto sobre los ingresos brutos por el año 2006, sino que puntual y expresamente alude a los períodos fiscales 01 a 05/2006, demostrando que los pagos mensuales son autónomos y suficientes para generar por sí solos –y sin requerir la conformación del año completo- supuestas diferencias impositivas. ----------

---- Afirma que la accionada no puede pretender retrotraer la aplicación de la alícuota incremental del 3% a períodos fiscales anteriores a su vigencia, en tanto la ley modificatoria de la alícuota general del tributo de marras comenzó a regir a partir del 1 de junio de 2006. Considera que a esa fecha, la obligación tributaria correspondiente a los períodos fiscales 01 a 05/2006 ya se había devengado según la normativa aplicable a esos. Asevera que el pago efectuado por S., de buena fe y de conformidad al derecho vigente en esos períodos, produce efectos liberatorios, generando un derecho adquirido amparado por el derecho de propiedad que no puede ser alterado por una nueva ley posterior. –

------ En el apartado "D) La improcedencia de la multa" rechaza su aplicación por considerar que S. liquidó y pagó el impuesto sobre los ingresos brutos en un todo de acuerdo con lo dispuesto por las normas legales vigentes en los períodos 01 a 05 de 2006, y por lo tanto se liberó de ulteriores reclamos, en tanto fue realizado de buena fe y de conformidad a la ley aplicable. ----------

------ En el apartado "i) Ausencia de configuración del elemento objetivo" señala que la imputación de la comisión del ilícito tributario resulta irrazonable y arbitraria porque su conducta no encuadra materialmente en el tipo penal contemplado en el artículo 47 del Código Fiscal. ----------

------ Precisa que en el presente caso, la firma no incurrió en la conducta tipificada en la norma dado que pagó el impuesto en su totalidad según la legislación vigente en cada momento. Dice que, en lo que respecta a los períodos fiscales 01 a 05/2006, la normativa fijaba una alícuota general del 2,5% y aquella fue la tasa utilizada por la empresa para liquidar el impuesto sobre los ingresos brutos. ----------

------ Considera que la aplicación de la tasa mayor prevista en la Ley N° 5451 en los períodos en los que aún no había entrado en vigencia no resulta compatible con los principios básicos del ordenamiento jurídico por cuanto implica un incremento de la carga tributaria, aplicada retroactivamente a períodos ya concluidos al amparo de la normativa anterior. ----------

---- Afirma que en la especie no se configuró el elemento objetivo previsto por la norma infraccional porque el accionar de S. no se encuentra sujeto a reproche o sanción alguna. ----------

------ En el apartado “(ii) Inexistencia de factor de atribución subjetivo” dice que es un requisito indispensable para que una conducta sea pasible de sanción tributaria que exista dolo o culpa de quien se considera responsable, señalando jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia en tal sentido. -------

------ Apunta que la infracción tipificada en el art. 47 del Código Fiscal no escapa a tal regla, dado que también exige, para la configuración de la conducta omisiva atribuida, la necesaria concurrencia de “la culpabilidad” de la infractora. Es por ello, dice, que en sanciones de este tipo adquiere relevancia, como elemento individualizante de la conducta culposa, el deber de cuidado exigible al actor resultando, por ende, necesario determinar si la conducta del sujeto resultó adecuada en el caso concreto, es decir, si actuó con la debía diligencia, o si por el contrario lo hizo con negligencia. ----------

------ Sostiene que su representada actuó de conformidad con una razonable interpretación de la normativa vigente y en ningún momento tuvo intención de producir ninguna clase de perjuicio al erario fiscal, ya que su accionar estuvo siempre direccionado al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en estricta aplicación de las normas contenidas en las leyes fiscales provinciales, cuya complejidad es manifiesta. ----------

------ En el apartado “(iii) Existencia de error excusable” sostiene que conforme lo prevé el art. 47 del Código Fiscal, la omisión impositiva será punible en tanto no exista error excusable. Considera que dicho eximente se verifica en el presente caso por cuanto consideró en todo momento, que el ingreso del tributo fue efectuado conforme a la normativa aplicable, en total convencimiento de la correcta aplicación de las normas contenidas en el plexo fiscal provincial. Cita doctrina en apoyo de su postura. ----------

------ Plantea que aun de considerar que las previsiones de la Ley N° 5451 se aplicarían retroactivamente a los períodos transcurridos y finalizados al amparo de la ley anterior, no puede desconocerse que existen numerosos argumentos que sustentaban la postura contraria en cuanto a la irretroactividad de la ley

tributaria. Dice que tales argumentos confirman la existencia en el caso del error excusable, que se ve reforzada por la buena fe demostrada por la empresa al liquidar e ingresar el gravamen, informando al fisco desde la primera intimación cuál era la postura de la empresa en lo que refiere a la aplicación del incremento fijado por la Ley N° 5451. ----------

------ Entiende que no hay un accionar imprudente o negligente por parte de la empresa, toda vez que ante una divergencia de criterio en la interpretación de cuestiones conceptuales, la posición que asumió la empresa se sustentó en argumentos contundentes. ----------

------ En el apartado "E) En subsidio: Los errores en la liquidación" señala que para el supuesto del rechazo de la demanda, se verifican errores en la liquidación del tributo efectuada en la Resolución determinativa N° 183/2009 –y confirmada por las resoluciones posteriores- que redundan en un reclamo mayor al que correspondería aun de aceptarse el criterio sostenido por la aquí demandada y que son errores puramente aritméticos, lo que puso en conocimiento en las sucesivas instancias del procedimiento, los cuales no se han corregidos. ----------

------ Refiere que respecto al período fiscal 04/2006, la Dirección General de Rentas calculó intereses resarcitorios desde la fecha del vencimiento de la obligación, omitiendo considerar que el 16 de mayo de 2006 S. abonó la suma de $ 2.475,46, la que considera deberá ser descontada para el cálculo de los intereses en cuestión. Dice que la accionada entendió erróneamente que el 13 de mayo de 2008, su representada canceló la suma total de $ 37.994,80 cuando, en realidad, una parte de la misma -por $ 2.475,46- fue cancelada antes de dicha fecha. Por ello, asevera, que no corresponde el cálculo de intereses sobre $ 2.475,46 desde la fecha de vencimiento de la obligación hasta el 13 de mayo de 2008. ----------

------ Agrega que respecto del período fiscal 05/2006, la Dirección General de Rentas calculó intereses resarcitorios desde la fecha de vencimiento de la obligación, sin descontar el importe de $ 902,98 que fuera abonado por su parte el 14 de junio de 2006. Sostiene que no corresponde el cálculo de intereses

sobre la suma de $ 902,98 desde la fecha de vencimiento de la obligación hasta el pago efectuado el 13 de mayo de 2008. ----------

------ En el apartado “VI.- INTERESES RESARCITORIOS: Aplicación de tasa activa del Banco de la Nación A.” señala que debe hacerse lugar a la demanda, revocando la resolución impugnada y ordenando la inmediata devolución de las sumas pagadas por S. correspondientes a diferencias de tributos, accesorios y multas por el impuesto sobre los ingresos brutos, por los períodos fiscales 01 a 05/2006 junto con el pago de los intereses correspondientes, a efectos de resarcir el perjuicio provocado por la falta de fondos entre la fecha en que fueron abonados por la empresa y la fecha que estos sean devueltos. Asimismo, deja planteada la inconstitucionalidad de cualquier norma local existente –o que se dicte en el futuro- que imponga una tasa de interés para las devoluciones a los contribuyentes que no sea razonable ni garantice el pleno respecto de su derecho de propiedad (artículos 17, 28 y33 de la Constitución Nacional). Además, cita fallos mediante los cuales se dispuso que se utilice la Tasa de Interés para Uso Judicial del Banco Central de la República A. –Comunicado N° 14.290. ----------

------ Sostiene que el Estado provincial debe estimular el cumplimiento de los contribuyentes en su calidad de deudores, pero no es consecuente respecto de la situación de los contribuyentes en su calidad de acreedores del Fisco local, alentando de ese modo las demoras y hasta el eventual incumplimiento del organismo recaudador. ----------

------ Asegura que S. en ningún momento consintió el criterio fiscal, desplegó todas las vías de impugnación a su alcance y únicamente procedió al pago de las sumas reclamadas por ser este un requisito esencial para interponer la presente demanda y, precisamente, proseguir con la impugnación del criterio fiscal, ya en esta instancia judicial. Cita fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. ----------

------ Entiende que si bien el caso de autos no constituye una repetición de tributos, las consecuencias prácticas son idénticas en ambos casos. Alega que una sentencia favorable a la pretensión de su representada necesariamente implicaría la devolución de las sumas pagadas por la empresa bajo protesto y

al solo efecto de cumplir con la manda legal contenida en el art. 79 del Código Fiscal y que colocaría a la empresa en posición de acreedor del Estado provincial, situación idéntica a la verificada en los casos de repetición. Cita jurisprudencia. ----------

----- Asevera que el 18 de julio de 2019 se publicó en el Boletín Oficial de la República A. la Resolución N° 598/19 del Ministerio de Hacienda que deroga la Resolución N° 314/2004 del entonces Ministerio de Economía y Producción y fija nuevas tasas de interés para la repetición de tributos nacionales. Dice que la norma establece que la tasa de interés aplicable a los supuestos del artículo 179 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998), a los restantes supuestos de devolución, reintegro o compensación de los impuestos regidos por la citada ley y a los supuestos previstos en los artículos 811 y 838 del Código Aduanero, vigente en cada trimestre, será la efectiva mensual surgida de considerar la tasa pasiva promedio publicada en el Banco Central de la República A. para el período de 30 días finalizado el día 20 del mes inmediato anterior al inicio del referido trimestre. Agrega que cuando se tratare de obligaciones que se encuentren expresadas en dólares estadounidenses, la tasa será del 0,20% mensual. -------

------ Alega que la posición del Ministerio de Hacienda supone un reconocimiento a las críticas en torno a la falta de actualización de la Resolución N° 314/2004 antes referida, que suponía un congelamiento virtual de las sumas adeudadas por el fisco perjudicando de manera directa los intereses del contribuyente y “licuando” la deuda con el correr del tiempo por el impacto del aumento general de precios. ----------

------ Finalmente, plantea la inconstitucionalidad de la tasa de interés fijada por la normativa local para la repetición, devolución y/o reintegros y, en consecuencia, disponga la aplicación de la tasa de interés pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República A. u otra que considere apropiada a las presentes circunstancias. ----------

------ Ofrece prueba, efectúa reserva del caso federal y realiza petitorio de estilo. ----------

------ 2. La contestación de la demanda. ----------

----- Efectuado el traslado de la demanda, la accionada contesta a fs. 105/131. Niega los hechos invocados en la demanda, el derecho en el que se asienta, así como la doctrina y jurisprudencia que cita. ----------

------ En particular niega que corresponda revocar la Resolución N° 158 E.C., así como las Resoluciones N° 1094/2011-DGR y N° 183/2009-DGR, que corresponda o resulte procedente la devolución de la suma de Sesenta y Ocho Mil Cuatrocientos Veintidós Pesos con Treinta y Un Centavos ($ 68.422,31), ingresados por la actora en concepto de capital, intereses y multas correspondientes a diferencias en el impuesto sobre los ingresos brutos de los períodos fiscales 01 a 05 del año 2005, que la modificación en el porcentual de la tasa de ingresos brutos entrase en vigencia cuanto tuviere vigencia la Ley N° 5450, que hubiere sido errónea la visión del entre fiscal provincial, que hubiere sido erróneo emplear la nueva tasa a partir del período fiscal 01/2006; que lo relativo a los períodos fiscales 01 a 05 de 2006 la liquidación y pagos efectuados por la actora hubiere resultado correcta al amparo de la Ley Provincial N° 4407; que los períodos anteriores al 1 de junio de 2006 se hubieren regido por la ley anterior a la Ley N° 5451, que no hubiere correspondido a la actora el confeccionar los formularios CM 03, respecto de los períodos 01 a 05 de 2006; que no hubiere existido diferencias a abonar por la parte actora respecto de la liquidación de ingresos brutos correspondientes a los períodos 01 a 05 de 2006, que la liquidación de los citados períodos, hubieren concluido al amparo de la Ley Provincial N° 4407. También que la conducta desplegada por la actora no hubiere configurado la figura de omisión tipificada en el art. 43 del Código Fiscal, que la cuestión se vincule con la entrada en vigencia y aplicación de las leyes provinciales y su incidencia en el caso sobre el impuesto sobre los ingresos brutos, que la modificación o incremento en la tasa de impuesto sobre los ingresos brutos no debiere aplicarse a partir del 1 de enero de 2006, que no corresponda la aplicación retroactiva de la tasa fijada. ----------

------ Luego de encuadrar las pretensiones demandadas, la Provincia accionada en el apartado “B.- LA REALIDAD DE LOS HECHOS LA POSTURA DEL ESTADO PROVINCIAL- IMPROCEDENCA DE LA DEMANDA” señala

que la actora pone como eje de discusión, la fecha (1/6/06) de entrada en vigencia de la Ley N° 5451 de Obligaciones Tributarias que eleva la alícuota del impuesto sobre los ingresos brutos del 2,5% al 3%. ----------

------ Considera que la actora enfoca equivocadamente la cuestión a resolver, al sostener que la nueva alícuota posee efectos solo a partir del período fiscal 06/2006, y que la posición de la Dirección de Rentas al requerir la rectificación de los períodos 01/06 a 05/06 es contraria a derecho porque violenta el principio de irretroactividad de la Ley Tributaria, y afecta su derecho de propiedad y los principios de certeza jurídica, reserva de ley en materia tributaria y de seguridad jurídica o confianza. ----------

------ Menciona que la actora entiende erróneamente que el impuesto a los ingresos brutos no es un tributo de ejercicio anual, atento que se halla estructurado con declaraciones y pago mensuales, y que tal estructura hace que cada uno de ellos constituya una verdadera determinación e ingreso de tributo, con las previsibles consecuencias en cuanto a la identificación de la norma aplicable y los efectos liberatorios del pago al amparo de la normativa vigente.

------ Por ello, sostiene que la accionante yerra al considerar que canceló el impuesto de forma íntegra y oportuna y que la postura de la Dirección General de Rentas Provincial, de que se trata de un tributo de ejercicio anual con anticipos mensuales, afecta su derecho de propiedad por pretender aplicar en forma retroactiva una ley tributaria, haciendo caso omiso a la naturaleza y estructura que posee dicho gravamen. ----------

------ Precisa que la DGR en principio intimó a la actora mediante nota N° 3815/2007 a presentar los respectivos formularios de rectificación CM 03 por los períodos 01/08 2006. Ante la rectificación parcial efectuada por la actora, por Nota N° 3164/2008, le informó la existencia de diferencias por la incorrecta aplicación de alícuotas conforme la Ley N° 5451 y luego, ante el incumplimiento de la contribuyente dictó la Resolución N° 183/09 DGR que determinó de oficio el impuesto omitido y dispuso la apertura del respectivo sumario por la presunta comisión de la figura tipificada en el art. 43 del Código Fiscal; el cual concluyó en el dictado de la Resolución N° 1094/11 DGR con la aplicación de la respectiva multa por encontrar configurada la omisión. ----

------ Entiende que el eje de la cuestión a resolver, hace a la naturaleza anual del tributo, a la naturaleza de los anticipos y el efecto que estos poseen sobre tal anualidad. ----------
-

------ Luego, refiere que la postura de la actora es exactamente la misma que ha sostenido en la totalidad de sus presentaciones en sede administrativa, resultando idénticos los argumentos y las pretensiones esgrimidas, pudiéndose observar ello a partir de la lectura de sus presentaciones en el Expediente Nro. 438 de la Dirección de Recaudación, extracto "s/S. A. S.A. N° de Inscripción 901-913856-3 –CUIT N° 30-576727717-0 s/ Liquidación impositiva", obrantes: de fs. 69 a 75, escrito de descargo; de fs. 131 a 141, Recurso de Reconsideración contra la Resolución N° 183/DGR/09; de fs. 161 a 167 Recurso de Reconsideración contra la Resolución N° 1094/11; de fs. 176 a 183, Recurso de Apelación contra la Resolución N° 1094/11/DGR; de fs. 211 a 220, Recurso de Apelación contra la Resolución N° 0122/12DGR que rechazo el Recurso de Reconsideración planteado respecto de la Resolución N° 1094/11DGR. ----------

------ Seguidamente con cita de las respectivas fojas del expediente vuelca un detalle de los dictámenes, memoriales y resoluciones que obran en las actuaciones administrativas, así: de fs. 143 a 149, Dictamen de fecha 11 de Agosto de 2011 emitido por la Dra. V. F.; de fs. **154 a 156**, **Resolución N° 1094/11DGR**; de fs. 190 a 196, Dictamen Nro. 056/12 de la letrada ya citada; de fs. **205 a 207**, **Resolución N° 0122/12 DGR**, la que rechaza la reconsideración planteada respecto de la **Resolución N° 1094/11 DGR** de fecha 08 de febrero de 2012; de fs. 223 a 235 y de fs. 136 a 244, Memoriales emitidos por la misma letrada respecto del Recurso de Reconsideración y Apelación interpuestos por la actora; de fs. 248 a 261, Memorial emitido por el entonces Director General de Rentas Cr. Pablo Oca de fecha 21 de Junio de 2012; de fs. 268 a 272, Dictamen N° 92 emitido por el Dr. Roberto Williams y finalmente la **Resolución N° 0158-EC,** de fecha 05 de Julio de 2019 emitida por el entonces Ministro de Economía CR. L. E. T. que da cierre a esos actuados. ----------

---- Expone que de su lectura surge clara la posición del Organismo Recaudador y del Ministerio de Economía, luego de lo cual procede a efectuar una reproducción textual de los fundamentos esenciales de cada uno de tales dictámenes jurídicos y resoluciones obrantes en los actuados administrativos, a cuya lectura remito por razones de brevedad y economía procesal (fs. 112/126). A modo de resumen concluye que la postura de la DGR y del Ministerio de Economía expuestas en tales pronunciamientos es la correcta y de completa aplicación al caso. ----------

------ Esgrime que la modalidad de pago mediante anticipos, adelantos o pagos a cuenta, no obsta, o no le quita la naturaleza anual a dicho tributo. Señala que esta estructura obedece a la configuración del hecho imponible fijada por el Legislador, que responde a razones de política financiera. ----------

------ Precisa que el art. 134 del Código Fiscal, cuya ignorancia no puede alegar el actor, expresamente prevé que el período fiscal será el año calendario y que el pago se hará bajo el sistema de anticipos y ajuste final. ----------

------ Es en definitiva un impuesto de liquidación por período fiscal (anual), y su ingreso es anual aunque se efectúen anticipos. Motivo este por el que mal podrían tener los anticipos abonados los efectos liberatorios que pretende otorgarle la parte actora. Asevera que el pago de los anticipos no cancela la obligación, hasta la fijación definitiva de esta al cierre del periodo fiscal, resultando legítima la alteración de la alícuota total que corresponde aplicar al vencimiento general de la liquidación anual. ----------

------ En esa línea asegura que la circunstancia de que los pagos a cuenta ingresados en concepto de anticipos reconozcan como base de la liquidación los importes efectivamente registrados en las operaciones correspondientes al lapso que comprende la obligación es irrelevante en si, como para conferirle los alcances propios de la declaración jurada anual, siendo aplicable la modificación que se produzca respecto de la alícuota a la totalidad de los períodos que comprenden esta anualidad. ----------

------ Reitera que el período fiscal es anual, con anticipos sobre base cierta, esta forma de pago a través de anticipos como lo refiere la norma específica, brinda claridad acerca de que nos encontramos ante un impuesto de ejercicio anual y

esta modalidad también ha sido definida por la Ley de Coparticipación Federal que la propia actora cita, y con cuyos preceptos se ha comprometido la Provincia del Chubut. ----------

------ Afirma también que la retroactividad de la norma en el caso no es tal ya que afecta en este caso relaciones no concluidas en atención a la naturaleza del impuesto sobre los ingresos brutos. ----------

------ Dice que jamás se puede afirmar válidamente como lo hace la parte actora, que existiere una vulneración del principio de legalidad, toda vez que el cambio en la alícuota proviene de una Ley dictada por la Legislatura Provincial, y por lo demás y tal cual surge del propio expediente y de sus propias manifestaciones esta norma le resultaba conocida desde su publicación. Refiere que el principio de legalidad requiere para la sanción de leyes tributarias de la necesaria participación de los órganos depositarios de la voluntad popular, cualquiera sea su denominación y modo de funcionamiento según la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada (parlamento, cortes, asamblea general, congreso, legislatura, sala de representantes, concejo deliberante, etc.) y se ha convertido en un común denominador del Estado Constitucional contemporáneo independientemente que se aluda a él como principio de legalidad o reserva de ley. ----------

------ Sostiene que el principio de legalidad puede ser considerado en la rama jurídica tributaria desde dos perspectivas diferentes. La primera referida a las fuentes del derecho y la jerarquía de los preceptos apto para ejercitar la potestad tributaria normativa. La segunda, atinente al obrar de la Administración y a su sometimiento a la ley en el ejercicio de la potestad tributaria aplicativa. En su concepción más restringida y propia, el principio de legalidad tributaria exige que solo pueden ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, esto es, mediante aquella fórmula jurídica, que por ser expresión de una voluntad soberana (legítimamente constituida, en otro caso no sería jurídica) manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar (la fuerza de ley), al tiempo que permite, en su caso, la apertura de los mecanismos revisores previstos en la jurisdicción. La conexión de esta idea con el principio de autoimposición (consentimiento de los impuestos por los súbditos) es clara.

Por su parte, el principio legalidad tributaria es la esfera aplicativa, también conocido como principio de legalidad administrativa o de preeminencia de la ley, es unánimemente considerado como una conquista del Estado de derecho, que exige la conformidad en todas sus actuaciones a la ley. ----------

------ Expresa que la doctrina jurídica a. identifica bajo la denominación "principio de legalidad tributaria", la inveterada regla que se expresa con el aforismo latino *"nullum tributum sine lege"*. En su faz aplicativa este principio excede lo fiscal y reconoce un alcance más amplio, en tanto se exhibe como una de las características propias del Estado de derecho, importa la subordinación del obrar de la administración a la ley, ello es que toda actuación singular del poder tenga que estar cubierta por una ley previa. La administración es una creación abstracta del derecho y no una emanación personal de un soberano y actúa necesariamente sometida a la legalidad transformándose en un verdadero derecho subjetivo del administrado. Y en este caso en el primero de los sentidos de la legalidad, tanto la Ley Provincial Nº 5450 como la Ley Provincial Nº 5451, han sido sancionadas por nuestra Honorable Legislatura, por lo que mal se puede afirmar la existencia de la violación del principio de legalidad como lo afirma la parte actora. ----------

------ Reitera que el Fisco Provincial ajustó su accionar al texto legal, ya que conforme la naturaleza anual del tributo y el carácter que poseen los anticipos, la tasa a aplicarse por todo el período es la sancionada por la Ley Nº 5451. Y la afirmación que efectúa la actora acerca de esta supuesta violación al principio de reserva de ley, lo es a partir de interpretar de forma incorrecta la naturaleza de este tributo y considerar los pagos efectuados como anticipos extinguen la obligación y que cada uno de estos va originando su propio impuesto, lo cual, reitera, no es así. ----------

------ Insiste, el impuesto a los ingresos brutos tiene claramente definido su período fiscal como anual y que la modalidad de recaudación no obsta a su naturaleza, imputándose a su turno estos anticipos al total de ingresos brutos anuales, aplicándose cualquier modificación que sufra la tasa durante el período a la totalidad de los meses. El pago de los anticipos de ninguna forma finiquita la obligación, con lo que mal puede incorporarse algún tipo de derecho a la propiedad de quien abona un anticipo. ----------

------ Dice que en este mismo sentido el art. 725 del Código Civil expresa: “El pago es el cumplimiento de la prestación que hace al objeto de la obligación”, obligación en el caso del impuesto a los ingresos brutos que se finiquita con el cierre del período anual, la declaración anual y el pago de las diferencias que en su caso pudieran existir y es allí recién que se puede hablar de que este produce sus verdaderos efectos jurídicos y la consecuencia de su incorporación como derecho al patrimonio del contribuyente. Esta interpretación es avalada por la jurisprudencia de la Corte Suprema, cuando dice que: “para que el pago sea liberatorio, con jerarquía constitucional, es necesario que tenga virtualidad de extinguir la obligación…” (CSJN, Fallos 224:935). ----------

------ Manifiesta respecto de la seguridad jurídica, que la primera de las reglas es que el impuesto que cada individuo que está obligado a pagar sea cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso y esta falta de certeza en su caso daría lugar al abuso. Dice en tal sentido que no existe violación alguna a este principio ya que la actora, conocía perfectamente que se trata de un impuesto de ejercicio anual en razón de la exteriorización de la riqueza que pretende alcanzar, que se encuentra estructurado mediante el pago de anticipos mensuales y que estos a su turno no resultan la verdadera determinación del impuesto, sino solo adelantos a cuenta. ----------

------ Señala que la actora jamás puede afirmar que no tuviera conocimiento de la forma de pago, el tiempo de su cobro y la cantidad adeudada, ya que el artículo 139 el Código Fiscal dispone que expresamente: “el periodo fiscal será el año calendario”. El pago se hará por el sistema de anticipos y ajuste final, sobre los ingresos calculados sobre base cierta, en las condiciones y plazos que determine la Dirección. Indica que la claridad de la norma conduce además al rechazo de las excusas exculpatorias que ha ensayado la actora a la hora de demandar la improcedencia o morigeración de la multa impuesta por la omisión en el ingreso total del tributo. ----------

------ Asevera que esta falta de entendimiento respecto de la naturaleza del impuesto sobre los ingresos brutos y el carácter que poseen los anticipos, es lo que lleva a la actora a sostener equivocadamente que la elevación de la alícuota lo es a partir del periodo fiscal 06/2006 y a su turno a afirmar que la

determinación efectuada por el fisco violenta los principios de legalidad, de no retroactividad, la seguridad jurídica y la confianza, principios estos que cree equivocadamente vulnerados y que resultan ser la base jurídica de su demanda y en consecuencia considerar que el pago de los anticipos posee efectos cancelatorios respecto de los periodos respectivos. ----------

------ Esgrime que la Corte Suprema ha expresado que la exigencia de los anticipos se fundamenta en la necesidad de proveer al fisco en momento oportuno de los recursos necesarios para costear los gastos públicos y en la razonable presunción de la actividad que da lugar a los hechos imponibles. Entendiéndose por anticipo o ingreso a cuenta el pago realizado antes del acaecimiento del hecho generador que constituye el hecho futuro e incierto del cual depende la fuerza de la obligación son importes a cuenta del tributo que se deba abonar. (Corti “Anticipos impositivos” pág. 9). ----------

------ Agrega, que la referida carencia de comprensión de la naturaleza jurídica del impuesto, lleva a la actora a afirmar erróneamente que la suba de la alícuota del 3% se aplica de forma retroactiva y violenta sus derechos. Razona que si comprendiera bien su funcionamiento, entendería que el impuesto en cuestión no se había terminado de devengar, por lo que no se trata de un evento acaecido en su totalidad. Así, el aumento de la alícuota durante el periodo anual afecta a la totalidad del mismo, ya que los anticipos abonados no poseen independencia y no constituyen el tributo en sí mismos. Por ello, no generan ningún tipo de derecho adquirido, ni afectan ningún derecho de propiedad de la firma actora.

------ Señala que tampoco es cierto que la retroactividad impositiva se encuentre vedada o prohibida en nuestra Constitución, pero no es menos cierto que solo se ha constituido en una garantía en materia penal y con la limitación en su caso de poder admitir la retroactividad de la ley penal más benigna. Entiende que mal se podría afirmar que se ha vulnerado la seguridad jurídica o de la violación del principio de certeza cuando la parte actora conoce cuál es la naturaleza de este impuesto que por lo demás es igual en todas las jurisdicciones. Que esta certeza se ha brindado al contribuyente al ponerlo en conocimiento de la existencia misma de la obligación a su cargo, definiéndose claramente la hipótesis de incidencia tributaria a su cargo. -------

------ Asimismo, sostiene, este conocimiento de la naturaleza del impuesto a los ingresos brutos torna improcedente el alegado error o excusa absolutoria (error excusable y buena fe) pues era consciente que había ingresado un importe menor al que correspondía, configurándose de forma clara la omisión prevista por el art. 43 del Código Fiscal, y descartando la supuesta confusión en la aplicación de la norma. Ello así, por conocer la naturaleza de este impuesto, y por haber sido informada más de una vez por la DGR del criterio adoptado por el organismo fiscal, del incumplimiento y de la existencia de la diferencia verificada. Enfatiza que, previo al inicio del sumario de imposición de la multa que cuestiona, se le concedieron dos prórrogas para poder regularizar su situación tal como surge a fs. 13 y 22 del expediente administrativo. ----------

------ En relación a la procedencia de la multa (art. 47 del Código Fiscal), señala que coincide en un todo con los argumentos del rechazo, que del idéntico planteo, se efectuó en sede administrativa. Allí se sostuvo la inexistencia del error excusable alegado, ya que no se trataba de una norma de difícil interpretación, y además, la hoy actora conocía perfectamente cuál era la postura de la DGR respecto de la naturaleza del impuesto sobre los ingresos brutos. Y que no obstante ello, de forma consciente, eligió no conformar las liquidaciones efectuadas, y por los motivos que hoy reproduce en su demanda, dar una interpretación diferente de los anticipos impositivos y no cumplir su obligación a sabiendas que esta omisión colocaba su conducta en el ilícito administrativo previsto por el art. 43 del Código Fiscal. ----------

------ Alega que son los propios dichos de la actora los que revelan la voluntariedad en su obrar, pues, conociendo la postura del fisco eligió no cumplir y controvertir la posición de la DGR, configurándose de forma acabada el tipo objetivo y subjetivo previsto por la citada norma, no haciendo viable la procedencia del error excusable, ya que su accionar la aleja diametralmente de la aplicabilidad de esta figura exculpatoria. ----------

---- Señala que para la doctrina existe error excusable cuando la norma aplicable admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable comprender su significado como consecuencia de la complejidad, oscuridad o novedad de la norma, pero en el caso ninguna de estas circunstancias se dan. Que la admisión en algunos casos, del error invocado por

la actora, parte del principio de que el propio contribuyente estima y liquida sus impuestos. Y no siempre es simple estimar cuánto debe pagarse, incluso para el monotributo o para el pago al servicio doméstico el aplicativo tiene su complejidad y es necesario recurrir a un contador. En este caso -dice- si bien la estimación en principio la realizó la actora, no es menos cierto que siempre conoció la postura del Fisco Provincial, quien previo al inicio del sumario le dio, no una sino dos prórrogas a los fines de efectuar las respetivas rectificaciones, eligiendo la actora tomar un camino diferente. ------

------ Para finalizar, considera que la tasa activa del Banco Nación A. pretendida no es aplicable, ya que no se está ante un tributo de índole nacional; y en su caso sería la del Banco Chubut que cumple idénticas funciones y representa en el improbable caso de hacerse lugar a su demanda un adecuado resarcimiento. ----------

------ Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y realiza petitorio de estilo.-

------ **3. La Prueba:** ----------

------ Obran agregadas la prueba documental acompañada por la actora y la demandada, así como la que se ordenó reservar en Secretaría a fs. 133, y que consta como Expediente Administrativo N°438/08 caratulado DIRECCIÓN DE RECAUDACIÓN S/S. A. S.A. N° DE INSC X. CUIT N° X. S LIQUIDACIÓN IMPOSITIVA". ----------

------ **4.** La parte actora presenta su alegato a fs. 157/160, mientras que la demandada no hizo uso de este derecho. ----------

------ **5. El Dictamen del señor Procurador General.** ----------

------ A fs. 162 pasan los autos a dictamen del señor Procurador General, el que luce agregado a fs. 163/165. ---------- ------ Resume los antecedentes del caso y observa que si bien la cita efectuada por la demandada al Fallo 314:1081 es textual, no corresponde a un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sino al voto en disidencia del Juez Petracchi, en concreto a los considerandos 8°) segundo párrafo y 7°), del Tomo 314 de la colección de fallos del Alto Tribunal, en el caso Tejidos Argentinos Noroeste

S.A. c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires" de la Corte en la sentencia de fecha 24 de septiembre de 1991, que declaró la nulidad de la concesión del Recurso extraordinario federal, sin abordar como cuerpo ninguna de las cuestiones en debate en esos actuados. ----------

------ Luego el Magistrado expone que del análisis de la prueba surge que tratándose de un impuesto de base anual que se liquida y abona con la modalidad de anticipos mensuales, la cuestión se debe dirimir a favor de la legitimidad de las resoluciones impugnadas. ----------

------ Menciona que toda la actuación de la Administración se estructuró sobre estos conceptos relacionados con la vigencia y aplicación de las leyes, teniendo en consideración el tipo de impuesto. Considera correcto admitir que la circunstancia que los anticipos mensuales se liquiden sobre base cierta no tiene entidad suficiente como para tener por modificada la naturaleza anual del tributo. Refiere que el impuesto a los ingresos brutos está definido como un impuesto de ejercicio, de modo que la modificación de la alícuota en el transcurso del período fiscal impacta a todo ese ejercicio, como ocurrió en el concreto con el art. 3 de la Ley N° 5452 "Ley de Obligaciones Tributarias" (BO del 10 de enero de 2006) que la elevó del 2,5% al 3% para el año 2006. -

------ Manifiesta que también encuentra razón en la resolución de la administración fiscal que aplicó la multa, ya que se encuentran presentes en el caso la totalidad de los elementos que configuran el tipo infraccional, el contribuyente fue advertido e intimado, manteniéndose en su posición. Opina que no existe así la ilegitimidad en la actuación del Estado. ----------

------ **II. ANÁLISIS.** ----------

------ **1.-** De los aspectos sustanciales de la causa resumidos en el apartado anterior, surge que S. A. SA. impugna la Resolución N° 158/19 - EC, dictada por el Ministerio de Economía y Crédito Público de la Provincia en el Expediente Administrativo N° 438/02, que **confirmó** en definitiva **el ajuste** por los períodos enero a mayo de 2006 del impuesto a los ingresos brutos **y la sanción** por omisión aplicada por la Dirección General de Rentas, como corolario del proceso de fiscalización que se le efectuara. ----------

------ Para comenzar mi análisis, creo necesario precisar que la fecha de entrada en vigencia (1/6/2006) de la Ley N° 5451 “de Obligaciones Tributarias” que elevó la alícuota general del impuesto sobre los ingresos brutos del 2,5% al 3%, no es una cuestión que las partes hayan controvertido en sus escritos postulatorios, por consiguiente no integra el objeto de esta *Litis*. ----------

------ También, en esta etapa liminar del análisis, resulta oportuno recordar la inveterada doctrina de este Superior Tribunal de Justicia, conforme la cual “...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 adquieren 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.** Bajo esta premisa, seguidamente procederé a examinar si la impugnación desplegada por la actora en su demanda logra cubrir tales recaudos imprescindibles para el progreso de la acción entablada. ----------

------ Del análisis de la contestación de la demanda y de las actuaciones desarrolladas en el Expte. Administrativo N° 438/08-DGR, por las distintas áreas de asesoramiento -técnico y jurídico- y de decisión intervinientes en el procedimiento, se advierte con claridad que el andamiaje de la postura Provincial se sustenta en la naturaleza jurídica que el régimen legal le atribuye al impuesto a los ingresos brutos. ----------

------ Esto es, por tratarse de un **tributo de ejercicio anual**, la entrada en vigencia del incremento de la alícuota en el transcurso del **período fiscal anual**, se aplica a todo el período y no a parte del mismo. ----------

------ Para controvertir este argumento dirimente del Fisco provincial, la actora expresa que *"discrepa con dicha interpretación dado que la misma vulnera las pautas generales de aplicación de las leyes –propiciando una aplicación retroactiva de leyes de contenido tributario- y, a su vez, hace caso omiso de la estructura y funcionamiento del impuesto sobre los ingresos brutos, organizado bajo el sistema de pagos mensuales que constituyen la verdadera determinación e ingreso del tributo, con las previsibles consecuencias en cuanto a la identificación de la norma aplicable y los efectos liberatorios que su pago –al amparo de la normativa vigente- entraña para el contribuyente"* (fs. 66 vta. primer párrafo). ----------

------ Asimismo, dado que el impuesto se tributa sobre los ingresos del período corriente "… *Entiende que cada ingreso mensual ya originó su propio impuesto, sin que ningún hecho posterior pueda alterar ese devengamiento, pues ello lo asimila a un gravamen de tipo instantáneo."* (fs. 69 vta. primer párrafo). ----------

------ Planteada la controversia sobre la interpretación de la naturaleza, estructura y funcionamiento del impuesto a los ingresos brutos, se impone hacer un repaso de los textos legales que reglan el tributo: ----------

Código Fiscal:----------

"TITULO SEGUNDO IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS.

Capítulo I Del hecho imponible. Artículo 127º. *El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia del Chubut, del comercio, industria, profesión, oficio, 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…." (antes art. 96).*----------

"Capítulo V De la Liquidación y Pago. Artículo 150º. Período Fiscal. Anticipos. *El período fiscal será el año calendario. El pago se hará por el sistema de anticipos y ajuste final, sobre ingresos calculados sobre base cierta, en las condiciones y plazos que determine La Dirección. Tratándose de contribuyentes comprendidos en las disposiciones del Convenio Multilateral del 18/08/77 y sus modificaciones, los anticipos y el pago final serán mensuales, con vencimiento dentro del mes subsiguiente al de devengamiento o percepción de los ingresos gravados, según corresponda, en fecha a determinar por la Comisión Plenaria prevista en el Convenio citado y que se trasladará al primer día hábil posterior cuando la fecha adoptada con carácter general recayera en un día que no lo fuera.* (antes art.139).--

Ley N° 23548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales:----------

"CAPITULO II. Obligaciones emergentes del régimen de esta Ley.----------

----- ***Artículo 9º:*** ----------

… 1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas: ----------

------ *Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos;* ----------

Los períodos fiscales serán anuales, con anticipos sobre base cierta que, en el caso de contribuyentes comprendidos en el régimen del convenio multilateral del 18 de agosto de 1977, comprenderán períodos mensuales;…".----------

------ Las prescripciones legales citadas son claras y evidencian que la posición adoptada por el Fisco, en orden a que estamos ante un **impuesto de ejercicio y no instantáneo**, se apega estrictamente a los preceptos legales que regulan el impuesto. ----------
Tanto la legislación provincial como la nacional despejan cualquier duda, al disponer de modo expreso que se trata de un impuesto de ejercicio, al definir que el hecho imponible es el ejercicio habitual y a título oneroso de las actividades gravadas allí especificadas. ----------

------ Frente a ello, como fundamento de su impugnación la actora argumenta que por liquidarse e ingresarse sobre base cierta, se asimila a un gravamen de

tipo instantáneo, lo cual por un lado, importa su reconocimiento implícito que el impuesto a los ingresos brutos es un impuesto de ejercicio. ----------

------ Y por otro, patentiza la insuficiencia de su impugnación, en tanto el fundamento de su reclamo, se basa en el parecido que su forma de liquidación y pago presenta con tributos de naturaleza o tipo instantáneo, y no en la propia naturaleza jurídica que el legislador expresamente le otorgó al impuesto a los ingresos brutos. ----------

------ Los preceptos citados, también son claros y categóricos, respecto de la anualidad del período fiscal, al establecerlo en el año calendario. Asimismo, que la liquidación y pago se efectuará por el sistema de anticipos y ajuste final, sobre ingresos calculados sobre base cierta; y que se liquidará por declaración jurada. ----------

------ De ello, surge con claridad que, contrario a lo que denuncia la actora, la postura fiscal se funda precisamente en las normas de derecho positivo que regulan la estructura y funcionamiento del tributo, y al mismo tiempo patentiza el déficit de la impugnación intentada. ----------

------ Amén del déficit señalado, y tal como lo esgrime la demandada, la modalidad de pago mediante anticipos, adelantos o pagos a cuenta, no obsta, o no le quita la naturaleza anual a dicho tributo, cuya estructura, obedece a la configuración del hecho imponible fijada por el Legislador, que responde a razones de política financiera. ----------

------ Pues, la existencia de los anticipos se justifica en que el erario público requiere un flujo regular de fondos para satisfacer los gastos corrientes y no sería suficiente el pago total del monto a tributar en una sola vez al término del ejercicio porque ello no acompañaría las necesidades del Tesoro. ----------
- De modo tal que los anticipos no son sino un instrumento del Fisco para que ingresen recursos antes de que se perfeccione el hecho imponible o de modo simultáneo a que se vayan sucediendo los supuestos fácticos que configurarán la causa del pago final del gravamen anual. ----------

------ Asimismo, coincido con el Procurador General en que la circunstancia que dichos anticipos mensuales se liquiden sobre base cierta tampoco tiene

entidad suficiente como para tener por modificada la naturaleza anual del tributo, establecida por el Legislador. ----------

------ Es que en razón de ser un impuesto de ejercicio, los anticipos o “pagos a cuenta” siempre están sujetos a la liquidación final a realizarse con la declaración jurada anual. Así es que producto de esa liquidación final podrían surgir reajustes en más o menos, por tanto, los anticipos no se encuentran desligados entre sí, ni constituyen obligaciones definitivamente consolidadas, sino que son provisorios y a cuenta de aquélla. ----------

------ De tal manera, y siendo inequívoco el alcance del texto legal que he descripto, le asiste razón a la Provincia accionada, cuando vino a defender su postura sustentada en los textos legales. La exégesis realizada, guarda acatamiento tanto con la letra como con el espíritu de la normativa tal y como fue concebida. ----------

------ Así las cosas, concluyo que esta interpretación de la estructura legal del impuesto a los ingresos brutos, y en particular de los anticipos, de conformidad con el diseño vigente, confiere legitimidad a las resoluciones impugnadas y deja sin sustento al argumento de la actora en el sentido que el pago de los anticipos tiene efectos cancelatorios y generan un derecho adquirido a favor del contribuyente. ----------

------ Es que, esta hermenéutica de los preceptos legales que reglan el impuesto a los ingresos brutos, amén de seguir las pautas fijadas en el Título Segundo del Código Fiscal, se ajusta a la reiterada doctrina del Cuerpo que desde anteriores integraciones, y siguiendo a la Corte Federal, estableció*:* “... la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la voluntad del legislador y la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley (Fallos 299:167; 306:1747) y la norma debe aplicarse como el legislador la concibió (Fallos 295:376), máxime cuando del texto resulta claro su espíritu, y su inteligencia común se acomoda a la finalidad que la informa ...”(CS LL 130-683; LL 1977-A-540, 1976 - 463; LL 151-649-197-D14, 1979-B-242 y muchos otros)...” (STJCh. SD N°9/SCA/09). ----------

------ “Una correcta hermenéutica conduce a estar a lo que más naturalmente surge de la letra de la norma, de la que no cabe prescindir cuando es clara y precisa como sucede en el caso, por cuanto no corresponde ignorar los preceptos que en la cuestión litigiosa contiene la norma aplicable, lo contrario implicaría sustituir al legislador en una materia que es propia del ámbito de la política legislativa.” *(*STJCh, SD N°10/SCA/18). ----------

------ Agrego que esta interpretación de la naturaleza jurídica del impuesto a los ingresos brutos y en particular de los anticipos, es conteste con el criterio expuesto en la causa “S.…” (SD N° 10/SCA/06) por este Superior Tribunal en anterior integración. ----------
------ Allí, donde se debatía si el pago de las cuotas del arancel o tasa por un permiso de pesca, efectuada antes de una modificación dispuesta por la Ley Nº 4884 tenía efectos liberatorios, se especificó que la expresión “pago a cuenta” que utilizaba la norma tenía una acepción técnica precisa que no era aplicable al arancel que motivaba ese juicio: “No es tal el caso de autos.- Para este impuesto la Ley no había regulado “anticipos o pagos a cuenta” en su sentido técnico, y por ende lo pagado en su concepto, fue en su momento, integral no sujeto por su naturaleza a revisión o recálculo de ningún tipo.” ----------

------ Se puntualizó que: *“*El “pago a cuenta”, también denominado “anticipo”, fue creado con un objetivo claro: autorizar al Estado a percibirlos para que cuente “anticipadamente” con fondos, en supuestos precisos, creando el deber de ingresar sumas de dinero con anterioridad a la verificación de los hechos imponibles que originan la definitiva percepción de determinadas obligaciones. Siendo así, su pago no reviste carácter definitivo e irrevocable, lo que recién tiene lugar luego de finalizado el período fiscal y al vencimiento general del pago del tributo”. ----------

------ Se resaltó que: “…el legislador local, cuando ha querido establecer “anticipos” lo ha hecho expresamente, sin dejar dudas sobre el concepto del término que utilizaba. Al regular el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en el Título Segundo del Código Fiscal Provincial actualmente vigente (Ley Nº 5.450) en el art. 116, bajo el epígrafe *“Período Fiscal. Anticipos” deja*

claramente establecido que "El pago se hará por el sistema de anticipos y ajuste final, sobre ingresos calculados sobre base cierta, en las condiciones y plazos que determine la Dirección". Y luego -en el mismo precepto- para los contribuyentes comprendidos en las disposiciones del Convenio Multilateral... *"los anticipos y el pago final serán mensuales, con vencimiento dentro del mes subsiguiente al de devengamiento o percepción de los ingresos gravados...".* **No se deja librado al entendimiento del intérprete, dilucidar la naturaleza de la obligación que va a exigir al contribuyente. -**" (el resaltado es propio).

------ Así las cosas, en tanto lo abonado fue a cuenta de la obligación fiscal resultante para el ejercicio anual, quedan descartados los efectos liberatorios de los pagos realizados por la actora en concepto de anticipos 1/5 del año 2006, y la afectación de derechos adquiridos denunciada. ----------

------ En definitiva, a la luz de las pautas establecidas, la norma que dispuso incrementar la alícuota al 3% y su aplicación a todo el período fiscal, no debe entenderse retroactiva, sino por el contrario, de efecto inmediato. ----------

------ Por todo lo expuesto, la impugnación de la actora no puede prosperar y debe ser rechazada. **Así lo voto**. ----------

------ **3.** Refiero ahora a la **multa impuesta por el organismo fiscal**, cuya aplicación controvierte la actora, en el entendimiento que S. liquidó y pagó, los períodos 01 a 05 de 2006 del impuesto sobre los ingresos brutos, en un todo de acuerdo con lo dispuesto por las normas legales vigentes; 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. ----------

------ En cuanto a los elementos objetivo y subjetivo, ya me pronuncié por confirmar la legitimidad del ajuste dispuesto por el Fisco, frente a la omisión de la firma de liquidar y abonar las diferencias reclamadas oportunamente por los períodos mencionados. También sostengo, que existe culpabilidad en la infractora, dado que la interpretación enarbolada, tanto en la instancia administrativa como judicial, para sostener su impugnación se basa en argumentos un tanto forzados o poco serios, como por ejemplo, el parecido que

el impuesto en cuestión presenta con otra clase de tributos, como lo señalé en el apartado anterior. ----------

------ De conformidad con lo expuesto, deviene necesario referirme a la eximente de error excusable invocada. Como lo hice recientemente (SD N° 15 y 28/22), 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 al 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. Es que como bien lo señala la accionada, los propios dichos de la actora revelan la voluntariedad en su obrar, pues, conociendo la postura del fisco eligió no cumplir y controvertir la posición de la DGR, configurándose de forma acabada el tipo objetivo y subjetivo previsto por la citada norma, no haciendo viable la procedencia del error excusable, ya que su accionar lo aleja diametralmente de la aplicabilidad de esta figura exculpatoria. ----------

------ 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, entonces que la poca prudencia en la conducta asumida no da sustento suficiente para considerar la existencia del error excusable exculpatorio. ----------

------ Por lo que concluyo que este planteo también debe ser rechazado. **Así lo voto**. ----------

------ **4.** La misma suerte correrá el reclamo referido a los **errores puramente aritméticos** que contendría la liquidación del tributo efectuada en la Resolución determinativa N° 183/2009. ----------

------ Es que la actora, si bien acredita los pagos por $ 2.475,46 y $ 902,98 ingresados por los períodos 04 y 05 de 2006 en mayo y junio de ese año, no explica ni demuestra cómo se compone la suma de $ 37.994,80, pagada el 13 de mayo de 2008. ----------

------ De tal forma, no es posible comprobar que sea erróneo el calculó de intereses resarcitorios desde la fecha del vencimiento de la obligación efectuado por la Dirección General de Rentas. ----------

------ De la compulsa de los actuados administrativos, tampoco se pueden verificar las diferencias alegadas, pues si bien se advierte que en la liquidación se contabilizó un pago de $ 37.994,80, es imposible determinar que tal monto no sea la resultante de haber deducido previamente los pagos ingresados en el año 2006. ----------

------ Por ello, este rubro también debe ser rechazado. **Así lo voto**. ----------

---- **5.-** En atención al modo en que voté las cuestiones anteriores, deviene inoficioso tratar el reclamo relativo a la **tasa de interés** aplicable a las sumas cuya devolución se reclamaba en la demanda. ----------

----- **A la primera cuestión, el Dr. Napolitani dijo:** ----------

------ **I.-** En primer lugar, debo señalar que, por razones de brevedad y de economía procesal, sumado a que proporcionan suficiente sustento al análisis,

remitiré a la minuciosa reseña de los antecedentes de la causa que la Dra. Bustos volcó en el apartado I.- de su voto. ----------

------ De allí surge que S. A. SA. impugna la Resolución N° 158/19 - EC, dictada por el Ministerio de Economía y Crédito Público de la Provincia en el Expediente Administrativo N° 438/02, que **confirmó** en definitiva **el ajuste** por los períodos enero a mayo de 2006 del impuesto a los ingresos brutos **y la sanción** por omisión aplicada por el Fisco. ----------

------ Para continuar, coincido con la vocal preopinante en que la fecha de entrada en vigencia (1/6/2006) de la Ley N° 5451 "de Obligaciones Tributarias" que elevó la alícuota general del impuesto sobre los ingresos brutos del 2,5% al 3%, no es objeto de debate por las partes en el proceso. ----

------ Creo oportuna también, la cita que trae de la doctrina del Cuerpo (SD N°15/SCA/06, N° 24/SCA/20), referida a la carga procesal de demostrar la ilegitimidad del acto que lo agravia que le cabe a quien, como la actora plantea una demanda contencioso administrativa, los recaudos que debe contener y las consecuencias que acarrea su incumplimiento. ----------

------ También encuentro preciso el encuadre que le otorgó a la pretensión esgrimida por la actora. Quien no cuestiona los preceptos legales que regulan la estructura y funcionamiento del impuesto a los ingresos brutos, sino que, por discrepar con la exégesis efectuada por la Provincia demandada, funda su pretensión en una interpretación distinta de tales prescripciones legales. -------

------ De igual modo, coincido con las reglas de hermenéutica que corresponde aplicar en el caso. Es que como lo viene sosteniendo desde antiguo este Superior Tribunal "por principio la interpretación de la Ley comienza por la Ley. Cuando el texto es claro y expreso, cuando su lectura no revela oscuridades e incertidumbres, cuando la literalidad es categórica y precisa y revela en forma directa un resultado unívoco,... debe aplicarse *"ad pedem literae"* (SD N°5/SCA/98, SD N° 01/SCA/13, entre otras).----------

------ Es que, "una correcta hermenéutica conduce a estar a lo que más naturalmente surge de la letra de la norma, de la que no cabe prescindir cuando es clara y precisa como sucede en el caso, por cuanto no corresponde ignorar

los preceptos que en la cuestión litigiosa contiene la norma aplicable, lo contrario implicaría sustituir al legislador en una materia que es propia del ámbito de la política legislativa" (SD N° 10/SCA/18). ----------

------ Bajo esas directrices, del análisis de las normas legales provinciales y nacionales citadas por la Dra. Bustos, que establecen la naturaleza jurídica, estructura y funcionamiento del impuesto a los ingresos brutos surge inequívocamente, que **se trata de un tributo de ejercicio**, atento la definición del hecho imponible, **y anual**, por el período de tiempo alcanzado (arts. 127 y 150 CF -numeración actual- y 9 Ley N° 23.548). ----------

------ Por ello, igualmente comparto que la actividad impugnatoria de la actora presenta deficiencias notorias, dado que el argumento central sobre el que sustenta su particular interpretación de la normativa fiscal aplicable, es la semejanza que este presenta con otros gravámenes. ----------

------ Así, pretende que se soslaye el texto de los preceptos legales y atento que se liquida sobre base cierta -ingresos del período corriente-, no sobre la base de los ingresos obtenidos en el año anterior, se lo asemeje a un impuesto de tipo instantáneo. ----------

------ La fragilidad del argumento condena el resultado de la impugnación. Es que la base de liquidación, presunta o cierta por sí misma es ineficaz para determinar el tipo de impuesto de que se trata, máxime cuando su naturaleza jurídica está establecida de modo expreso por la ley. ----------

------ De la misma manera, procura se niegue el carácter anual del tributo en base a que se encuentra estructurado en anticipos, que se declaran e ingresan mensualmente, por lo cual constituyen una verdadera determinación e ingreso mensual del tributo, y en consecuencia con el efecto liberatorio de tales pagos.

Entiende que cada ingreso mensual ya originó su propio impuesto, sin que ningún hecho posterior pueda alterar ese devengamiento. ----------

------ Tampoco resulta eficaz esta argumentación para hacer mella en la legitimidad de las decisiones fiscales cuestionadas, ello así, porque para arribar a tales conclusiones desconoce los conceptos, naturaleza y efectos, tanto de la declaración jurada como de la determinación impositiva. ----------

------ Precisamente, en los impuestos autoliquidables por el contribuyente, la declaración jurada y el ingreso del anticipo mensual no constituyen una determinación firme de la obligación tributaria, pues el Fisco siempre conserva la facultad de verificar la exactitud de lo informado y la determinación real del impuesto (arts. 33 y 34 del Código Fiscal). ----------

------ En ese orden de ideas, se ha dicho que "Es de interés señalar las distintas consecuencias que se derivan según quien sea el sujeto que realiza la determinación de las obligaciones tributarias. En los gravámenes cuya determinación se hace sobre la base de declaraciones juradas confeccionadas por los contribuyentes, su recepción y el pago de lo que de ellas resulte, no obstante la falta de reserva alguna del organismo fiscal, no libera a los responsables por las diferencias que pudiera determinar la Administración."---

------ "Y sobre el particular no existen controversias doctrinarias o jurisprudenciales ya que, en forma unánime, se le reconoce al fisco facultades de verificación e impugnación de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y determinación del tributo que corresponda, sin que a ello obste el pago que hubiere efectuado el sujeto pasivo de la obligación tributaria en base a la liquidación que el mismo hubiere efectuado." ----------

------ "En ese sentido, el art. 21 de la Ley N° 11.683, repetido por las legislaciones provinciales expresa que la declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine el organismo fiscal, hace responsable al declarante por el gravamen que de ella resulte." (Spisso, Rodolfo R. *Los efectos liberatorios del pago en materia tributaria*. LA LEY1985-C, 103; STJCh, SD N° 10/SCA/06). ---------

------ En efecto, el Código Fiscal provincial dispone: *Artículo 33º. Verificación administrativa. Responsabilidad del declarante. - La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio de la obligación que en definitiva liquide o determine La Dirección, hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir en las declaraciones posteriores, salvo por errores de cálculo cometidos en la declaración misma.".* ----------

------ En consecuencia, toda la argumentación que la actora despliega en la demanda, referida al nacimiento de derechos adquiridos a partir de los efectos liberatorios del pago de los anticipos, con sustento en que la autoliquidación e ingreso mensual del impuesto constituyen una determinación firme, se derrumba por carecer tales premisas, de sustento en el régimen jurídico aplicable. ----------

------ En esa línea, no cabe duda que los anticipos mensuales del impuesto a los ingresos brutos, no tienen carácter definitivo, son esencialmente provisorios y constituyen ingresos a cuenta del impuesto que en definitiva corresponda y no revisten el carácter irrevocable del pago. ----------

------ Más allá de la exégesis postulada por la accionante, de que en autos nos encontramos ante un impuesto instantáneo y mensual, es claro, que se trata de anticipos del impuesto a los ingresos brutos con las características inherentes de provisionalidad. ----------

------ Así las cosas, ésta es la interpretación del sistema legal del impuesto a los ingresos brutos de conformidad con el diseño vigente, que confiere legitimidad a las resoluciones impugnadas. Diversa podría ser la situación frente a otras prescripciones legales, pero no en el sistema actual y no corresponde al juez desnaturalizarlo con excepciones no previstas, máxime en atención al principio de reserva legal que rige en materia tributaria. ----------

------ Por todo lo expuesto, también coincido en que la aplicación del incremento de la alícuota al 3% del impuesto a los ingresos brutos a todo el período fiscal 2006, por parte del organismo de recaudación provincial, es legítimo, y por tanto la demanda entablada por S. A. SA debe rechazarse. - **Así lo voto.** ----------

------ **II.- La Multa. -** Adheriré también al rechazo que mi predecesora propicia respecto de la impugnación contra la multa impuesta por el Fisco. ---

------ La actora alega la inexistencia de los elementos objetivo y subjetivo previstos por la norma infraccional, porque actuó de conformidad con una razonable interpretación de la normativa vigente y estuvo siempre direccionado al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en estricta aplicación de las

normas contenidas en las leyes fiscales provinciales, cuya complejidad es manifiesta. ----------

------ Frente a los tales argumentos, diré que es otra la realidad que surge de las piezas procesales y de la prueba producida en la causa. Conforme me expedí en el en el punto anterior, atento el incumplimiento de la contribuyente, no hay dudas que se configuró el recaudo objetivo. ----------

------ Respecto del subjetivo, la actora conocía perfectamente cuál era el criterio del Fisco Provincial acerca de la naturaleza jurídica del impuesto a los ingresos brutos y en particular de los anticipos o "pagos a cuenta". ----------

------ Ello así, por haber sido informada más de una vez por la DGR de la postura adoptada por el organismo fiscal, del incumplimiento y de la existencia de las diferencias verificadas. ----------

------ Asimismo, porque previo al inicio del sumario de imposición de la multa que cuestiona, se le concedieron dos prórrogas para poder regularizar su situación tal como surge a fs. 11/13 y 22 del Expte. Adm. 438/DGR. ----------

------ No obstante ello, continuó pagando de otro modo, como quiso, no como le había requerido el organismo de recaudación. ----------

------ No es cierto entonces, que, como alega, su accionar siempre estuvo direccionado al cumplimiento de sus obligaciones fiscales. No encuentro evidenciada en el caso, la "razonable interpretación" esgrimida para persistir en su postura; menos aun algún elemento que permita admitir que no hubo culpa en el accionar de la empresa. ---------- --

------Por ende, la exculpación pretendida no puede prosperar, en tanto no se acreditó la existencia de circunstancias atendibles, de elementos que lleven a la convicción del juzgador del error excusable para la empresa. **Así lo voto**. --

------ **III.- Errores en la liquidación.** Respecto a los errores denunciados, también habré de coincidir con la Dra. Bustos en cuanto al déficit del planteo formulado. ----------

------ Es que la actora no brinda ninguna precisión que permita verificar la existencia de las diferencias mencionadas, y no desarrolla en la demanda ni adjunta como prueba ninguna planilla de liquidación que las explicite. ---------

------ Tampoco indica fojas, ni remite a alguna de las liquidaciones obrantes en los actuados administrativos que permita cotejar los errores en el cálculo de intereses denunciados. ----------

------ Y al igual que mi antecesora en la votación, del examen de las piezas obrantes en el Expte. Adm. 438/DGR/2006, encuentro que no es posible discernir que para arribar a la suma de $ 37.994,40, pagada en el año 2008 no se hubieran ya detraído los montos abonados en mayo y junio del año 2006 ($ 2.475,46 y $902,98, respectivamente). ----------

------ En razón de lo expuesto este planteo tampoco puede prosperar. **Así lo voto**. ----------

------ **IV.-** Conforme lo decidido, se torna abstracto tratar la solicitud de aplicación de la tasa activa del Banco Nación, a la liquidación de intereses resarcitorios sobre los montos demandados. ----------

----- **A la misma cuestión el Dr. Vivas dijo:** ----------

------ Con los votos precedentes se ha satisfecho la mayoría requerida para la emisión del decisorio, por lo que de conformidad al art. 16 de la Ley V N° 174 y el Acuerdo Plenario N°4.949/2.020, me abstengo de emitir mi voto. -----

----- **A la segunda cuestión la Dra. Bustos dijo:** ----------

------ Conforme me pronuncié, propongo al Acuerdo: **1°)** Rechazar la acción impetrada por S. A. SA. contra la Provincia del Chubut. **2º)** Imponer las costas a la actora vencida (art. 69 CPCC). **3°)** En cuanto a los honorarios profesionales, valorando la naturaleza y complejidad del asunto, el resultado obtenido, la calidad y eficacia de la labor desempeñada, conforme las pautas establecidas en los 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, propongo regularlos de la siguiente manera: los correspondientes a los letrados de la demandada, doctores C. M. y R. J. A. T., en forma conjunta, por su actuación en una etapa del proceso, en el 6% del

monto del proceso. Y los de los abogados de la actora, doctores D. G. J., J. I. y A. P., por su actuación en dos etapas del proceso, en el 8%, calculado sobre idéntica base. Todo con más IVA, si correspondiere. 4°) A tal fin, determinar como monto del proceso, la suma que surge de los comprobantes de transferencia adjuntados a fs. 17/18 por la actora en cumplimiento del art. 79 CF. ----------

------ **A la misma cuestión el Dr. Napolitani dijo:** ----------

------ Coincido con la solución dada a la segunda cuestión por la Dra. Bustos en tanto es coherente con mi voto a la primera. ----------

----- **A idéntica cuestión el Dr. Vivas dijo:** ----------

------ Me abstengo de pronunciarme en atención a lo expresado respecto de la primera cuestión. ----------

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

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

------ **1º) RECHAZAR** la acción impetrada por S. A. SA. contra la Provincia del Chubut. ----------

------ **2º) COSTAS** a la actora vencida (art. 69 CPCC). ----------

------ **3°) REGULAR** los honorarios profesionales de los letrados de la demandada, doctores C. M. y R. J. A. T., por su actuación en una etapa del proceso, en forma conjunta en el 6% del monto del proceso. Y los de los abogados de la actora, doctores D. G. J., J. I. y A. P. por su actuación en dos etapas del proceso, en el 8%, 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 el IVA si correspondiere. ----------

------ **4°) DETERMINAR** como monto el proceso, la suma que surge de los comprobantes de transferencia adjuntados a fs. 17/18 por la actora en cumplimiento del art. 79 CF. ----------

------ **5°) REGÍSTRESE** y notifíquese. ----------

Fdo. Silvia A. BUSTOS – Dr. Ricardo A. NAPOLITANI y Mario L. VIVAS.

RECIBIDA EN SECRETARÍA EL 01 DE MARZO DE 2.023. S.D.

REGISTRADA BAJO EL Nº /2.023. CONSTE.----------

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