



PODER JUDICIAL
PROVINCIA DEL NEUQUEN
REPUBLICA ARGENTINA

Expediente OPANQ2 6245 - 2015

2

49

ACUERDO N° 12.- En la ciudad de Neuquén, capital de la provincia del mismo nombre, a los treinta días del mes de abril del año dos mil veintiséis, en Acuerdo, la Sala Procesal Administrativa del Tribunal Superior de Justicia, integrada por el Dr. ALFREDO ELOSÚ LARUMBE y el Dr. EVALDO DARIO MOYA, con la intervención de la Secretaria, Dra. Luisa Analía Bermúdez, procede a dictar sentencia en los autos caratulados “YSUR ENERGIA ARGENTINA SRL c/ PROVINCIA DEL NEUQUÉN s/ ACCION PROCESAL ADMINISTRATIVA\”, Expediente OPANQ2 6245 - 2015. Conforme al orden de votación pertinente, el señor Vocal Dr. Alfredo Elosú Larumbe dijo:

I.- A fojas 617/630 la Provincia de Neuquén interpuso recurso de apelación contra la sentencia que hizo parcialmente lugar a la demanda; solicita que se revoque y que se rechace totalmente la demanda.

Reseña que la sentencia apelada hizo lugar parcialmente a la demanda, declarando la nulidad parcial del Acuerdo Fiscal 2/15 y ordena reliquidar la deuda del impuesto a los ingresos brutos realizando las siguientes rectificaciones y correcciones: “1. Debe aplicarse el segundo párrafo del art. 13 y así determinar el monto imponible en base al 85% del precio de venta obtenido, en tanto la determinación de precio de plaza resulta sumamente dificultosa. Es decir que se da el supuesto de la norma. 2. Ajustar la liquidación excluyendo del cálculo de la deuda de impuesto los intereses abonados en las declaraciones rectificativas. No existe habilitación legal para liquidar intereses sobre deuda de intereses, en este caso. 3. Dejar sin efecto la multa por omisión, por darse el supuesto legal de error de hecho excusable.”

Sostiene que la forma en que decidió la Jueza de grado le causa un gravamen irreparable al reducir sustancialmente las sumas que tenía que percibir de la actora.

Argumenta que la accionante no desvirtúa todos los fundamentos obrantes en las actuaciones administrativas que llevaron a las resoluciones determinativas de deudas 681/DPR/13 y 345/DPR/14, concernientes a las diferencias por impuesto sobre los ingresos brutos por los periodos 05, 06, 07, 08, 09, 10 del año 2007 y saldo de la declaración jurada correspondiente a ese mismo año. Solicita que se tengan por reiterados y reproducidos los argumentos expuestos en todas aquellas actuaciones.

Luego, expone que son de aplicación para la correcta dilucidación del recurso interpuesto, el principio de legalidad, de congruencia y dispositivo.

También, dedica un apartado a señalar que existió por parte de la actora un sometimiento voluntario total y sin reservas a un régimen jurídico determinado, compuesto por diversas normas de derecho público provincial.

Refiere que, además, resulta aplicable el principio jurídico por el cual nadie puede ir válidamente contra sus propios actos.

Niega hechos y derechos esgrimidos por la actora a su favor.

Sostiene que se produjeron pruebas inconducentes.

Crítica, en especial, la prueba pericial contable. Señala que impugnó el dictamen pericial realizado en Buenos Aires, realizando observaciones, manifestaciones, impugnaciones que no recibieron debida ni total respuesta.

Enfatiza que, como lo viene sosteniendo, el reclamo del actor no tiene respaldo jurídico, y que éste no logró acreditar ni en sede administrativa ni judicial los hechos alegados vinculados a la causa.

Refiere al dictamen fiscal que propició el rechazo total de la acción.

A continuación, ingresa en los agravios. Plantea cuatro agravios.

I. a). Artículo 13 CM. En primer lugar, critica el entendimiento de la Jueza sobre el artículo 13 del Convenio Multilateral (“CM”), por considerarlo dogmático, parcial y carente de sustento jurídico y fáctico.

Sostiene que la postura adoptada por la Provincia en relación a la interpretación de este artículo cuenta con innumerables precedentes provenientes de la Comisión Arbitral y de la Comisión Plenaria. En especial en la Resolución 24/17 CA citada en el dictamen fiscal.

Señala que la Jueza para fundar su decisión en este aspecto, dijo que “Considerando las características de los actores y procesos involucrados, analizaremos si en el caso se da el supuesto de “dificultad” para establecer el precio corriente de plaza, en cuyo caso se aplicaría el 85% del precio de venta obtenido. La pericia contable producida en esta sede no se expidió sobre este punto, aunque sí se exployó sobre el tema el perito ofrecido en sede administrativa, contador Lamas... se debe señalar que la cuestión es difícil de determinar, en tanto en las hojas de las liquidaciones sucesivas no surgen claras las imputaciones, y las explicaciones que formulan tanto la DPR, como los peritos resultan a veces confusas, cuando no, contradictorias.”.

Critica que la Jueza reconociera explícitamente que la pericia judicial no se expidió sobre el punto (si en el caso se da el supuesto de dificultad para establecer el precio corriente de plaza), lo que era necesario para la correcta resolución, y decidió suplir la falencia probatoria de la actora acudiendo a una pericia que realizó en sede administrativa el Cr. Lamas.

Enfatiza que la pericia acompañada en sede administrativa no fue aceptada por la Provincia, ni en aquella sede ni en la judicial, y que por ello además de ofrecer prueba pericial en estas actuaciones, la actora debía instar para que el perito conteste debidamente los puntos de pericia vinculados a su petición. Y no lo hizo.

Plantea que la Jueza notó aquella deficiencia pero hizo lugar a la postura de la actora refiriéndose a “pericias” de forma genérica, aun cuando no son claras, sino que son confusas y contradictorias.

Más adelante, argumenta que la Comisión Arbitral resolvió en contra de YSUR en un caso idéntico y surgido de las mismas actuaciones administrativas.

Repasa la secuencia de las actuaciones administrativas y sostiene que YSUR interpuso la acción prevista en el artículo 24, inciso b) del Convenio Multilateral sólo contra la Resolución 767/DPR/15 (sobre períodos 05 a 11 y saldo de declaración jurada período 2009, 08 a 10 período 2010, 10 y saldo de declaración jurada 2011, que culminó luego con la Resolución 24/17 de la CA).

Sostiene que lo anterior se vincula con el agravio porque esa acción se relacionaba con la atribución de ingresos por la actividad de “extracción de petróleo crudo y gas natural” a la jurisdicción de Neuquén, conforme al precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición.

Señala que allí la actora planteó argumentos similares a los que se debaten en la presente, y sostuvo que la base imponible que corresponde atribuir a Neuquén es el 85% del precio de venta final obtenido. Ello, en tanto la empresa niega que exista un precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición, como así también la posibilidad de determinarlo, porque en Neuquén no existe un valor mayorista publicado en una bolsa, feria o comisión local.

Relata que la actora en ese expediente, al igual que en la presente demanda, sostiene que las alternativas previstas en el artículo 13 del CM primer párrafo serían dos, y que el actuar del fisco sería una tercera opción no prevista en el Convenio (determinar un precio mayorista).

Explica que aquella presentación culminó con la Resolución 24/17 de la Comisión Arbitral que rechazó la acción interpuesta por la firma contra la Resolución 767/DPR/15 de la Dirección Provincial de Rentas de Neuquén bajo los siguientes argumentos vinculados a la base imponible:

“Que en el presente caso, a efectos de la determinación del valor referido en el considerando anterior, se deberá tomar el precio de las ventas efectuadas por la empresa productora, detrayendo los gastos posteriores al despacho fuera de la jurisdicción productora, con el correspondiente ajuste por grados API, conforme el criterio establecido por las Resoluciones de la C.A. N° 66/2005 y N° 12/2011. Que es dable aclarar que dicho precio es equivalente al Valor Boca de Pozo (VBP), incrementado, de corresponder, con los gastos realizados en la jurisdicción productora con carácter previo al despacho. Que con respecto a la aplicación del Protocolo Adicional solicitada en subsidio por YSUR, el contribuyente no ha acompañado ni cumplimentado los requisitos exigidos por la Resolución General N° 3/2007.”

La recurrente critica que la Jueza haya hecho referencia de oficio y en forma expresa a la Resolución de la Comisión Arbitral y luego fallara en sentido contrario.

Además, plantea que la sentencia en crisis desconoce la competencia de los órganos jurisdiccionales del Convenio Multilateral –Comisión Arbitral y Comisión Plenaria- y la existencia de los regímenes especiales sobre distribución de base imponible como el artículo 13 del CM, que funciona como norma protectora de los legítimos intereses fiscales de las jurisdicciones hidrocarburíferas y/o productoras de actividades primarias resultando una mayor base a esa jurisdicción que a las restantes que solamente participan de la comercialización del producto.

Cita la Resolución 66/2005 CA, y la Resolución 26/2006 CP, la Resolución 12/2011 CA y concluye que no se desprende de las conclusiones a las que arriban la Comisión Arbitral y Plenaria, que el precio oficial, mayorista o corriente de plaza a la fecha, y en el lugar de expedición del petróleo, debiera surgir de cotizaciones en bolsas o mercados donde habitualmente se transan este tipo de productos.

Dice que incurre en error la pericia ofrecida por la empresa y la Jueza cuando consideran que no puede calcularse el precio mayorista como propuso la DPR.

Argumenta que establecer un precio corriente en plaza del petróleo que es despachado de la jurisdicción no implica desviarse de la norma, sino lo contrario. Afirma que sólo operando el supuesto excepcional que devenga en la dificultad de establecer el precio aludido podrá utilizarse el segundo método, una vez agotados los medios para utilizar el primero.

Sostiene que mediante un simple y claro mecanismo de deducción de gastos del precio final al cual se vende el producto en Provincia de Buenos Aires –Puerto Rosales-, se arriba al precio mayorista en la jurisdicción de origen, cumpliendo en un todo con el artículo 13 y con el procedimiento descrito por la CA y CP en las Resoluciones mencionadas.

Explica que la DPR procedió a detraer del precio de venta, los gastos efectivamente incurridos por la empresa desde el lugar de origen hasta su entrega fuera de la jurisdicción, ajustado por Grado API.

Critica que la Jueza sostenga que la sola descripción del procedimiento de determinación del precio de plaza da cuenta de las dificultades para su establecimiento, cuando en el caso el procedimiento utilizado por Rentas es acorde a los estándares fijados por la CA y CP, y los usos y costumbres de las liquidación impositiva de IIBB por parte de las empresas hidrocarburíferas encuadradas en el artículo 13, quienes poseen vasta experiencia en este tipo de procedimientos que ahora la actora pretende desconocer para beneficiarse impositivamente.

Cita el dictamen fiscal que le da la razón a Rentas.

Solicita que se haga lugar al primer agravio y se deje sin efecto lo decidido en la sentencia apelada, en cuanto a que se debería aplicar el “segundo párrafo del artículo 13 y así determinar el monto imponible en base al 85% del precio de venta obtenido”, y se convalide la postura de la Provincia vertida en sede administrativa que procede a adoptar el precio corriente en plaza en la jurisdicción de origen, en un todo de conformidad con la primera parte del primer párrafo del artículo 13 del CM.

I. b) Como segundo agravio, refiere a los saldos a favor por los periodos 4 y 11 del año 2007.

Cuestiona el entendimiento volcado en la sentencia sobre la capitalización de intereses de la deuda de la actora, por el cual la Jueza ordena ajustar la liquidación “excluyendo del cálculo de la deuda de impuesto los intereses abonados en las declaraciones rectificativas. No existe habilitación legal para liquidar intereses sobre deuda de intereses...”.

La recurrente sostiene que la actora en su escrito de demanda no cuestionó ni impugnó nada referido a la capitalización de intereses que pudiese haber efectuado Rentas al realizar la liquidación en cuestión, sea sólo respecto de esos periodos -4 y 11 2007- o de ningún otro.

Dice que la Jueza se extralimitó, apartándose del principio de congruencia.

Además postula que la solución propuesta en la sentencia es contradictoria, en tanto primero señala que deben excluirse del cálculo de la deuda el impuesto y los intereses abonados, y luego manda a ajustar la liquidación excluyendo del cálculo de la deuda del impuesto, los intereses abonados en las declaraciones rectificativas.

Si bien indica que este agravio debería admitirse por el mero hecho de que la cuestión de la capitalización de intereses no fue planteada por la actora tal como fue abordado, ingresa en lo referido a la compensación en si misma de la forma en que sí pidió la actora y que la Jueza no avaló.

Insiste subsidiariamente en sus argumentos de defensa expuestos en la contestación de demanda.

Precisa que la actora en sede administrativa y judicial cuestiona la forma en que Rentas aplicó los saldos a favor. Explica que al liquidarse la deuda mediante la carga de datos en el F.511, éste último considera los saldos a favor que pueden surgir en un periodo determinado y los incorpora a dicha liquidación imputándolos en primer lugar a los intereses y luego al capital de la deuda correspondiente a los periodos más antiguos, indicando que en el periodo 11/2007 se agota a partir del periodo 01/2007 hasta 05/2007. Apunta que el Código Fiscal vigente en el 2007, contemplaba en su artículo 61 que los pagos efectuados sin especificar año, o realizado en exceso o por error serán imputados primeramente a recargos o intereses y luego a lo principal, año por año, comenzando por lo más remoto. También cita los artículos 72 y 73 sobre la acreditación o devolución de las sumas que resulten en beneficio del contribuyente a petición o a pedido de parte, y sobre el incremento que resulte de aplicar el régimen de intereses utilizado para la percepción de las deudas tributarias.

Señala que la parte actora no imputó a ningún periodo o anticipo sino hasta que se inició dicho proceso de inspección, y que si bien el contribuyente se agravia porque los saldos a favor provenían principalmente de recaudaciones, retenciones y percepciones, debe recordarse que la Resolución 380/DPR/93 establece que el contribuyente debe realizar la deducción en el momento de liquidar el primer anticipo cuya fecha de vencimiento sea posterior a la retención. Afirma que la empresa se dio cuenta de su existencia al momento de la inspección.

Alega que el procedimiento es el mismo ya sea en caso de pagos en exceso o no debidos, o en el caso de retenciones en exceso, y que los artículos 91 y 93 del Código Fiscal actual mantiene la directriz, por lo que el actuar el Fisco resultó ajustado a derecho y no fue descalificado por la actora ni por la sentencia.

Cita el dictamen fiscal en respaldo a su agravio.

Solicita que se deje sin efecto lo expuesto en la sentencia y se avale el cálculo de intereses de la manera en que fue realizado por la Provincia en sede administrativa respecto de los periodos 1 y 4 del año 2007.

I. c) Como tercer agravio ingresa en lo relacionado con la multa.

Reseña que la Jueza considera la existencia de error excusable por la dificultad que presenta la materia debatida, por las confusiones y contradicciones que emergen de los dictámenes y las pericias de ambas instancias, por el hecho de que la empresa sostuviera una forma de calcular la base que tiene sustento legal y que según su entender obrara con debida diligencia.

Refiere que en base a lo anterior, la sentencia ordena dejar sin efecto la multa por omisión, por darse el supuesto legal de error de hecho excusable (artículo 45 CF (t.o 1997)).

La recurrente sostiene que lo dicho en la sentencia no tiene sustento, y que no estamos en presencia de un supuesto de error de hecho excusable.

Argumenta que para la admisibilidad del error de derecho en tanto equiparable al error de hecho requiere que se alegue y pruebe la existencia de oscuridad en los preceptos de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surjan dudas acerca de la situación frente al tributo.

Asevera que no se dan los supuestos del error excusable y que YSUR no actuó con la debida diligencia que requiere la norma.

Cita jurisprudencia de este Tribunal sobre multas y error excusable (“AESA”, “A-EVANGELISTA”, “GOTLIP”), y alega que lo expresado por la Jueza es dogmático y arbitrario.

Dice que, del mismo modo, opina el dictamen fiscal sobre la inexistencia de error excusable.

Pide que se deje sin efecto lo decidido sobre este punto en la sentencia atacada, y se ratifique la procedencia de la multa aplicada a YSUR.

I. d) Como cuarto agravio, critica la imposición de costas.

Solicita que, teniendo en cuenta que se debe hacer lugar a los agravios que expone, las costas sean impuestas totalmente a la parte actora.

Subsidiariamente, para la hipótesis de que no se haga lugar a los agravios, sostiene que igualmente las costas deben modificarse en tanto fueron impuestas en un 40% a cargo de la Provincia, cuando en realidad la demanda fue rechazada en su mayor parte. Alega que ese porcentaje debe ser reducido.

Finalmente, hace reserva de caso federal.

Peticiona que se tenga por interpuesto el recurso de apelación, se lo declare procedente, y se rechace la demanda completamente con costas a la parte actora.

II.- A fojas 631/635 interpone recurso de apelación la parte actora en base a distintos agravios que adelanta en el punto I. de su escrito recursivo.

En primer lugar, critica que la sentencia rechazara su defensa sobre los errores de suma que fueron detectados por YSUR en los cálculos efectuados en la liquidación F.511 por los períodos 05/2007 a 10/2007, donde la DPR consideró que los montos retenidos durante 2007 fueron de \$297.189,50 cuando en verdad fueron \$386.300,05.

En segundo lugar, cuestiona la ausencia de análisis sobre la defensa planteada por inexistencia del elemento subjetivo que hace nacer la obligación de pago de intereses, como es la mora imputable.

En tercer lugar, señala que la agravia la forma en que se impusieron las costas del proceso por ser desproporcionada y arbitraria, debido a que el tema central sobre el cual se fundó el ajuste refería a una cuestión compleja respecto a la interpretación de normas del CM, lo que ameritaba la imposición de costas por su orden.

Más adelante, se refiere a los antecedentes de la causa y después entra en cada uno de los agravios.

II. a) En relación con el primer agravio sobre la diferencia en los saldos a favor considerados por la actora y la demandada, explica que la Jueza entiende que “El perito contador, en este punto se funda en las declaraciones juradas de la empresa. Sin embargo, las diferencias entre las ‘retenciones declaradas’ y las ‘verificadas’, se basan justamente en la diferencia entre los datos que aporta el contribuyente y lo que surge de la investigación que realiza el fisco. En consecuencia, la declaración jurada no es un medio de prueba suficiente, sino que debe respaldarse con documentación que dé cuenta de las retenciones”.

La actora recurrente alega que el perito consideró las declaraciones juradas como instrumento técnico suficiente para considerar errónea la liquidación realizada por el Fisco, ya que de allí surgía, en virtud de la documentación sobre la cual se confecciona la declaración jurada, que los importes que le habían sido retenidos durante el período fiscal 2007 eran de \$386.300,05 y no de \$297.189,50.

Plantea que si la Jueza consideraba que las declaraciones juradas carecían de eficacia probatoria para sustentar un informe pericial, podría haber dictado previo a resolver, una medida para mejor proveer para que acompañara la documentación que ésta consideraba suficiente para sustentar su decisión.

Dice que la decisión se afirmó sólo en lo manifestado en la contestación de demanda, donde la DPR sostuvo que debía rechazarse el argumento de error en la liquidación. Señala que la DPR no aportó prueba para demostrar aquello que impugnaba -la declaración jurada de la actora que identificaba una suma mayor de retenciones-, contando ésta con los sistemas informáticos suficientes para demostrar que el saldo declarado en más por la empresa era objetable.

Agrega que la Jueza refirió a la falta de claridad de la pericia, y que en todo caso el acto cuenta con presunción de legitimidad.

Considera que la decisión atacada en este aspecto carece de suficiencia jurídica para ser avalada, y entiende que resulta arbitraria la forma en que ha sido rechazada su defensa sobre el error en la liquidación cometida por el fisco, en tanto se funda sobre una mera opinión que considera que las declaraciones juradas no constituyen un medio de prueba suficiente. Solicita su revisión, y en caso de ser necesario, se dicte una medida para mejor proveer a efectos de confirmar el error detectado en el F.511.

II. b) Sobre el segundo agravio, relacionado con los intereses por mora, critica la sentencia porque considera contradictorio que la Jueza señale que la cuestión de fondo resultaba compleja y podía dar lugar a errores y luego, cuando ingresa en el análisis de la procedencia de los intereses, sostenga que corresponde su aplicación por la omisión del ingreso del tributo.

Argumenta que la mora en el pago se debió a diferentes interpretaciones entre el Fisco y la empresa sobre

los artículos 3 y 13 del CM.

Afirma que en ningún momento se produjo una omisión, de igual modo que tampoco se configuró una infracción por omisión tal como sí entiende la Jueza.

Solicita que se revoque ese punto de la sentencia y se ordene que la liquidación se realice sin el cálculo de intereses por mora, dada la ausencia del aspecto subjetivo en la conducta de la actora.

II. c) Como tercer agravio, plantea que resulta irrazonable y desproporcionada la distribución de costas impuestas en la sentencia atacada.

Dice que no se funda la decisión de imponerlas en un 40% a cargo de la demandada y un 60% a cargo de YSUR, y que en rigor debían imponerse en el orden causado, en tanto la cuestión resuelta ha sido compleja y hasta novedosa.

Hace reserva de caso federal, solicita se tenga por presentado el recurso de apelación y se revoque la sentencia en las partes del fallo que le causan gravamen irreparable.

III.- Corridos los traslados pertinentes, a fojas 638/645 la Provincia contesta el recurso de apelación interpuesto por la actora; y a fojas 652 se deja constancia del desglose de la contestación de la parte actora al recurso de la Provincia, por extemporánea.

IV.- A fojas 653 se remiten las actuaciones al Tribunal, se reciben y, a fojas 657/664, dictamina el Fiscal General, quien propicia que se haga lugar al recurso interpuesto por la Provincia y se rechace el interpuesto por YSUR.

Comienza reseñando las actuaciones. Luego, ingresa en los cuestionamientos formulados.

En relación al agravio vinculado con la interpretación del artículo 13 CM (primer agravio de la demandada), considera que le asiste razón a la apelante en tanto la DPR fijó un precio del producto siguiendo los lineamientos establecidos en la Resolución 24/17 de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral. Señala que dicha resolución dispuso que el segundo párrafo del artículo 13 CM solo podría ser empleado cuando no exista precio mayorista oficial o corriente en la plaza del lugar de expedición o el mismo no fuera determinable, especificando a continuación, junto a otras normas emitidas por la Comisión de dicho convenio, la forma en la que debe llevarse a cabo la determinación.

Explica que la sentencia apelada nulifica el accionar del organismo tributario provincial dado que estima que el precio del producto no es susceptible de ser determinado o, en todo caso, es de difícil determinación, disponiendo que en lugar del criterio aplicado por la demandada se utilice el segundo párrafo del artículo 13 del CM, es decir, se tome como referencia un 85% el precio de venta obtenido por el producto (en Puerto Rosales – Pcia. de Bs. As.).

Sobre esta cuestión en particular, no comparte lo resuelto por la Jueza de grado ya que no encuentra ni observa vicio alguno en la liquidación realizada por la DPR en sede administrativa.

Indica que dicho organismo ha seguido las directivas fijadas por la Comisión Arbitral, dejando en evidencia con su accionar que el precio a considerar para la base imponible tributaria aludida era determinable.

Dice que dicha circunstancia resulta de suma trascendencia en tanto demuestra que era innecesario recurrir a la aplicación del segundo párrafo del art.13 de CM.

Así, entiende que la sentencia en crisis debe ser revocada disponiéndose en su lugar el rechazo de esa pretensión actoral y la confirmación de lo actuado al respecto por la DPR -esto es la aplicación del primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral y el precio fijado por dicho organismo conforme las pautas establecidas por las CA (Res. 24/17) y CP del citado convenio-.

Respecto al agravio vinculado al rechazo de la pretensión actoral de rectificación de supuestos errores contenidos en el Formulario F.155 del 14/4/15, elaborado por la DPR y correspondiente a los períodos fiscales 5/2007 a 10/2007 (primer agravio de la actora), descarta que la sentencia apelada hubiera incurrido en una valoración errónea del material probatorio y/o en arbitrariedad por haber desestimado las conclusiones del perito contador (que avalan los saldos invocados por la actora, esto es: \$ 386.300,05, en lugar de la suma de \$297.189,50 considerada por la administración).

Destaca que el organismo tributario provincial confeccionó el Formulario F.155 del 1/4/14 (a los fines previstos en la Resolución DPR 345/14) en base a las declaraciones juradas efectuadas por la contribuyente

correspondientes a los períodos 1/07 a 12/07 y a las retenciones y percepciones realizadas en la medida en que éstas, además, estuvieran debidamente informadas por los inspectores intervinientes y certificadas por el Dpto. Contaduría de ese organismo (Informe de Dpto. Contaduría del 3/10/12 e Informe Final de Inspección, fojas 139 y 508 del Expediente 5853-001164/12).

Opina que las conclusiones expuestas por el perito contador no logran desvirtuar la postura fiscal sobre la cuestión, en tanto el dictamen aludido se basa exclusivamente en la información aportada por la actora en los Formularios CM03.

Respecto al agravio vinculado al rechazo de la pretensión actoral de eliminación de imposición de intereses a cargo de la firma contribuyente (segundo agravio de la actora), entiende que debe ser rechazado.

Considera que tal como fue puesto de manifiesto por el Fiscal Jefe actuante en primera instancia, la accionante no alegó ni probó circunstancia alguna que impida tener por configurado el nacimiento de dicha obligación o por producida una causal eximente de tal responsabilidad.

Recuerda que la obligación de abonar intereses de acuerdo al Código Fiscal, se genera automáticamente por el mero vencimiento de los plazos establecidos en el ordenamiento para el pago de los tributos.

De ese modo, no advierte razón alguna para que se deje sin efecto lo resuelto por la sentencia de primera instancia en materia de devengamiento de intereses sobre capital adeudado.

Con relación al agravio deducido por la Provincia del Neuquén contra la decisión de la Jueza de grado de dejar sin efecto la capitalización de intereses dispuesta por la DPR (segundo agravio de la demandada), considera que asiste razón a dicha apelante debiendo revocarse también esa parte de la sentencia en crisis.

Repara que como se explicó en detalle en el Informe Técnico emitido del 1/4/14 por los inspectores de la DPR actuantes, habiendo devengado intereses sobre capital adeudado (cfr. expuso al tratar el agravio anterior), la capitalización aludida (cfr. Formulario F.155 del 1/4/14), hasta la fecha de efectivo pago a través de la declaración jurada rectificativa presentada por la contribuyente, fue correctamente incluida y liquidada por el organismo tributario provincial. Señala que dicha operatoria se encuentra expresamente prevista en el artículo 84 del Código Fiscal, y que se respetaron las pautas liquidatorias fijadas para este ítem en la norma antes mencionada.

Finalmente, en relación con el agravio expuesto por la demandada contra la decisión judicial revocatoria de la multa por omisión de pago de la obligación impositiva de referencia (tercer agravio de la demandada), considera que también le asiste razón a dicha apelante.

Argumenta que ha quedado debidamente probado que la infracción se encuentra configurada (cfr. lo previsto en el artículo 65 CF) toda vez que la firma YSUR no abonó el tributo en tiempo y forma -circunstancia reconocida incluso por la propia accionante-.

Señala que además, en el caso de autos, la parte actora no alegó ni acreditó circunstancia alguna que permita tener por configurado un error excusable de hecho o derecho que la eximiera de la sanción o responsabilidad aludidas.

Entiende que debe dejarse sin efecto esa parte del fallo y, en su lugar, mantenerse la sanción administrativa dispuesta oportunamente por el organismo tributario.

En función de todo ello, propicia el acogimiento de los agravios expuestos por la parte demandada y el rechazo de los correspondientes a la accionante. Esto es: la revocación de la sentencia en crisis en todo lo que ha sido materia de agravios por parte de la Provincia del Neuquén (demandada) y, en definitiva, el rechazo total de la acción impetrada en su contra.

V.- A fojas 665 se dicta la providencia de autos para sentencia la que, firme, coloca a las actuaciones en estado de resolver.

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

En cuanto a la forma de concesión de los recursos de apelación (cfr. artículo 276 del CPCyC), no se advierten defectos ni fundamentos para revisar lo decidido en la instancia de grado, en la oportunidad del

artículo 6 de la Ley 2979.

En lo relativo al contenido de las expresiones de agravios se concluye que, teniendo presente los parámetros mínimos exigidos por el artículo 265 del CPCyC, las presentaciones examinadas logran superar la carga de fundamentación para ser admitida y objeto de resolución.

VII.- Cabe reseñar sucintamente todas las discusiones llevadas a debate en primera instancia para luego reparar en aquellas que son sometidas a conocimiento de esta Alzada.

La parte actora inicia demanda contra la Provincia controvirtiendo el Acuerdo 2/15 del Tribunal Fiscal que confirmó la resolución determinativa de deuda y que tiene como antecedentes la Resolución 681/DPR/13 y la Resolución 345/DPR/14 dictadas por la Dirección Provincial de Rentas.

El ajuste realizado por Rentas recae sobre los periodos 3, 5, 6, 7, 8, 9 y 10 del año 2007 y el saldo de la declaración jurada del periodo fiscal del 2007.

Los puntos de debate que llegaron a sede judicial y sobre los que falló la Jueza de primera instancia recaen sobre los siguientes aspectos:

- Prescripción de la potestad para determinar el tributo.
- Si las regalías hidrocarburíferas son gastos computables a los efectos del cálculo del coeficiente de atribución del ISIB en los términos del convenio multilateral.
- La forma de atribuir ingresos y gastos para asignar la base imponible en la jurisdicción, relacionado a la interpretación del artículo 13 CM.
- La existencia, monto y la compensación de saldos a favor.
- La procedencia de intereses por mora.
- La procedencia de la multa aplicada.

Dos de estas cuestiones quedaron firmes y fueron zanjadas en la sentencia de grado. Por un lado, el rechazo del planteo de prescripción requerido por la actora para el periodo fiscal 10/07 y el saldo de la declaración jurada 2007; y por otro lado, el entendimiento de que las regalías constituyen un gasto computable para la formación del coeficiente unificado de atribución de ingresos.

Las soluciones propuestas en la sentencia sobre las restantes cuestiones litigiosas (interpretación del artículo 13 CM, saldos a favor, intereses por mora y multa), son cuestionadas y traídas a esta Alzada por las recurrentes en función de los agravios planteados en sus escritos recursivos.

Sobre la interpretación del artículo 13 del CM, la sentencia de grado expone que la norma prevé que “En el caso de las industrias vitivinícolas y azucareras, así como en el caso de los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país en bruto, elaborados y/o semielaborados en la jurisdicción de origen, cuando sean despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora, ya sea que los mismos se vendan en el estado en que fueron despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración, enviados a casas centrales, sucursales, depósitos, plantas de fraccionamiento o a terceros, el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo...”.

Luego señala que lo controvertido entre las partes es si corresponde convalidar la forma de determinar el monto imponible de la jurisdicción como lo hizo la Provincia tomando el 100% del precio mayorista, oficial o corriente de plaza al que refiere el primer párrafo del artículo 13 (determinando el precio oficial mayorista) o si correspondía acudir al segundo párrafo y tomar el 85% del precio de venta obtenido (ante la inexistencia de un precio mayorista oficial que surja de cotizaciones de bolsas o mercados locales) como pretende la actora.

Analiza los planteos de las partes, la Resolución CA 24/17 dictada en el marco del caso “Ysur Energía Argentina SRL C/ Provincia del Neuquén”, la pericial agregada en sede administrativa y la producida en sede judicial, y recuenta el procedimiento de determinación del precio mayorista que utilizó la DPR.

Argumenta que la sola descripción del procedimiento de determinación del precio de plaza, da cuenta de las

numerosas dificultades para su establecimiento, lo que hace aplicable el segundo párrafo del artículo 13 del CM, tal como pretende la actora.

Considera que las explicaciones que ofrece la DPR sobre el modo de cálculo del precio mayorista, oficial o corriente en plaza, parten de un obstáculo inicial, que es que no existe un “precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición” y que el procedimiento de fijación del precio se trata de un procedimiento no reglamentado, que parece realizado ad hoc a efectos del procedimiento de verificación.

Entiende que esta determinación del “precio de plaza” se da en el marco de un impuesto que se basa en la autodeterminación y que el hecho de no existir- o no ser alegado- un procedimiento reglamentario que permita a la empresa conocer las pautas de fijación del precio, para poder realizar sus DDJJ, resulta en un primer obstáculo insalvable, si se pretende realizar una interpretación sistemática del tributo.

Afirma que las dificultades se observan en el mismo procedimiento. Señala que en su transcurso la DPR rectificó ciertos puntos a partir de las impugnaciones de la actora. Así, dice que obtener el precio fue una tarea de gran complejidad aún para el organismo especializado, que debió rectificar los cálculos.

Concluye que se puede apreciar que se da el supuesto de dificultad, de la norma, que impone la aplicación del segundo párrafo del artículo 13 CM y así determinar el monto imponible en base al 85% del precio de venta obtenido.

Sobre los saldos a favor por los periodos 04 y 11/2007, la sentencia explica que la actora dice que estos no fueron debidamente contemplados, en tanto aquellos saldos se vinculan con retenciones en exceso y no con pagos sin imputación o efectuados erróneamente o fuera de término, tal como prevén el artículo 83 del CF y artículo 2° de la Resolución General 489/05.

La Jueza marca que si bien la actora sostiene que la DPR no trató ese argumento, en rigor, sí fue tratado y rechazado en sede administrativa.

Afirma que antes de dar tratamiento se debe señalar que la cuestión es difícil de determinar, en tanto en las hojas de las liquidaciones sucesivas no surgen claras las imputaciones, y las explicaciones que formulan tanto la DPR como los peritos resultan a veces confusas y contradictorias.

Repara que mientras la empresa manifiesta que esos pagos en exceso fueron imputados al impuesto a los ingresos brutos a través de las declaraciones juradas presentadas en ese período (2007 de los períodos 7/07, 9/07 y 11/07 originales y rectificativas); Rentas manifiesta que en ese momento no se había determinado la deuda, por lo tanto no podía compensarse.

Dice que según el informe pericial los saldos a favor de la empresa fueron efectivamente trasladados y que de esa manera, si la propia empresa imputó los saldos abonados en exceso a los períodos posteriores (enero de 2008), no puede ahora pretender que se imputen a deudas que se determinaron luego.

Afirma que es verdad que en ese momento la empresa no conocía la existencia de la deuda, pero lo cierto es que antes de conocer el resultado de la verificación, ya había imputado esas sumas a la cancelación de otras deudas. De manera que al momento de la determinación de la deuda dicho saldo a favor no existía.

Luego la Jueza ingresa en la defensa de la actora relativa a la capitalización y explica que la Provincia sostiene que “estas diferencias se generan por la capitalización de los intereses que surge como parte del desarrollo de una verificación impositiva considerando la aplicación del Art. 84° del Código Fiscal Vigente...”.

Destaca que la actora ejemplifica su postura para la liquidación de la pretensión fiscal con un cuadro, donde se evidencia que la deuda fiscal surge de la determinación del interés adeudado entre la fecha de vencimiento de la posición, hasta el efectivo pago a través de la declaración jurada rectificativa.

Observa que el perito contador en su dictamen dejó constancia que “...las diferencias detectadas son coincidentes con el cálculo de intereses capitalizables al 1,97% mensual por el período que va desde la fecha de presentación original de las declaraciones juradas y la fecha de presentación de las declaraciones juradas rectificativas...” (fojas 363vta); “... El importe de capital sobre el que fueron calculados los intereses es el indicado en la columna “Subtotal A” que surge por diferencias entre la columna “impuesto verificado según rentas”, menos las columnas “percepciones verificadas”, “retenciones verificadas” y “pagos según DDJJ

original”. Y agrega “...resulta evidente que Rentas calcula los intereses capitalizados sobre el monto total adeudado antes del pago de la declaración jurada rectificativa...” (fojas 365vta).

La sentencia refiere al dictamen fiscal que considera correcta esta operación, teniendo en cuenta lo estipulado a través del artículo 84 modificado por Ley 2796 B.O. 3279 (06/01/2012) del CF, el cual, en su parte pertinente consiga: “Cuando el monto de la actualización y/o intereses no fuera abonado al momento de ingresar el tributo adeudado, constituirá deuda fiscal y le será de aplicación el régimen legal de este Título desde ese momento hasta el de su efectivo pago, en la forma y plazos previstos para los tributos”, pero se aparta de esta interpretación.

Señala que el artículo 84- que cita el MPF- se refiere a los intereses devengados durante la mora en el pago del tributo, ya cancelado (el tributo). Es decir a deuda de intereses, cuando el capital ha sido cancelado, no a deuda de tributos que siguen devengando intereses.

Plantea que cualquier supuesto de anatocismo legalmente previsto debe ser de interpretación restrictiva. De este modo concluye que “de conformidad a lo expresado en la pericia, corresponde hacer lugar a este planteo, en lo relativo al cálculo de intereses sobre las sumas que fueron abonadas en la DDJJ rectificativa. Deberá ajustarse la liquidación excluyendo del cálculo de la deuda el impuesto e intereses abonados en las declaraciones rectificativas.”

Más adelante analiza el planteo de la actora sobre errores de suma en los cálculos de los períodos fiscales 05 a 10/2007.

Indica que si bien el perito atiende al planteo de la actora, en tanto habría diferencias entre “retenciones declaradas” y las “verificadas”, la pericia se basa en la diferencia entre los datos que aporta el contribuyente y lo que surge de la investigación que realiza el fisco, dándole prevalencia a la declaración jurada.

La Jueza desestima que la declaración jurada sea un medio de prueba suficiente, y sostiene que debe respaldarse con documentación que dé cuenta de las retenciones, en tanto se trata de una impugnación, que por las características requiere de prueba técnica.

Concluye en este entendimiento, que la pericia carece de eficacia probatoria. Por lo tanto no se encuentra acreditado este “error de suma”, razón por la cual rechaza este cuestionamiento de la actora.

Sobre los intereses moratorios, la Magistrada repara que YSUR cuestiona la aplicación de intereses bajo el argumento de que es inaplicable el artículo 68 del CF (actual artículo 84) por la inexistencia de elemento subjetivo en su conducta que evidencie una mora imputable que devengue intereses.

Analiza la normativa, cita el Acuerdo 49/22 de este Tribunal y señala que conforme a ellos la procedencia de interés moratorio no se encuentra supeditado a un aspecto subjetivo de la conducta del contribuyente.

Así, confirma el Acuerdo 2/15 del Tribunal Fiscal y rechaza el planteo de la actora en este punto.

Finalmente, sobre la procedencia de la multa por omisión (artículo 65 CF), la sentencia reseña los cuestionamientos de la actora sobre su improcedencia por inexistencia de acción típica, de antijuridicidad, de culpabilidad; y subsidiariamente por error excusable.

Considera que se configura en el caso un supuesto de error de hecho excusable en los términos del artículo 45 del Código Fiscal (t.o. 1997) y por lo tanto no se configura la conducta en infracción. Deja sin efecto la multa por omisión.

Funda ese entendimiento en que el trayecto del expediente administrativo y el judicial da cuenta de la enorme dificultad que reviste la materia. Dice que tal así que el órgano recaudador especializado revisó la liquidación en varias ocasiones, detectó errores, y recalculó el impuesto.

Argumenta que las dificultades también se advierten en los dictámenes y pericias en ambas sedes, que en varios puntos aparecen confusos e incluso contradictorios.

También, dice que debe tenerse en cuenta que la postura adoptada por la firma para declarar el impuesto resulta fundada, en tanto presentan base legal o suponen cuestiones sujetas a controversia.

Considera que en ese contexto, el criterio adoptado por la actora para discutir los gastos no computables y considerar a las regalías como tributo, no es un criterio o discusión cerrada. Incluso señala que el fallo de la CSJN “Capex” en el cual se sentó el criterio es de diciembre de 2007 (simultáneo y posterior a varios de los períodos en discusión).

A su vez, tiene en cuenta que para el criterio de distribución de ingresos, la empresa tomó un criterio legal presente en el CM.

Y también, repara en que se verifica que la empresa alegó y sostuvo la figura del error excusable desde su primera presentación administrativa posterior a la determinación y multa.

Por todo lo expuesto, la Jueza hace lugar parcialmente a la demanda. Ordena a la Provincia del Neuquén reliquidar la deuda del impuesto a los ingresos brutos aplicando el segundo párrafo del artículo 13 y así determinar el monto imponible en base al 85% del precio de venta obtenido; modificar el cómputo de intereses capitalizados y deja sin efecto la multa por omisión.

En cuanto a las costas, establece que “atento el modo en que se resuelve, con vencimiento parcial y mutuo, se distribuyen en un 40% a cargo de la Provincia del Neuquén y en un 60% a cargo de la parte actora (artículo 71 CPCyC).”

VIII.- De este modo, ingresaremos ahora en los agravios de la parte demandada en el orden en el que fueron planteados y tal como fueron titulados.

VIII. a) Primer agravio. Artículo 13 CM.

Al respecto, cabe adelantar que le asiste razón a la recurrente cuando sostiene que la sentencia adopta una interpretación errónea sobre el funcionamiento del artículo 13 CM para el caso; y cuando plantea que no tiene debidamente en cuenta la opinión de la Comisión Arbitral en la temática, al apartarse de la misma sin sustento jurídico y fáctico suficiente.

En efecto, como señala la Jueza y la demandada, la Comisión Arbitral dictó la Resolución 24/2017 en el marco del expediente C.M. 1390/2016 “Ysur Energía Argentina S.R.L. (antes Apache Energía Argentina SRL) c/ Provincia del Neuquén”, por el cual la firma de referencia interpone la acción prevista en el artículo 24, inciso b), del Convenio Multilateral contra la Resolución 767/DPR/15, dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia del Neuquén.

La Comisión, en este caso -que reúne a las mismas partes y planteos que el presente-, advierte que la controversia se ciñe a determinar: 1) si las regalías deben computarse como gasto (cuestión zanjada en la instancia de grado en consonancia con esta Resolución) y 2) si corresponde atribuir los ingresos por la actividad de “extracción de petróleo crudo y gas natural” a la jurisdicción del Neuquén, conforme al precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y lugar de expedición, como pretende la Provincia del Neuquén, o si el monto imponible para dicha jurisdicción es el equivalente al 85% del precio de venta final obtenido, como pretende la accionante.

Sobre este segundo punto que interesa, la Resolución señala:

“Que respecto del segundo punto controvertido, el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, en su parte pertinente, reza: ... el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al ochenta y cinco por ciento (85%) del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo 2º.

Que de la citada norma se desprende que existiendo un precio mayorista oficial o corriente en plaza en el lugar de expedición o pudiendo éste ser determinado, el mismo será atribuible a la jurisdicción productora y solo cuando dicho precio no pueda ser determinado será atribuible el 85% del precio de venta obtenido.

Que en el presente caso, a efectos de la determinación del valor referido en el considerando anterior, se deberá tomar el precio de las ventas efectuadas por la empresa productora, detrayendo los gastos posteriores al despacho fuera de la jurisdicción productora, con el correspondiente ajuste por grados API, conforme el criterio establecido por las Resoluciones de la C.A. N° 66/2005 y N° 12/2011.

Que es dable aclarar que dicho precio es equivalente al Valor Boca de Pozo (VBP), incrementado, de corresponder, con los gastos realizados en la jurisdicción productora con carácter previo al despacho.”

Es decir, la Resolución de la Comisión Arbitral citada en la propia sentencia, que involucra las mismas partes y las mismas controversias -cuestión que no se encuentra controvertida-, convalidaba la postura de la demandada.

Incluso, debe tenerse en cuenta que la Resolución citada no fue una postura aislada de la Comisión, sino que fue sostenida en casos anteriores tal como fueron allí citados (Resoluciones de la C.A. N° 66/2005 y N° 12/2011) y posteriores (Resoluciones C.A 24/2017, C.P 03/2017, C.A 46/2019, C.A 8/2024, consultar en <https://www.ca.gob.ar/legales>).

En la más reciente Resolución 8/2024 “Pluspetrol SA c/ Provincia de Buenos Aires”, la Comisión selló el criterio asentado sobre el punto debatido, y expuso “Que el primer párrafo del artículo 13 del CM dispone que primeramente a los efectos de la asignación de ingresos debe tomarse el precio mayorista oficial o el precio mayorista corriente en plaza; sólo cuando ninguno de ellos exista o existan dificultades para establecer los mismos se puede aplicar el criterio subsidiario, esto es, asignar a la jurisdicción productora el 85 % del precio de venta obtenido. Que, cabe destacar, también, que a través de la Resolución CA N° 66/2005 se interpretó que resulta válido, a los efectos de determinar el precio mayorista corriente en plaza y en el lugar de expedición, partir de un precio de referencia obtenido en el lugar de destino sobre el cual se apliquen ciertos ajustes. Ello fue confirmado por la RCA 12/2011 y, asimismo, ello ha sido ratificado por las RCP 26/2006 y RCP 01/2012. Que, de esta forma, a la luz de los antecedentes citados, ha sido criterio de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que el precio mayorista corriente en plaza puede ser establecido mediante simples cálculos (vgr. detracción de gastos posteriores a la expedición) y debe aplicarse el mismo y no el criterio subsidiario del 85%.”.

De todo lo expuesto, se advierte que la postura del fisco en estas actuaciones resulta acorde a los criterios de los órganos encargados de interpretar el Convenio Multilateral.

En este contexto, invalidar aquella postura exigía una fuerte argumentación basada en razones jurídicas y fácticas atendibles que no logra alcanzar la sentencia de grado.

Es que, el razonamiento que cimienta la sentencia en este punto reside en que “la sola descripción del procedimiento de determinación del precio de plaza, da cuenta de las numerosas dificultades para su establecimiento, lo que hace aplicable el segundo párrafo del artículo 13 CM, tal como pretende la actora”, y que “las explicaciones que ofrece la DPR sobre el modo de cálculo del precio mayorista, oficial o corriente de plaza, parte de un obstáculo inicial, que es que no existe un “precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición”.

Aquel juicio de grado no puede convalidarse frente a las Resoluciones citadas que permiten advertir una postura consolidada sobre el funcionamiento del artículo 13 CM en materia de hidrocarburos: el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición puede ser determinado, y las pautas para ello consisten en tener en cuenta un precio de referencia sobre el cual se apliquen ciertos ajustes (vgr. detracción de gastos posteriores a la expedición cuando sean realizados fuera de la jurisdicción, grados API).

De este modo, cabe hacer lugar al agravio introducido por la demandada sobre la aplicación del primer párrafo del artículo 13 CM, y por ello corresponde revocar la sentencia en cuanto manda a reliquidar la deuda utilizando el segundo párrafo del artículo 13 CM.

VIII. b) Segundo agravio. Periodos 4 y 11 del año 2007.

Como fue reseñado más arriba, la Provincia critica que la Jueza, a la hora de analizar los cuestionamientos de la actora sobre los saldos a favor por los periodos 4 y 11/2007, haya realizado consideraciones sobre una diferencia de suma originada en una capitalización de intereses que la Jueza considera improcedente y que en su visión no fue planteada en la demanda.

Efectivamente, a fojas 610 vta la Jueza en su sentencia argumenta sobre una suma de dinero que se correspondería con una capitalización de intereses que entiende equivocada. Sostiene que dicha defensa estaría planteada tanto en las críticas de la actora vinculada con “los saldos a favor que no se han computado por los periodos 4 y 11/2007” como en el punto de demanda siguiente que refiere a “errores de liquidación en los periodos 5 a 10/2007.

Ahora bien, del repaso de la demanda, a fojas 98 a 103 vta., se advierte que la actora realiza cuestionamientos sobre montos adeudados que considera mal calculados por el fisco, pero ellos no se identifican con el abordaje en el que se embarca la sentencia.

Los títulos de aquellos cuestionamientos de la demanda se titulan “IX. Los saldos a favor que no se han computado por los periodos 4 y 11/2007” y “X. Errores de liquidación. Error de suma de la DPR en los periodos 5 a 10/2007”.

Sobre capitalización, a fojas 101 vta. (punto IX) la actora expone que “en virtud de todo lo anterior se concluye que, si la DPR, a fin de determinar el importe de los intereses a capitalizar, considerando –según su criterio- que el capital de la deuda se encontraría cancelado sin mediar el respectivo ingreso de los intereses correspondientes, utilizó como base generadora estos intereses a capitalizar, el importe total reclamado se considera cancelado al 13/12/2007, por lo que la liquidación de intereses sobre la misma hasta el 14/07/2014 carece de toda lógica y sustento. Reiteramos, una interpretación diferente implicaría un enriquecimiento indebido por parte de la DPR, al calcular intereses resarcitorios sobre importes que no se adeudaban, ya que fueron cancelados con saldo a favor, y que fueron efectivamente pagados tal como la DPR lo reconoce en el ejemplo más arriba detallado.”

De este modo, el planteo concreto de la actora residió en sostener que se calcularon intereses sobre un capital que, según su postura, debería haberse considerado en parte abonado en virtud de la existencia de saldos a su favor.

Como se repara, los cuestionamientos sobre capitalización no se vinculan con los argumentos de la sentencia, tal como lo propone la demandada en sus agravios.

Es que, el cuestionamiento de la actora al actuar del fisco en relación a la capitalización del monto de la deuda (que a aquella altura incluía tributo e intereses) se ciñe a sostener que el monto del tributo no abonado no era el monto tenido en cuenta por el fisco, en tanto correspondía detraer las sumas que dice tendría como saldo a favor.

De modo que lo que cabía analizar en orden al estudio de los planteos de la actora sobre los que la demandada ejerce defensa y que refieren a la capitalización, se identifican con el monto del tributo no cancelado que habilitaba a devengar intereses.

De esa forma, le asiste razón a la Provincia en cuanto a que la sentencia de grado ingresó en un análisis no planteado por la parte actora, por lo que debe dejarse sin efecto el punto III.4 b) de la sentencia (fojas 610-611).

VIII. c) Tercer agravio. Multa. Precedentes del TSJ.

La sentencia de grado, luego de analizar los planteos sobre prescripción, sobre si las regalías son un gasto computable, sobre la interpretación del artículo 13 CM, sobre el cómputo de los saldos a favor, errores de cálculo e intereses; analizó jurisprudencia de la Corte y este Tribunal sobre la existencia de error excusable y consideró que se configuraba en el caso un supuesto de error de hecho excusable en los términos del artículo 45 CF.

Fundó su conclusión en que además de la dificultad en la materia, que surgía de la propia conducta asumida por el órgano recaudador, se agregaba la existencia de puntos controvertidos y otros no del todo claros. Señaló que la empresa realizó sus declaraciones juradas en base a criterios que, aun cuando resulten errados, no fueron ilegales o infundados.

Además, la Jueza argumentó que no fue posible para el contribuyente ajustar su conducta a la norma tributaria, en razón de las dudas que surgían respecto de su aplicación al caso en concreto, y que obró con la debida diligencia para una concreta y razonada aplicación de dicha causal exculpatoria.

También reparó que la empresa alegó y sostuvo la figura del error excusable desde su primera presentación administrativa posterior a la determinación y multa.

La demandada recurrente critica el razonamiento de la Jueza y sostiene que no existe en el caso un error de hecho o derecho que cuente con la acreditación fehaciente por parte del contribuyente de que no hubiese podido ser advertido o evitado por él, actuando con la debida diligencia.

Afirma que una empresa como la actora, con seguridad debía tener especialistas contables y legales que le indicaran como obrar correctamente y que debió ser diligente antes de la inspección en la que se detectó la anormalidad.

Ahora bien, los agravios intentados no logran conmover lo decidido en la instancia de grado en este aspecto,

en tanto los argumentos que trae en esta oportunidad la demandada, no apuntan concretamente contra los razonamientos que tuvo la Jueza a la hora de decidir sobre la existencia de error excusable, sino que reiteran argumentos anteriormente expuestos y más bien generales sobre el tópico.

Es que las manifestaciones traídas no rebaten las cuestiones que tuvo en cuenta la Jueza al considerar que se configura un supuesto de error de hecho excusable que impide tener por configurada la conducta de infracción en los términos del artículo 45 CF: que la empresa declaró conforme criterios que aunque fueron errados eran legales y fundados, que existieron muchos puntos controvertidos y complejos, que existieron dudas que surgen respecto de la aplicación al caso en concreto de las normas tributarias, y que la actora en todo momento sostuvo la figura del error excusable.

No cambia la conclusión el hecho de revocar la sentencia en parte de conformidad con los puntos anteriores, en tanto en primer lugar, de lo que se trata en esta oportunidad es analizar la suficiencia de los agravios para conmovir lo decidido, y en segundo lugar, el análisis de la existencia de error excusable es independiente del resultado objetivo de la determinación de la deuda, por cuanto lo que se analiza es la debida diligencia de la actora y otras cuestiones sobre la claridad de la norma y de su interpretación aplicable al caso, que le impiden a la Jueza tener por configurada una conducta que configure una infracción.

Es dable destacar en este punto, que el periodo fiscal por el que se discute es el del año 2007, y que las posturas más homogéneas sobre las regalías como gasto computable y sobre la interpretación del artículo 13 CM en ambos párrafos, se fueron forjando a partir de ese momento y con posterioridad. Y si bien es cierto que se cita una Resolución de la Comisión Arbitral del 2005, ella no coincidía totalmente con el presente planteo, dado que allí ninguna de las partes pretendía aplicar el segundo párrafo del artículo 13 CM.

Por lo expuesto, corresponde rechazar el agravio de la demandada en este apartado y confirmar la sentencia de grado en cuanto deja sin efecto la multa por omisión por darse el supuesto legal de error de hecho excusable.

VIII. d) Cuarto agravio. Costas.

Como se reseñó, la demandada recurrente se agravia ante la imposición de costas de la sentencia de grado, que fijó el 40% a cargo de la Provincia y el 60% a cargo de la actora.

Solicita en primer término que la imposición de costas sea en su totalidad a cargo de la actora, y subsidiariamente que se modifique y se reduzca el porcentaje.

Este agravio será tratado más adelante, al analizar los agravios de la actora también en relación con las costas.

De este modo, de lo expuesto hasta aquí, corresponde hacer lugar a los dos primeros agravios planteados por la demandada recurrente.

IX.- En cuanto a los agravios de la parte actora, también serán tratados conforme al orden y título propuesto en el escrito recursivo obrante a fojas 631/635.

IX. a) Primer agravio: suficiencia probatoria de las declaraciones juradas para la demostración de la existencia de saldos a favor en cabeza de YSUR.

Llegados a este punto, debe ingresarse en lo que es objeto del primer agravio de la parte actora en el punto III. a) de su escrito recursivo.

La actora recurrente sostiene la “suficiencia probatoria de las declaraciones juradas para la demostración de la existencia de saldos a favor”, en referencia al análisis volcado en el punto III. 5) de la sentencia titulado “Errores de suma en los cálculos efectuados en la liquidación del formulario F511 por los periodos 05/2007 a 10/2007”, que trata concretamente la existencia de saldos a favor para detraer del monto a pagar del tributo.

Como se reseñó más arriba, en este punto la Jueza no le otorga razón a la actora. Entiende que frente a las diferencias en los montos de saldo a favor que proponen el contribuyente y la demandada -que se originan en la discordancia entre retenciones declaradas por la actora y aquellas verificadas por el Fisco-, la declaración jurada no es prueba suficiente para sostener la impugnación al actuar de la DPR.

La Jueza señaló que en todo caso, la actora debía respaldar su postura con documentación que dé cuenta de las retenciones que no habrían sido consideradas por la demandada, en tanto la impugnación requiere de

prueba técnica para cimentarse. Además argumentó que si bien el perito se apoya en las declaraciones juradas para darle la razón a YSUR, el informe no resulta claro y sólo se basa en la declaración jurada presentada por el contribuyente que como apuntó, no consideró suficiente para avalar su postura. Frente a ello, la actora apelante sostiene, como se dijo más arriba, que el perito consideró las declaraciones juradas como instrumento técnico suficiente para considerar errónea la liquidación realizada por el fisco, y que si la Jueza consideraba que las declaraciones juradas carecían de eficacia probatoria para sustentar un informe pericial, podría haber dictado previo a resolver, una medida para mejor proveer para que acompañara la documentación que ésta consideraba suficiente para sustentar su decisión. El agravio así propuesto no resulta ser una crítica que permita conmover o derribar la decisión de la Jueza en ese punto, que fundadamente valoró la pericia y expuso las razones que no le permitieron obtener el convencimiento suficiente para avalar la impugnación de la actora al actuar del fisco. Por lo demás, el dictado de una medida de mejor proveer en los términos del artículo 36 CPCC no deja de ser una facultad discrecional del Juez; y correspondía a la actora proporcionar los elementos, argumentos y prueba para demostrar la incorrección del actuar del Fisco y generar el convencimiento necesario en la instancia judicial en orden a que sea acogida su petición de revisar y modificar el actuar administrativo fiscal.

De hecho, debe advertirse que la actora en esta oportunidad tampoco alega ni menciona qué documentación podría haberse tenido en cuenta para tener por respaldadas las declaraciones juradas y el informe pericial que la Jueza consideró insuficientes para impugnar la actividad fiscal. Así, con las críticas traídas, no logra advertirse una arbitrariedad o error en la solución propuesta en la instancia de grado sobre este punto.

IX. b). Segundo agravio: inexistencia del elemento subjetivo para la conformación de intereses por mora. Complejidad de la cuestión puesta en debate da lugar a la constitución de un error excusable. La actora recurrente insiste en la ausencia de configuración del aspecto subjetivo para la procedencia de intereses por mora.

El agravio así intentado no conmueve el razonamiento de la sentencia de grado. Es que, la Jueza para confirmar la aplicación de intereses en el caso, citó el artículo 63 del CF por entonces vigente y el artículo 84 del CF actual, y un precedente de este Tribunal (Acuerdo 49/22 “PAMPA ENERGIA”), y afirmó que los intereses moratorios –por el retraso en el cumplimiento-, no se encuentran supeditados a un aspecto subjetivo de la conducta del contribuyente.

De este modo, la insistencia de la recurrente en que no debe intereses moratorios ante la falta de configuración de un aspecto subjetivo que entiende necesario, no apunta contra la argumentación de la sentencia de grado y por ello no logran conmoverla.

IX. c). Tercer agravio: irrazonable y desproporcionada distribución de costas. Distribución de las costas por su orden dada la complejidad de la cuestión puesta en debate.

La parte actora sostiene que conforme el artículo 68 del CPCC, la Jueza debía apartarse de la teoría general de la derrota ya que conforme surge de la propia sentencia, la cuestión resuelta ha sido compleja y novedosa, lo cual justificaba que las costas fueran impuestas por su orden.

Por su parte, la Provincia demandada también se agravia de la distribución de costas (punto VIII d. de la presente).

No obstante, más allá de los agravios intentados por las partes, lo cierto es que llegados a este punto cabe revisar la imposición de costas del pleito en su totalidad, ante la procedencia de algunos de los agravios que modifican la suerte de la acción intentada.

Para ello es necesario recapitular la procedencia de la acción, de acuerdo a los planteos de demanda, la sentencia dictada y el acogimiento de algunos de los agravios propuestos a la Alzada.

Recuérdese que en primera instancia quedó firme el rechazo del planteo de prescripción requerido por la actora para el periodo fiscal 10/07 y el saldo de la declaración jurada 2007; y también el rechazo de la pretensión de la actora de quitar las regalías como gasto computable para la formación del coeficiente unificado de atribución de ingresos.

Luego, sobre los puntos que fueron materia de agravio de las partes y tratados en esta Alzada, tenemos: a) la

forma de atribuir ingresos y gastos para asignar la base imponible en la jurisdicción, relacionado a la interpretación del artículo 13 CM; b) la existencia, monto y la compensación de saldos a favor; c) la procedencia de intereses por mora; y d) la procedencia de la multa aplicada.

Sobre el punto a) se hace lugar a los agravios planteados por la Provincia demandada, y se revoca la sentencia en ese punto, rechazando la pretensión de la actora sobre la interpretación del artículo 13 CM que proponía en el caso.

En cuanto al punto b) se hace lugar al agravio planteado por la Provincia y se deja sin efecto el punto III.4 b) de la sentencia, a la vez que se rechaza el agravio de la actora y confirma el análisis del punto III. 5) de la sentencia; lo que en definitiva implica descartar las pretensiones de demanda sobre saldos a favor y errores de liquidación vinculados a ello.

En relación con el punto c), se rechaza el agravio intentado por la actora en vistas a insistir en su pretensión de demanda de que no se la cargue con intereses moratorios, y se confirma el razonamiento de la Jueza que convalidó la aplicación de intereses por el retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria.

Finalmente, el punto d) que se vincula con la multa impuesta por la DPR a la actora, se rechazan los agravios de la Provincia que apuntaban contra el entendimiento de la Jueza que consideró la existencia de un error de hecho excusable en los términos del artículo 45 CF y dejó sin efecto la multa impuesta. Es decir que, se convalida esto último ante la insuficiencia de los agravios para conmover el punto, y queda firme la sentencia en cuanto deja sin efecto la multa aplicada.

Entonces, teniendo en cuenta como queda zanjada la cuestión y en definitiva el resultado económico del pleito ante la procedencia de la demanda en lo atinente a la multa por omisión -que fue graduada en un 25% del monto-, cabe imponer las costas de ambas instancias en un 75% a cargo de la actora y en un 25% a cargo de la demandada (artículos 68, 71 y 279 CPCC).

X.- Por todo lo expuesto, corresponde hacer lugar en parte al recurso interpuesto por la Provincia de Neuquén y rechazar el recurso interpuesto por YSUR ENERGÍA ARGENTINA SRL.

Consecuentemente, corresponde revocar parcialmente la sentencia en la medida de los considerados.

Las costas del juicio en ambas instancias y en atención al resultado del pleito, serán impuestas en un 75% a cargo de la actora y un 25% a cargo de la demandada (artículos 68, 71 y 279 del CPCC) ASÍ VOTO.

El Sr. Vocal Dr. Evaldo Darío Moya dijo: comparto la línea argumental desarrollada por el Dr. Elosú Larumbe, como así también sus conclusiones, por lo que emito mi voto del mismo modo. MI VOTO.

De lo que surge del presente Acuerdo, habiéndose dado intervención al Sr. Fiscal General, SE RESUELVE:

1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Provincia demandada, 2º) Rechazar el recurso interpuesto por la actora YSUR ENERGÍA ARGENTINA SRL. 3º) Revocar parcialmente la sentencia en la medida de los considerandos, 4º) Imponer las costas de ambas instancias en un 75% a cargo de la actora y un 25% a cargo de la parte demandada conforme lo expuesto en el punto IX. c) (cfr. artículos 68, 71 y 279 del CPCC), 5º) Regular los honorarios de los letrados intervinientes en esta Alzada, en el 25% de la cantidad que se fije para los honorarios de primera instancia (artículo 15 de la Ley 1594). 6º)

Regístrese, notifíquese electrónicamente y, oportunamente, vuelvan los autos a origen.

DR. ALFREDO ELOSÚ LARUMBE DR . EVALDO D. MOYA Vocal Vocal

DRA. LUISA ANALIA BERMUDEZ
Secretaria