

15

S.C., A.1304, L.XXXII.

Procuración General de la Nación



Suprema Corte:

- I -

Se presenta a fs. 80/112 "Agua y Energía Eléctrica Sociedad del Estado en liquidación" -en adelante AyEE-, e inicia demanda contra la provincia de Entre Ríos en los términos del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, con el objeto de que se declare la improcedencia de la resolución n° 2.222, del 15 de octubre de 1996, dictada por el Ministro de Obras y Servicios Públicos de dicha provincia, toda vez que no está obligada -a su juicio- al pago del impuesto a los ingresos brutos por la compra de la energía eléctrica que produce la Comisión Técnica Mixta de Salto Grande -en adelante CTM-, y su posterior venta al Mercado Mayorista Eléctrico -MEM, de ahora en más-, administrado por la Compañía Argentina del Mercado Mayorista Eléctrico S.A. -CAMMESA, a partir de ahora-.

Basa su pretensión, concretamente, en la exención de impuestos locales contenida en el art. 12 de la ley 15.336, y además, en que las provincias no pueden gravar establecimientos de utilidad nacional, cuando los tributos interfieren en el cumplimiento de sus fines (art. 75, inc. 30 de la Constitución Nacional).

Agrega que la accionada pretende gravar la energía eléctrica producida por una entidad binacional, por el mero hecho de atravesar su territorio, y por haberse asentado un ingreso meramente formal en los registros de AyEE, quien en realidad no percibe un solo centavo por la comercialización de esa energía, y ni siquiera tiene una oficina en dicha provincia.

Sostiene, en primer lugar, que la CTM es una entidad binacional, cuyos propietarios son los Estados Argentino y Uruguayo, siendo la función de AyEE actuar como mera intermediaria entre aquella y el Estado Nacional en la operación de compraventa de energía, en la misma forma en que actúa la Administración Nacional de Usinas y Transmisiones -UTE- por la parte uruguaya. Ello resulta del capítulo IV, art. 37, del Convenio de Ejecución del Acuerdo de Interconexión Energética, aprobado por ley 23.390. Recalca que la participación de UTE y de AyEE en estas operaciones responde solamente a la necesidad de designar los sujetos que actúen en representación de los Estados miembros, y que los ingresos

que obtiene por la venta de la energía generada en Salto Grande no son suyos sino de la Nación, conforme lo indica además la realidad económica.

Esta conclusión, agrega, se ve corroborada por los diferentes métodos adoptados para registrar la comercialización de la energía producida por la CTM perteneciente al Estado Argentino, desde que comenzó a generar Salto Grande hasta la fecha, donde AyEE meramente llevó el registro de las operaciones realizadas por el Estado Nacional, en cumplimiento del citado convenio, pero sin cobrar suma alguna en concepto de precio de la energía eléctrica vendida a CAMMESA, ni tampoco pagándola a la CTM.

Señala luego que la ley 15.336 (con el agregado de lo dispuesto por la ley 17.004, que declaró de jurisdicción nacional los servicios públicos de electricidad que presta el Estado por intermedio de AyEE), estableció un régimen especial, de carácter federal, para la actividad de generación, transporte y venta en bloque de energía eléctrica al mercado mayorista en todo el país, declarándolo exento de impuestos nacionales, provinciales y municipales, con base en las facultades del art. 75, inc. 30 de la Constitución Nacional.

Indica que, por sus características naturales, físicas y técnicas, ese servicio es de neto carácter federal, dado que tiene naturaleza interjurisdiccional y hasta internacional. Entre las características técnicas, resalta la necesidad de la uniformidad de las tarifas, fijadas unilateralmente por el Poder Ejecutivo o por otros organismos competentes.

Agrega que la ley 24.065 mantuvo este régimen especial referido a las exenciones tributarias para la generación, transporte y venta de energía eléctrica en bloque al MEM, pues no modificó ni derogó el art. 12 de la ley 15.336. Con la privatización de muchas centrales productoras de energía, tanto hidroeléctricas como térmicas, como asimismo con la privatización del transporte de energía, la actividad de los prestadores dejó de constituir una función estatal, ya que las adjudicaciones recayeron en empresas comerciales con fines de lucro, quedando éstas sometidas a las potestades tributarias de las diversas provincias. Pero las actividades que quedaron en manos de entes o empresas estatales destinadas a cumplir fines de carácter público, mantuvieron las prerrogativas del régimen especial de la ley 15.336. Señala, en este sentido, el caso de CAMMESA, creada por el Estado Nacional para reemplazar a AyEE en la función de administración, transporte y venta en bloque de la energía eléctrica al MEM, quien está exenta de todo impuesto nacional, provincial y municipal, conforme al art. 13 del



Procuración General de la Nación

decreto 1192/92. La ley 24.065, en su art. 37, reguló específicamente la retribución que pueden recibir las empresas de generación y transporte de propiedad total o mayoritariamente estatales, por la venta de energía, es decir, que no se les concedió la competencia para actuar comercialmente y obtener los beneficios económicos en el mercado, quedando además los excedentes que pudieran obtener afectados a integrar un fondo unificado, cuyo presupuesto aprueba anualmente el Congreso de la Nación y que es administrado por la Secretaría de Energía.

En este marco normativo, entiende la actora que cabe concluir que la energía producida, transportada o vendida en bloque al MEM por empresas de propiedad total o mayoritariamente estatales y la energía producida por los entes binacionales, no puede ser gravada con impuestos nacionales, provinciales o municipales, pues en la enumeración taxativa de sus respectivos ingresos y egresos no está prevista la incidencia impositiva.

A continuación, señala las particularidades que reviste la CTM, entidad binacional generadora de la energía eléctrica que se pretende gravar y que debe considerarse comprendida en los términos del art. 75, inc. 30 de la Constitución Nacional. Expresa que AyEE no es propietaria de dicha CTM, y que no realiza actividad lucrativa alguna en la provincia de Entre Ríos.

Puntualiza que la energía generada en Salto Grande no aprovecha una fuente provincial, sino nacional; que la casi totalidad de dicha energía pasa, a través de la provincia de Entre Ríos, para incorporarse al circuito interconectado, sin que AyEE comercialice energía en territorio provincial entrerriano. Es obvio, entonces, que gravar con un impuesto dicha energía eléctrica generada para todo el país, por el mero hecho de pasar por la provincia de Entre Ríos, interfiere en el cumplimiento de los fines de utilidad nacional del establecimiento. En tal inteligencia, el impuesto cuyo cobro se pretende constituiría un verdadero derecho de tránsito, en violación del art. 11 de la Constitución Nacional. Ello así, puesto que AyEE no produce, ni transporta, ni distribuye energía eléctrica en la provincia de Entre Ríos. La energía generada en Salto Grande pasa por el territorio provincial para conectarse al Sistema Argentino de Interconexión -SADI, de ahora en más- en la localidad de Santo Tomé, provincia de Santa Fe.

Por otra parte, recuerda que, por disposición del art. 43 de la ley 15.336, modificada por la ley 23.164, la Nación ha reconocido a las provincias en cuyos territorios se

hallen presas hidroeléctricas, un porcentaje sobre el precio de venta en bloque de la energía eléctrica producida por tales centrales. No se trata de una regalía, sino de una compensación por la federalización de esos recursos. Como Salto Grande (al igual que Yacyretá) son emprendimientos binacionales que no se asientan totalmente sobre territorio provincial, dado el carácter internacional de los ríos aprovechados, el decreto 141/95 ha dispuesto la aplicación del art. 43 de la ley 15.336 a esos aprovechamientos, por entender que no estaban contemplados en forma inmediatamente operativa en dicha norma. Aclara finalmente que, sobre el 12% del valor de generación de Salto Grande, a la provincia de Entre Ríos le corresponde el 70,236% de la suma resultante, mientras que el porcentaje restante pertenece a la provincia de Corrientes.

Señala que el art. 12 de la ley 15.336, a su entender, contiene una exención objetiva de tributos locales aplicable al caso, constituyendo una norma liberatoria que debe ser correctamente interpretada. Apoya sus conclusiones afirmando que la ley 22.016 no derogó el art. 12 de la ley 15.336 ni genérica ni específicamente, tratándose sólo de una derogación de exenciones concedidas en una multiplicidad de normas por razones subjetivas, y no en cuanto a la prestación de actividades objetivamente consideradas. Agrega que, aún prescindiendo de dicha exención, el impuesto pretendido por la provincia afecta el cumplimiento de los fines de utilidad nacional de Salto Grande, interfiriendo directa y significativamente en los costos operativos, en las regalías, en el pago de compromisos de las deudas contraídas, en las inversiones en obras en ejecución, en la estabilización de los precios de la energía eléctrica y en la recuperación de la inversión. Todo ello, pues el precio que paga CAMMESA por la energía eléctrica supuestamente vendida por AyEE se destina íntegramente a los fines públicos previstos por la ley (conf. art. 37 de la ley 24.065).

Explica también que AyEE se ha desprendido de las centrales que poseía en la provincia de Entre Ríos, por lo cual, desde el año 1994, dejó de actuar allí. Por esta razón, el número de inscripción como contribuyente en el Convenio Multilateral que antiguamente utilizaba también en Entre Ríos por las actividades en que cesó, lo conserva pues efectúa prestaciones minoristas en las provincias de Tucumán, Santiago del Estero, Formosa y La Rioja, pagando el impuesto sobre los ingresos brutos, tal como también lo hizo en su momento en jurisdicción de la demandada, donde ~~aclara~~ nunca abonó suma alguna en ese concepto por la energía producida en Salto Grande.



Procuración General de la Nación

Rebate, por último, algunos argumentos obrantes en las resoluciones de la Dirección General de Rentas. Indica que su inscripción como contribuyente en el Convenio Multilateral, y el número correspondiente, no implican que haya consentido la imposición en este caso particular, o su condición de contribuyente, sino que corresponde a las actividades minoristas por las cuales sí tributa en las jurisdicciones donde aún realiza actividades minoristas gravadas. Indica asimismo que la pretensión de gravar toda la energía proveniente de Salto Grande, implica sostener el absurdo argumento de que toda ella se comercializa y consume en la provincia de Entre Ríos. Remarca que las resoluciones administrativas no han tomado en consideración que, debido al sistema normativo que la rige, AyEE no obtiene utilidad alguna por la realización de las operaciones vinculadas con la energía de Salto Grande, sino que opera como un mero representante del Estado Nacional, razón por la cual su actividad, además, encuadra en el marco de exención del art. 167 del Código Fiscal provincial.

En forma subsidiaria, cuestiona también el desconocimiento realizado respecto del Convenio de Saneamiento firmado entre la Provincia y la Nación el 29 de diciembre de 1992, en los términos de la ley 24.133, conforme el cual la primera no tendría derecho a reclamar suma alguna por el concepto discutido, con anterioridad al 31 de marzo de 1991. Sostiene que, al no hacerse reserva alguna por el concepto reclamado, la renuncia al derecho y a la acción por deudas anteriores a la fecha indicada, conforme al art. 3º de la ley 24.133, es plenamente operativo.

- II -

A fs. 184/219 contesta la demanda el Fiscal de Estado de la Provincia de Entre Ríos, reconviniendo en los términos del art. 322 del Código de rito, la declaración de inconstitucionalidad del art. 13 del decreto nº 1192/92 del Poder Ejecutivo nacional.

En lo pertinente, sostiene que AyEE está obligada a pagar el impuesto sobre los ingresos brutos, y que la resolución nº 2222/96 del Ministerio de Obras y Servicios Públicos provincial no es ni ilegítima ni inconstitucional. A su criterio, el art. 12 de la ley 15.336 ha sido derogado por los arts. 1º y 3º de la ley 22.016. Por otro lado, niega que el impuesto reclamado interfiera con el fin de utilidad nacional de AyEE, siendo incuestionable la potestad tributaria provincial en los términos del art. 75 inc. 30 de la Carta Magna.

Advierte que el río Uruguay no es territorio federal, ni está federalizado, sino que es territorio y dominio originario de la provincia (conf. arts. 121 y 124 de la Constitución Nacional). Niega que el impuesto pretendido configure un derecho de paso, prohibido por los arts. 9 a 12 de la Ley Fundamental, sino que -a su entender- se trata de un gravamen aplicado a la comercialización de energía que efectúa AyEE, al comprar a la CTM en territorio entrerriano, y revenderla a CAMMESA en Buenos Aires, como a cualquiera otra actividad interjurisdiccional.

Indica que no es cierto que AyEE no cobre por la gestión realizada, puesto que el art. 37 de la ley 24.065 no impide que, por la afectación legal de fondos líquidos a un destino especial, puedan igualmente existir utilidades. Y que además, esos fondos afectados por la citada norma, son los que resultan después de pagar los costos operativos, los que desde luego incluyen los impuestos generales que gravan la actividad.

La reconvencción que deduce contra el art. 13 del decreto 1192/92 se basa en que el mismo viola -a su juicio- el principio de legalidad en materia tributaria, establecido en los arts. 4, 17, 19, 52 y 75 inc. 2º de la Constitución Nacional, válido tanto para la imposición de cargas, como para el establecimiento de exenciones. Por lo tanto, CAMMESA no goza de una exención legalmente concedida.

Sostiene que no es cierto que se haya considerado que la participación de AyEE en la compra de energía eléctrica a la CTM sea del ciento por ciento, sino que, ante las negativas de la actora a los requerimientos de información cursados, no hubo más remedio que realizar la determinación de oficio sobre base presunta, agregando que todas las pruebas inducen a considerar que la totalidad de la energía comprada vuelve a ser revendida en territorio entrerriano.

Agrega que no es creíble que la comercialización realizada por AyEE se haga en representación del Estado Nacional, ya que registra las operaciones contables, paga sus costos operativos -entre los cuales deben computarse los tributos normales de la actividad- y, recién en una etapa final, remesa el remanente al fondo del art. 37 de la ley 24.065. Es decir, que si bien es obvio que conforme la legislación las utilidades finales son del Estado Nacional, los ingresos brutos son de AyEE. Puntualiza más adelante que el convenio ratificado por ley 23.390 no



Procuración General de la Nación

prohíbe que los Estados signatarios sean sujetos encargados de comercializar la energía generada y que, de su art. 37, no surge que AyEE actúe en representación del Estado.

Con respecto al convenio celebrado el 29 de diciembre de 1992 con la Nación, en el marco de las leyes 24.133, 24.154 y 23.982, sostiene que no es cierto que en él se haya renunciado a todos los reclamos no efectivizados al momento de firmarlo, y que su cláusula quinta, apartado c) detalla las deudas de empresas nacionales que se incluyen en la compensación, entre las cuales no figura la deuda de AyEE. Por ello, los créditos que se reclamaron con posterioridad, no quedaron alcanzados por aquella compensación y transacción.

Remarca que AyEE ha reconocido siempre su carácter de contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos y de inscripto en el régimen del Convenio Multilateral, en forma expresa. Por esa razón, sostiene, incurre en contradicción con sus propios actos, cuando pretende ahora desconocer su carácter de contribuyente.

Niega también que la realidad económica indique que la CTM vende actualmente a CAMMESA la energía eléctrica, o que AyEE no haya pagado esa energía comprada, o que no haya recibido el precio por su venta como un ingreso en su patrimonio.

Con respecto a la derogación del art. 12 de la ley 15.336, indica que si estuviera vigente, todo el sector privado eléctrico estaría exento, hecho que la propia demandante niega. Es más, agrega que AyEE es contribuyente por el impuesto sobre los ingresos brutos en las jurisdicciones en que desarrolla actividad minorista, a partir de la vigencia de la ley 22.016.

Indica que basta con que AyEE formalice la compra de la energía en territorio entrerriano, para que se configure el hecho imponible del tributo reclamado. Indica que no se grava la energía generada por Salto Grande, ni su paso físico por la provincia, sino la comercialización que de ella realiza AyEE, limitada a la porción atribuible a Entre Ríos conforme con el Convenio Multilateral. Niega que exista una interferencia con el fin de utilidad nacional del establecimiento, y sostiene que la mera incidencia económica del impuesto no puede considerarse como una interferencia con ese fin. Agrega que tampoco el SADI tiene exención impositiva alguna, pese a estar sujeto a jurisdicción federal.

Niega que se pretenda violar el art. 11 de la Constitución Nacional porque constituya un derecho de tránsito, pues se grava el ingreso bruto por la comercialización

producida, la compra a la CTM para su reventa a CAMMESA, aparentemente en el propio territorio entrerriano.

En síntesis, basa su pretensión fiscal en sostener la potestad tributaria que conservan las provincias sobre los establecimientos de utilidad nacional, en que las exenciones impositivas por las actividades desarrolladas en dichos establecimientos deben ser establecidas por el Congreso Nacional, no existiendo a favor de AyEE ninguna exención impositiva vigente. Además, en que el art. 13 del decreto 1192/92 es inconstitucional por violar el principio de legalidad en materia tributaria, y en que el art. 37 del Convenio aprobado por ley 23.390 no contiene ninguna calificación especial por la cual AyEE actúe en representación del Estado Nacional.

- III -

Conforme ha dictaminado ya esta Procuración General a fs. 114/115 vta., entiendo que la vía intentada del art. 322 del Código ritual resulta procedente, por las razones que oportunamente se expusieron, a las que me remito *brevitatis causae*, y toda vez que se configuran los requisitos exigidos por reiterada doctrina de V.E. (conf. Fallos: 307:1379; 310:606; 316:2855 y 318:2374, entre otros).

En el considerando quinto del último de los precedentes citados, ese Alto Tribunal expresó que “en la medida en que la cuestión no tenga un carácter simplemente consultivo ni importe una indagación meramente especulativa, sino que responda a un caso y busque precaver los efectos de un acto en ciernes -al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal- la acción declarativa (...) constituye un recaudo apto para intentar que se eviten los eventuales perjuicios que se denuncian”.

Considero que en autos no se trata de una cuestión meramente consultiva, sino que se busca precaver los efectos de un “acto en ciernes”, el cual está configurado por el requerimiento administrativo de la Dirección Provincial de Rentas, contenido en la resolución n° 2.222/96, con la expresa reserva de la demandada, de su derecho a iniciar la ejecución fiscal, con base en dicha resolución, cuando lo considere conveniente (cfr. fs. 211).

Por lo tanto, estimo que la acción preventiva intentada tiene suficiente fundamento para ser utilizada como vía procesal.



Procuración General de la Nación

- IV -

La cuestión *sub discussio* estriba en determinar si AyEE debe o no pagar el impuesto local sobre los ingresos brutos, correspondiente a la operatoria vinculada con la energía eléctrica adquirida a la CTM de Salto Grande, y entregada a CAMMESA, administradora del mercado mayorista -o a los entes que antecieron a ésta en dicha función- por los períodos comprendidos entre enero de 1989 y septiembre de 1995.

Para ello, dadas las particulares características de los sujetos involucrados (AyEE y la Nación), resulta necesario comenzar por verificar si la provincia demandada tiene potestades tributarias para gravar, con el impuesto sobre los ingresos brutos, a la actora en el presente supuesto, en atención al debate suscitado en torno de la vigencia y alcances del art. 12 de la ley 15.336.

A todo evento, también será menester examinar la aplicación del convenio de compensación recíproca de deudas suscripto entre las partes, con fecha 29 de diciembre de 1992, en tanto podría tener efectos sobre una porción de la deuda discutida en autos.

- V -

La ley 24.065 ha modificado la regulación referente a la generación, transporte y distribución de la energía eléctrica a nivel nacional, enunciando, en sus arts. 89 y 90, las normas de la ley 15.336 que modifica o deroga, respectivamente, sin que se mencione entre ellas al art. 12.

A diferencia de lo expresado por la demandada, considero que es claro que esta norma no ha sido derogada por la ley 22.016, ni de manera expresa ni en forma implícita. Con posterioridad a la sanción de la ley 22.016, en causas planteadas ante V.E., se trató sobre la aplicación del art. 12 de la ley 15.336, sin entenderse que estuviera derogado (Fallos: 311:1972, 312:1870).

También esta Procuración General ha reputado vigente la norma en discusión, en oportunidad de dictaminar recientemente *in re* E.53, L.XXXII, "Empresa Distribuidora Sur

S.A. (EDESUR S.A.) c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa”, con fecha 16 de julio de 1998.

Con carácter previo al análisis del sentido a atribuir a esta norma -sobre el que también discrepan las partes y acerca del cual me expido en el capítulo siguiente-, es preciso dilucidar el alcance de la derogación de exenciones tributarias de las que gozaban los sujetos comprendidos en el art. 1º de la ley 22.016, es decir, si la derogación de exenciones gozadas por los sujetos comprendidos en sus arts. 1º y 3º es total, o si subsisten las exenciones denominadas “objetivas”, es decir, no motivadas en la mera persona del titular del beneficio, sino en particulares circunstancias externas, vinculadas con la naturaleza de la actividad o servicio público promovido con la exención legal.

Como expresara el Dr. Belluscio en Fallos: 310:1567, *in re* “Hidroeléctrica Norpatagónica S.A. (Hidronor) v. Provincia del Neuquén” (voto en disidencia), “... la ley 22.016, derogatoria de disposiciones eximentes del pago de tributos nacionales, provinciales y municipales, constituye un ordenamiento de carácter subjetivo, pues sus normas tienden a privar de beneficios a cierta categoría de personas jurídicas, con prescindencia de la actividad desarrollada. Avala esta conclusión el hecho de que su artículo 1º no se apoya en hecho imponible alguno, lo cual es innecesario definir cuando se trata de ordenamientos de este tipo ...”, y que “... la exención tributaria dispuesta por el art. 12 de la ley 15.336 como la resultante del art. 15 del convenio anexo a la ley 17.574, es de naturaleza objetiva, toda vez que apunta a las actividades de la industria eléctrica destinadas a la generación, transformación, transmisión y distribución de la electricidad, y no a la índole de los sujetos autorizados a su explotación. Se refiere a hechos que, al realizarse, no generan obligaciones tributarias para ningún sujeto; por el contrario, si fuera subjetiva, debió haber excluido tales obligaciones para determinadas personas, sin excluir el posible nacimiento de la deuda a cargo de sujetos distintos.” (considerando 4º).

Esta inteligencia ha sido compartida ya por esta Procuración General al dictaminar, entre otras, en la causa T.201.XXVII “Telefónica de Argentina S.A. c/ Municipalidad de General Pico s/ acción meramente declarativa”, con fecha 3 de febrero de 1997.



Procuración General de la Nación

Además, es la interpretación que torna compatible lo decidido por V.E. en la sentencia recaída en el precedente citado en el párrafo anterior, el día 27 de febrero de 1997. En dicha causa se analizaba la aplicación del art. 39 de la ley 19.798, en cuanto establece la exención de ciertos gravámenes locales a las prestadoras de servicios de telecomunicaciones, y la Corte entendió que, pese a la amplitud interpretativa asignada a la ley 22.016, dado que la actora era una empresa privada, no podía reputarse alcanzada por el ámbito subjetivo de aplicación de la norma, puesto que no estaba comprendida en sus arts. 1º y 3º. Por esta razón, lógicamente, entendió que el art. 39 de la citada ley 19.798 no había sido derogado por la ley 22.016.

Esta conclusión referente a la ley 19.798 es analógicamente aplicable, en este caso, a la ley 15.336, puesto que son ambas normas reguladoras de una actividad pública a nivel federal, en forma general (las telecomunicaciones interprovinciales e internacionales, y la generación, transformación, transmisión y distribución de la energía eléctrica, respectivamente).

Por otra parte, señalar que el art. 39 de la ley 19.798 se encuentra vigente, y que la ley 22.016 no deroga exenciones de tributos locales, que afectan e inciden en la prestación del servicio, cuando la prestadora del servicio es un sujeto privado, y simultáneamente sostener que sí las deroga cuando el sujeto es una empresa pública, aparece como un razonamiento *prima facie* violatorio del derecho de igualdad frente a las cargas públicas -art. 16 de la Carta Magna-, y, además, claramente contradictorio con la finalidad que inspiró el dictado de la propia ley 22.016.

Es asentado criterio hermenéutico que el alcance de las leyes tributarias debe establecerse mediante una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo, computando la totalidad de las normas que la integran para que el propósito de la ley se cumpla (Fallos: 307:807; 311:2360, entre otros). Conforme se expresara en el Mensaje de Elevación del proyecto de la ley 22.016, con esta norma se buscó poner en un pie de igualdad a las empresas públicas con las privadas, dado que aquéllas gozaban de una serie de exenciones por el mero hecho de tener carácter estatal o público. Y la conclusión a la que se arribaría, para supuestos de aplicación del art. 39 de la ley 19.798 (o del art. 12 de la ley 15.336, en el presente), es que dichas exenciones están vigentes cuando la prestadora es un sujeto privado, pero están derogadas cuando la prestadora es un sujeto público, con lo cual se

rompe la norma de la igualdad, y además se aparta de la finalidad expresa de la ley, pues en vez de conseguir ponerlas en un pie de igualdad y competitividad, se invierte la situación existente en detrimento, esta vez, de las empresas públicas.

Por lo tanto, es mi parecer que debe reputarse que el art. 12 de la ley 15.336 es norma vigente de nuestro ordenamiento, que establece una exención de tipo objetivo conforme la actividad que trata, impidiendo que a determinados supuestos de hecho incluidos en su definición, se apliquen las consecuencias normales consiguientes a la realización del hecho imponible, haciendo abstracción de las características personales de quien desarrolle la actividad de generación, transformación, transporte y distribución de energía eléctrica.

- VI -

Respecto del alcance que cabe atribuir al art. 12 de la ley 15.336, ha tenido oportunidad esta Procuración General de opinar, en el citado dictamen *in re* "Empresa Distribuidora Sur S.A. (Edesur S.A.) c/ Buenos Aires, provincia de s/ acción declarativa", donde se dijo que esta exención objetiva no exime a las empresas generadoras, trasportadoras y/o distribuidoras de energía eléctrica de todo tributo local -inteligencia que pretende la actora-, sino sólo de aquellos que impliquen una restricción o una dificultad a su libre producción y circulación, es decir, al cumplimiento de sus fines.

Este sentido atribuido a la norma es compatible y homogéneo con la finalidad que inspiró la jurisprudencia de V.E. que se viera plasmada en la Reforma Constitucional de 1994, con la redacción dada al inc. 30 del art. 75 de la Constitución Nacional. Las provincias y los municipios conservan entonces sus poderes de imposición, en tanto y en cuanto no interfieran con el cumplimiento de los fines de utilidad nacional que animaron la legislación dictada.

En el *sub examine* entonces, la provincia demandada conservará sus potestades de imposición sobre las empresas que desarrollen tareas en el marco de las leyes 15.336 y 24.065, en tanto y en cuanto esos tributos no impliquen una restricción o una dificultad para la libre producción, transporte o circulación de energía eléctrica, es decir, en lo que atañe al *sub lite*, mientras no impliquen una dificultad o una restricción indebida para la actividad de AyEE,



Procuración General de la Nación

y del sistema federal de generación, transporte, transformación y distribución de energía eléctrica regulado por la ley 24.065 y demás normas federales concordantes.

De otro lado, y a mayor abundamiento, en cuanto a la alegación por parte de la actora de la existencia de un entorpecimiento en el desarrollo de sus actividades como parte de un establecimiento de utilidad nacional (conf. arg. art. 75, inc. 30 de la Constitución Nacional) corresponde indicar que, en cuestiones similares a las debatidas en el *sub examine*, ha expresado la Corte que, si bien en la tarifa oficial fijada por el Estado Nacional no se ha previsto la incidencia del impuesto local sobre los ingresos brutos, ello no transforma su naturaleza de impuesto indirecto en uno de tipo directo; no implica, por sí, que se interfiera la actividad del establecimiento al extremo de obstaculizar la satisfacción de sus fines de utilidad nacional. A ello agregó que, por otra parte, la falta de previsión de la incidencia del tributo local en la tarifa fijada por la autoridad nacional, o del sujeto pasivo al determinar sus costos, no puede justificar un cercenamiento de las potestades tributarias provinciales (sentencia del 29 de noviembre de 1994, *in re* Y.35.L.XXII, “YPF c/ Municipalidad de Banda del Río Salí”, con remisión al voto en disidencia del Dr. Belluscio en Fallos: 316:2206). Las provincias pueden establecer libremente impuestos sobre las actividades ejercidas dentro de su territorio, y sobre las cosas que forman parte de la riqueza general, como también determinar los modos de distribuirlos, sin más limitaciones que las que resulten de la Constitución Nacional, siendo sus facultades, dentro de estos límites, amplias y discrecionales (conf. Fallos: 95:327; 151:359; 154:104; 179:98; 210:500; 243:98; 265:15; 286:301; 298:341; 307:374, entre muchos otros).

Es mi parecer que esta opinión se inscribe dentro de la línea netamente federalista de interpretación constitucional que ha tenido el Tribunal, puesto que si bien ha expresado reiteradamente que nuestra Carta Magna ha querido hacer un solo país para un solo pueblo, fundando una unión indestructible, pero de Estados indestructibles, puesto que no habría Nación si cada provincia se condujera en lo económico como una potencia independiente (arg. Fallos: 179:9), ello ha sido siempre con la salvedad hecha de que “No ha de considerarse como un solo territorio para un solo pueblo solamente con el objeto de oponer esa superior realidad institucional a las extralimitaciones posibles de la potestad fiscal de las provincias, que constituye algo así como la base de sustentación de las autonomías provinciales” (Fallos: 208:521). La función más importante de esa Corte -como lo ha dicho V.E.- “consiste en

interpretar la Constitución de modo que el ejercicio de la autoridad nacional y provincial se desenvuelvan armoniosamente, evitando interferencias o roces susceptibles de acrecentar los poderes del gobierno central en detrimento de las facultades provinciales y viceversa. Del logro de este equilibrio debe resultar la amalgama perfecta entre las tendencias unitaria y federal que Alberdi propiciara mediante la coexistencia de dos órdenes de gobiernos cuyos órganos actúan en órbitas distintas, debiendo encontrarse sólo para ayudarse pero nunca para destruirse” (Fallos: 186:170).

Bajo estas premisas, recientemente, en otro tema donde se presentó un conflicto similar, referido a las potestades tributarias locales, en relación con normas nacionales regulatorias de un servicio público, el Tribunal sostuvo, *in re* T.375, L.XXXI, “Telefónica de Argentina S.A. c/ Municipalidad de Chascomús s/ acción meramente declarativa”, sentencia del 18 de abril de 1997, que “como lo tiene dicho esta Corte desde antiguo, es indudable la facultad de las provincias de ‘darse leyes y ordenanzas de impuestos locales ... y en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el artículo 108 (actual 126) de la Constitución Nacional’ (Fallos: 7:373, entre muchos otros), toda vez que, ‘entre los derechos que constituyen la autonomía de las provincias, es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención alguna de autoridad extraña’ (Fallos: 51:349; 114:282; 178:308, entre muchos otros).”, expresando además que “es lógico concluir, como lo ha hecho esta Corte desde sus orígenes mismos y de modo reiterado, que ‘los actos de las legislaturas provinciales no pueden ser invalidados sino en los casos en que la Constitución concede al Congreso Nacional, en términos expresos, un poder exclusivo, o en que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias, o cuando hay una absoluta y directa incompatibilidad en el ejercicio de ellos por éstas últimas’ (Fallos: 3:131; 302:1181, entre muchos otros).”.

Arribado a este punto, cabe advertir que si bien la actora ha alegado la afectación de su actividad por el ejercicio del poder impositivo local, expresando que la impide o dificulta al extremo, estimo que no surge de autos la demostración cabal e indubitada de dicho aserto. Sin perjuicio de ello, es menester indicar que la resolución del punto presupone la evaluación de cuestiones de hecho y prueba, ajenas por su naturaleza al dictamen de este Ministerio Público Fiscal, limitado a emitir opinión sobre temas federales.



Procuración General de la Nación

- VII -

Por otra parte y, con independencia de todo lo expresado, debe examinarse la inteligencia que cabe atribuir al "Acuerdo de Saneamiento Definitivo de la Situación Financiera entre el Estado Nacional y la Provincia de Entre Ríos al 31-03-91", suscripto con fecha 29 de diciembre de 1992. Dicho acuerdo se enmarca, como reconocen ambas partes, en la ley 24.133, y las modificaciones introducidas por la ley 24.154, discrepando ellas únicamente en cuanto al alcance que cabe atribuir a las deudas no incluidas expresamente en el mismo.

Conforme su cláusula segunda, las partes renuncian tanto al derecho como a la acción derivada de deudas y de créditos existentes al 31 de marzo de 1991, que excedan lo expresado en este Acuerdo, los que deberán tomarse como definitivos y cancelatorios de cada uno de los respectivos conceptos.

Cabe considerar entonces que toda otra deuda (discutida o no, determinada o por determinar) que no estuviera contemplada en forma expresa en el Acuerdo, debe entenderse renunciada, tanto en cuanto al derecho como en cuanto a la acción. Conclusión que se desprende no sólo de su texto, sino también de otros elementos que se relacionan íntimamente con el origen del mismo.

En primer lugar, la finalidad que inspiró su celebración. La clara intención de realizar un "saneamiento definitivo" de la situación financiera recíproca entre las provincias y el Estado Nacional, conforme el texto de la ley 24.133, y el contenido de la cláusula primera de este acuerdo. Si otro fuera el alcance otorgado a dicha cláusula, como lo pretende la Provincia en autos, el saneamiento no sería definitivo, sino meramente parcial, afectando parte de las deudas recíprocas.

Por otra parte, el art. 3º de la ley 24.133 expresa que "Dicha renuncia deberá extenderse a todos los créditos y débitos, aún cuando hubiesen sido objeto de transacción, compensación, remisión, o en general sometidos a cualquier procedimiento de saneamiento, o no fueran considerados a efectos de establecer los saldos de cada provincia con el Estado nacional. Ello, salvo reserva expresa de cualquiera de las partes." (énfasis añadido). Reserva expresa que la provincia de Entre Ríos no ha formulado respecto de la deuda cuya existencia aquí se discute.

Se concluye entonces que el reclamo del Estado provincial no podrá ser efectuado en relación con la deuda anterior al 31 de marzo de 1991, por haber renunciado éste al derecho y a la acción, dado que no está contemplada en forma expresa en el Acuerdo citado, ni excluida de la renuncia general formulada.

- VIII -

Con respecto a la reconvención deducida por la demandada, solicitando la declaración de inconstitucionalidad del art. 13 del decreto 1192/92 del Poder Ejecutivo Nacional, en tanto establece una exención impositiva sin ley que lo respalde, en violación del principio de reserva de ley, al no discutirse en autos la aplicación de dicha norma, todo pronunciamiento acerca de su validez o invalidez configura un pronunciamiento en abstracto, sobre una norma no aplicable al caso.


- IX -

Por lo expuesto en los capítulos VI a VIII del presente dictamen, opino que corresponde hacer lugar parcialmente a la demanda instaurada, en los términos expresados en el acápite VII, rechazándola en lo restante, toda vez que V.E. considere -concordando con la opinión de esta Procuración General vertida en los acápites V y VI- que no se ha demostrado que el impuesto local impugnado interfiera con el servicio prestado por la actora.

Buenos Aires, 18 de febrero de 1.999.-

ES COPIA

NICOLAS EDUARDO BECERRA


CAROLINA OLIVA FAJRELDINES
PROSECRETARIA ADMINISTRATIVA
PROCURACION GENERAL DE LA NACION

20 - 4 - 98