

S.C. P.2738, L.XXXVIII

*Ministerio Público*  
*Procuración General de la Nación*

Suprema Corte:

- I -

A fs. 38/66 vta., Pan American Energy LLC Sucursal Argentina (PAE, en adelante) inició la presente acción declarativa, en los términos del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, contra la provincia del Chubut, con el objeto de disipar el estado de incertidumbre motivado por el dictado de la ley provincial 4.845, la cual consideró que se halla en contradicción con el régimen federal de coparticipación impositiva.

Señaló que mediante la norma impugnada se creó, por el lapso de cinco meses, un fondo especial para la atención de usuarios domiciliarios carentes de servicios de energía eléctrica, nutriéndolo mediante el gravamen de \$0,90 por cada megavatio consumido que debían pagar los usuarios del servicio de energía eléctrica del ámbito provincial cuyos consumos sean iguales o superiores a 2.500 megavatios por hora mensuales. Asimismo, indicó que por esa ley se suspendieron hasta el 31 de agosto de 2002 los cortes de suministro del servicio público de electricidad a todos los usuarios de la provincia "desocupados o carenciados", y que estuvieran registrados en un padrón creado para el otorgamiento del beneficio establecido por el decreto 380/2000.

Puntualizó que durante julio, agosto y septiembre de 2002 recibió cuatro resoluciones en las que se liquidaba el gravamen por los períodos 5/02 a 8/02, a las cuales respondió mediante una nota fechada el 3 de septiembre de ese año, en la que rechazaba tal gabela por reputarla violatoria de garantías constitucionales nacionales y del régimen de estabilidad fiscal firmado por las provincias petroleras -entre las que se cuenta la demandada-. En respuesta, el 10 de octubre siguiente recibió una resolución, firmada el 4 del mismo mes por un funcionario del Ministro de Hacienda, Obras y Servicios Públicos, a través de la cual se le requería el ingreso del gravamen.

Afirmó que se trata de un impuesto que resulta análogo al nacional sobre el valor agregado, ya que grava la misma materia imponible (el consumo de energía eléctrica), similitud que en su criterio se verifica tanto en el hecho generador de la obligación como en la base imponible. En tales condiciones, sostuvo que la provincia incumplió el compromiso asumido en el art. 9, inc. b, de la ley de coparticipación.

Añadió que el art. 56, inc. a), de la ley 17.319 establece que los titulares de permisos de explotación y concesiones de explotación de hidrocarburos tendrán a su cargo el pago de todos los tributos provinciales y municipales existentes al momento de la adjudicación, pero que no podrán ser gravados con nuevos tributos ni con aumentos sobre los

existentes, salvo el caso de las tasas que retribuyan servicios, las contribuciones de mejoras, o los aumentos generales de impuestos. Indicó que esta garantía se ve reforzada por lo dispuesto por las leyes 23.696 y 24.145, y por los decretos 1.055/89, 1.212/89, 1.589/89, 1.216/90 (art. 3°); 2.074/90, 2.778/90, 2.178/91 (art. 8°) y 2.411/91 (art. 9), como también por lo acordado en el Pacto Federal de Hidrocarburos -suscrito el 14 de noviembre de 1994 por el Estado Nacional y las provincias hidrocarburíferas, y aprobado por la provincia del Chubut mediante su ley 4.049-, como así también por el Acuerdo Fiscal celebrado entre esas mismas provincias y las empresas productoras de hidrocarburos a raíz de la provincialización de los yacimientos. De esta forma, se aprecia que la directriz federal en la materia es la de mantener la presión tributaria en el nivel existente al momento de realizar las concesiones. La actitud de la demandada, por el contrario, interfiere en los fines de la legislación federal, choca con el principio de libre disponibilidad de los hidrocarburos, atenta contra la seguridad jurídica, el principio de no discriminación y su derecho de propiedad, siendo vulnerados en consecuencia los arts. 16, 17, 31, 33 y 75, inc. 30 de la Constitución Nacional.

Por último, solicitó la concesión de una medida cautelar que prohíba a la jurisdicción local continuar adelante con el cobro compulsivo del tributo, a la vez que la citación del Estado Nacional como tercero, de conformidad con el art. 94 del Código de forma.

- II -

El Estado Nacional, por intermedio del Ministerio de Economía y Producción, contestó la citación como tercero en los términos del art. 90 del código de rito, a fs. 85/100 vta., en respuesta al auto de fs. 71.

Expresó que no tiene interés en la cuestión, y que no será tercero adhesivo ni coadyuvante, ni se constituirá en autos bajo tipo procesal alguno con relación a las partes, sino que se limitará a esclarecer su postura genéricamente respecto del asunto. Consideró que la mera circunstancia de que esté involucrada aquí la interpretación de normas federales no es causal suficiente para que deba hacerse parte en el pleito, y que tampoco se ha controvertido aquí la inteligencia, alcance o validez del contrato de concesión del cual es firmante.

Agregó que el fondo creado por la ley local no interfiere con las actividades de interés nacional que realiza PAE. Y para el caso en que hubiera tal interferencia, negó que sea garante de la estabilidad tributaria de las empresas productoras de hidrocarburos, ya que la limitación emergente tanto del inc. a) del art. 56 de la ley 17.309 como del Pacto Federal de Hidrocarburos es una garantía legal invocable exclusivamente frente a las provincias o los



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

municipios, mas no reclamable frente a la Nación. Por tal motivo, negó que pudiera existir cualquier pretensión regresiva futura contra ella.

En subsidio, arguyó que no existe estado de incertidumbre frente a la norma local cuestionada. Agregó que, en su criterio, no hay analogía con el IVA en cuanto a que son gravámenes que no recaen sobre la misma base imponible y, aunque así fuera, no existe impedimento en ello, dado que se trata de facultades impositivas concurrentes de la Nación y las provincias en cuanto a los impuestos indirectos.

- III -

La provincia del Chubut contestó la demanda a fs. 120/127, solicitando su rechazo.

En primer término, cuestionó que la vía escogida sea idónea para resolver la cuestión planteada, puesto que la norma provincial es legítima y la accionante posee otros caminos procesales, como la vía de la repetición, para hacer valer sus pretendidos derechos. Además, negó que el importe que debe pagar le produzca un daño, ya que la suma resulta ínfima en relación con los productos que comercializa, cuyos precios se expresan en dólares estadounidenses.

Recordó que la ley impugnada fue sancionada el 5 de abril de 2002, en medio de una situación de crisis económica nunca antes vivida, y con el objetivo de crear un fondo transitorio para evitar los cortes de energía eléctrica de los usuarios más empobrecidos.

Adujo que el legislador provincial fue cuidadoso al escoger sobre quién hacer recaer el peso del gravamen, y determinó que fueran los grandes usuarios ya que éstos se hallaban excluidos de tributar por la ley 1.098 mediante la cual se había establecido un fondo para obras de infraestructura del desarrollo energético cordillerano.

Con respecto a la aducida violación de la ley 23.548, señaló que si bien se trata de dos impuestos indirectos, no puede hablarse de analogía entre ellos puesto que el IVA es trasladable, afecta el consumo en general, admite crédito fiscal y es proporcional, mientras que, en cambio, el tributo local grava un consumo específico, no tiene ni genera crédito fiscal y se aplica sólo en la etapa final.

Asimismo, negó que hubiera violación a la normativa sobre hidrocarburos, ya que se trata de un gravamen general sobre los grandes consumidores de electricidad, sea cual fuere la actividad a la que se dediquen. Por otra parte, la estabilidad fiscal para el sector no puede reputarse afectada por una norma de emergencia y transitoria como es la aquí discutida.

- IV -

Considero que V.E. continúa siendo competente en virtud de lo dictaminado por este Ministerio Público el 19 de mayo de 2003.

Asimismo, debo destacar, por una parte, que la mencionada citación del Estado Nacional fue dejada sin efecto a fs. 145/146 y, por otra, que la medida cautelar solicitada fue denegada mediante auto del 11 de diciembre del 2003.

- V -

Bajo mi punto de vista, la pretensión de la actora está enderezada a dilucidar el estado de falta de certeza en que se encuentra, frente al impuesto creado por la ley local 4.845, y ante la recepción de las liquidaciones del gravamen, en especial de la intimación del 4 de octubre de 2002 (cuya copia obra a fs. 30). Por ende, la acción no sólo se funda en la interpretación de la norma local, sino también en la confrontación de la posición provincial con la ley de coparticipación federal de impuestos, por lo cual pienso que existe una controversia definida, concreta, real y sustancial que admite remedio específico a través de una decisión de carácter definitivo de V.E. (Fallos: 316:1713; 320:1556 y 2851, entre otros).

En efecto, hay una actividad fiscal explícita llevada a cabo por la provincia del Chubut, primero mediante el dictado de la ley, luego por la emisión de sendas liquidaciones del gravamen (ver copias a fs. 14/21) y, finalmente, a través de la citada intimación del 4 de octubre de 2002 en la que advierte de las consecuencias de la mora en el pago. Si bien en dicha nota no hay una expresa advertencia del inicio del juicio de apremio en caso de falta de ingreso del gravamen, ello se colige por ser la consecuencia jurídica lógica ante la ausencia de pago voluntario en término de los gravámenes locales (art. arts. 59 a 63, Código Fiscal, en este caso), sin que la demandada haya realizado manifestación alguna en el sentido de adoptar otra tesitura.

Así las cosas, a mi modo de ver nada obsta a considerar que se ha producido la totalidad de los presupuestos de hecho en que se apoya la declaración acerca de la existencia o inexistencia del derecho discutido, condición bajo la cual sólo podrá afirmarse realmente que el fallo pone fin a una controversia actual, diferenciándose de una consulta en la cual se responde acerca de la eventual solución que podrá acordarse a un supuesto de hecho hipotético (ver Fallos: 310:606 y 311:421).

Por lo expuesto en este acápite, considero que se han cumplido todos los requisitos fijados por el art. 322 del código de forma para la procedencia formal de la acción intentada.

**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

- VI -

Estimo que tampoco puede ser atendido el argumento de la accionada en cuanto pretende, si bien de manera implícita, que se declare la falta de acción por parte de la demandante al no haber agotado las instancias recursivas locales, o al sostener que la vía más apta para discutir la cuestión es el juicio de repetición.

A lo dicho en el acápite anterior respecto de la viabilidad de la acción declarativa en estos casos, he de agregar que debe destacarse que en el *sub lite* se encuentra involucrada la interpretación de normas de la vigente ley de coparticipación federal de impuestos.

Ha sostenido V.E., en Fallos: 324:4226, que el nuevo rango asignado al régimen señalado por la Convención Constituyente de 1994 y el amplio tratamiento que la Ley Fundamental le dedica después de la reforma, conducen a la conclusión de que la afectación del sistema así establecido involucra, en principio, una cuestión constitucional (cfr. cons. 8°).

En este orden de ideas, asume tal calidad la eventual violación, por parte de una provincia, de ejercer la función legislativa conforme al compromiso allí asumido, aunque esta transgresión pueda también exteriorizarse como un conflicto entre dos leyes locales. En efecto, la Constitución Nacional establece la imperativa vigencia del esquema de distribución de impuestos previsto en la ley-convenio, sancionada por el Estado Nacional y aprobada por las provincias, la que “no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada”, de modo que una hipotética transgresión a la ley local de adhesión -y, por ende, a dicha norma federal-, se proyecta como una afectación de las nuevas cláusulas constitucionales, sin que en ello incida el carácter local de la norma mediante la cual pudiera efectivizarse la alteración del sistema vigente en el orden nacional.

Desde este punto de vista, V.E. manifestó que no existe obstáculo para que el Tribunal conozca en su instancia originaria, pues el conflicto -tal como ha sido planteado por la actora en su demanda- no involucra cuestiones cuyo tratamiento corresponda a los tribunales locales, más allá de la naturaleza de las leyes que confrontan con la norma federal y con las cláusulas constitucionales que rigen el tema (Fallos: 324:4226, cons. 13°).

Por último, y tal como sostuvo este Ministerio Público al dictaminar *in re* “El Cóndor Empresa de Transportes S.A. c/ Provincia de Buenos Aires” (Fallos: 324:4226), y reiteró en ocasión de dictaminar para los casos cuyas sentencias están recogidas en Fallos: 327:1051, 1083 y 1108, esta solución no puede interpretarse como limitación de las autonomías provinciales, toda vez que la Corte constituye el fuero natural de las provincias

argentinas (arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional) y sus competencias -por provenir de la propia Ley Fundamental- no son susceptibles de ampliarse ni de restringirse o modificarse, mediante normas legales (Fallos: 180:176; 270:78; 280:176; 302:63; 308:2356; 310:1074; 314:94 y 240; 315:1892; 316:965, entre muchos otros).

- VII -

Con relación al fondo del asunto discutido, el primer argumento que esgrime la actora estriba en sostener la inconstitucionalidad de la gabela local, dado que no respeta las limitaciones asumidas por la provincia del Chubut cuando adhirió a la ley 23.548.

En síntesis, arguye que el impuesto de 90 centavos de peso por cada kilovatio por hora que consuman aquellos cuya facturación sobrepase los 2.500 kilovatios por hora mensuales, guarda sustancial analogía con el impuesto al valor agregado y, por ende, implica una violación a lo acordado en el inc. b) del art. 9º de la ley citada.

Para el estudio de esta cuestión, en efecto, hay que partir de la indicada norma de la ley 23.548 en cuanto establece, como obligación asumida por cada provincia al momento de adherir al sistema nacional de coparticipación impositiva -por sí y por sus municipios y organismos administrativos de su jurisdicción- no aplicar "... gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley". El objeto de esta obligación se extiende, en el segundo párrafo de este inciso, a la abstención de gravar con cualquier tipo de tributos -salvo tasas retributivas de servicios efectivamente prestados- "las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos".

De manera preliminar, debo señalar que, bajo mi óptica, no hay duda de que la energía eléctrica es una "materia imponible" que, como tal, resulta objeto de gravamen por parte del IVA, y también del tributo local cuestionado, situación que de por sí implica un incumplimiento sustantivo del régimen acordado.

Pero más allá de ello, creo que también es preciso determinar si existe o no analogía entre ambas figuras tributarias, tal como denuncia la actora.

El concepto de analogía que contiene la ley convenio vigente constituye, sin duda alguna, el mecanismo técnico jurídico sobre el que pivota el régimen de coparticipación en cuanto tiende a evitar la doble o múltiple imposición interna, dentro de nuestra forma federal de Estado, establecida en el art. 1º de la Carta Magna.

Para un adecuado enfoque de la cuestión, debo recordar que si bien la reforma constitucional de 1994 dejó expresamente en claro la concurrencia de la Nación y de las provincias en cuanto a la facultad de establecer impuestos indirectos (art. 75, inc. 2º), este



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

tema había quedado definitivamente zanjado en nuestro derecho positivo tras el pronunciamiento de V.E. del 28 de septiembre de 1927, *in re* "Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada contra la Provincia de Buenos Aires, por repetición de pago de impuestos" (Fallos: 149:260). Por ende, la reforma constitucional sólo se limitó a aclarar aún más esta posibilidad. Por ende, insisto, no está en discusión aquí que tanto la Nación como la provincia tienen facultades concurrentes en materia de imposición indirecta sino, precisamente, la determinación de los límites que las jurisdicciones se han autoimpuesto mediante el pacto intrafederal que implica la ley convenio 23.548.

Por ello, es preciso hallar el alcance del concepto de "analogía", vinculado al sistema de coparticipación impositiva, y estimo que debo comenzar indicando que fue el fruto de una evolución legislativa coherente. Si bien las leyes 12.139, 12.956 y 14.390 fueron estableciendo como obligación asumida por parte de las provincias adheridas la de no aplicar gravámenes locales "de naturaleza igual a los involucrados" en el régimen (art. 4º, inc. 1º, ley 12.956), o de no gravar por vía de impuesto, tasa, contribución u otro tributo, las materias imposables sujetas a impuesto interno nacional (art. 9º, inc. b), su aparición ocurrió recién con la sanción de la ley 14.788 (art. 8º, inc. b) y, a partir de ese momento, su recepción continuó mediante las leyes 20.221 y la actualmente en vigor.

Más allá de la acepción que pueda tener el vocablo "analogía" en nuestro ordenamiento jurídico en general, aquí es menester no sólo determinarla a los fines tributarios, sino a aquellos más específicos que son los objetivos perseguidos por la ley de coparticipación, en cuanto a evitar la doble o múltiple imposición interna, mal que precisamente fue el denunciado por esa Corte en el precedente citado de Fallos: 149:260.

Estimo que en este ámbito adquiere particular relevancia la opinión de Dino Jarach, expresada al momento de redactar un Anteproyecto de Ley de Unificación y Distribución de Impuestos (Coparticipación provincial en impuestos nacionales, Capítulo II, publicación del Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires, 1966, páginas 183 y ss.). En el texto normativo propuesto como colofón de su investigación, expresó el autor citado con respecto a la analogía que "*Sin perjuicio de la valoración de la circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imposables o definiciones más amplias que comprendan los hechos imposables de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imposables, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante*

*para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia substancial, total o parcial, de hechos impositivos o bases de medición.”*

A través de estas palabras, tengo para mí que resulta nuclear en la inteligencia de nuestra ley 23.548 que la analogía no requiere una completa identidad de hechos impositivos o bases de imposición, sino una coincidencia “sustancial”.

Tal interpretación explica, a mi modo de ver, que el propio legislador dejase fuera del ámbito de la prohibición de analogía, aunque circunscriptos a materias concretas y a reglas más o menos estrictas, los impuestos sobre la propiedad inmueble, sobre la propiedad automotor, sobre los ingresos brutos, de sellos y a la transmisión gratuita de bienes (tercer párrafo, *in fine*, inc. b, del art. 9º de la ley de coparticipación).

Con la aplicación de esta herramienta hermenéutica, estimo que le asiste razón a la actora, en cuanto a que el tributo local impugnado guarda “sustancial analogía” con el IVA, sin que los intentos en contrario realizados por la parte demandada puedan arribar a buen puerto.

En efecto, el hecho imponible del IVA –en lo que ahora interesa, vinculado con la transferencia de energía eléctrica- está definido en el art. 1º, inc. a, de la ley 23.349 (t.o. en 1997 y sus modificaciones) en cuanto se realice la venta de cosa mueble situada o colocada en el territorio del país, efectuada por quien sea sujeto pasivo del gravamen (en los términos del art. 4º, incs. a, b, d, e y f, de la ley). Es decir, la venta de energía eléctrica realizada por un sujeto pasivo (en este caso, la empresa que proveyó de energía eléctrica a la actora).

Paralelamente, en el caso de la gabela local, del art. 3º de la ley 4.845 se colige que el hecho imponible es el consumo de energía eléctrica en cuanto supera los 2.500 megavatios por hora mensuales- dentro del territorio provincial.

Considero que está claro que ambos son tributos que gravan el consumo, si bien el IVA tiene un aspecto material y subjetivo más amplio que el tributo local aquí cuestionado. En cuanto a los hechos impositivos señalados, resulta prístino que en ambos casos quedan configurados con la venta de la energía eléctrica –cosa mueble en los términos del art. 2.311 del Código Civil-, si bien en un supuesto se grava mediante la alusión al “consumo” (ley local) y en otro mediante la propia “venta” (IVA). En otras palabras, la adquisición de la energía eléctrica por la actora, que es un único fenómeno con aspectos jurídicos y económicos uniformes, aparece gravada así doblemente, al apreciársela por un lado como un consumo, y por otro como el resultado de una venta.



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

Las diferencias que pueden apreciarse en los aspectos subjetivos y de conformación de la base imponible tampoco se yerguen como óbice para apreciar esta sustancial identidad. En el primer caso, porque si bien formalmente el sujeto pasivo del IVA por la energía vendida es la empresa que provee de ésta a la actora, ello no quita que quien es efectivamente incidida por el gravamen –al menos en lo que respecta a esta etapa de comercialización del producto, que para la actora es un insumo dada su alegada actividad hidrocarburífera- es la adquirente (Fallos: 316:1533, cons. 6 y 7). Y, por otro lado, en lo que hace a la base de imposición, puesto que ello no es determinante de la inexistencia de analogía en los términos *supra* expresados.

- VIII -

Con lo hasta aquí indicado basta para hacer lugar a la demanda y, por lo tanto, se torna inoficioso entrar en el estudio de argumento de la actora basado en la violación de las garantías establecidas por las leyes 17.319 (art. 56, inc. a), 23.696 y 24.145, y sus respectivas normas reglamentarias y demás concordantes sobre la materia de los hidrocarburos.

Sin perjuicio de ello y por relacionarse estrechamente con lo estudiado en el acápite anterior, estimo prudente añadir, en virtud del principio *iuria novit curia* (Fallos: 317:182, y 327:1638, disidencia del Dr. Fayt, con remisión al dictamen de este Ministerio Público) que, más allá de las normas alegadas por la actora en su demanda, y dado que el tributo local enjuiciado es un impuesto específico sobre el consumo de energía eléctrica, la decisión de la provincia de establecerlo se alza contra otro compromiso por ella adquirido, al suscribir el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, del 12 de agosto de 1993 (aprobado por decreto del Poder Ejecutivo 1.807/93 y ratificado por el art. 33 de la ley 24.037; y, en el ámbito local por la ley 3.768).

En efecto, en el punto Primero del mentado acuerdo, convinieron todas las partes en la adopción de políticas uniformes que armonicen y posibiliten el logro de la finalidad común de crecimiento de la economía nacional y de reactivación de las economías regionales. En lo que aquí interesa, en el inc. 2), acordaron derogar de inmediato los impuestos provinciales específicos que graven la transferencia –entre otros objetos- de energía eléctrica, excepto que se trate de transferencias destinadas a uso doméstico.

La eliminación convenida, de forma clara y tajante, es operativa de pleno derecho (Fallos: 322:1781, considerando 5º) y, en tanto dicho pacto no sea denunciado por alguna de las partes, implica el mantenimiento de la situación acordada e impide, a mi entender, el establecimiento de un tributo como el aquí cuestionado.

- IX -

Considero, por lo dicho, que cabe hacer lugar a la demanda.

Buenos Aires, *Lo* de febrero de 2007

ES COPIA

LAURA M. MONTI

*Fernando Zayat*  
FERNANDO ZAYAT  
PROSECRETARIO JEFE ADJUNTO  
PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN

*25/08/06*