

GASNOR S.A. C/ SALTA, PROVINCIA DE s/ acción declarativa de certeza.

S.C. G.629, L.XLIII.

(JUICIO ORIGINARIO)

Procuración General de la Nación

Suprema Corte :

- I -

A fs. 143/171 vta., Gasnor S.A. promovió la presente acción declarativa de certeza contra la provincia de Salta, a fin de que: 1) se haga cesar el estado de incertidumbre que le genera la existencia de mandatos contrapuestos en cuanto a la manera en que corresponde que distribuya la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos entre las jurisdicciones en las cuales desarrolla su actividad, ya que la provincia demandada considera que ha de repartirse de conformidad con lo previsto en el art. 9º del Convenio Multilateral (CM, en adelante), mientras que las provincias de Tucumán, Jujuy y Santiago del Estero la obligan a hacerlo según el régimen general del art. 2º de ese pacto; y, 2) declare la improcedencia, por ilegítima e inconstitucional, de la pretensión fiscal de la provincia de Salta ya que no es aplicable a su parte lo previsto por el art. 9º CM, porque no es una empresa de transporte.

Expuso que obtuvo la licencia para la prestación del servicio público de distribución de gas natural por redes en el noroeste del país (concedida por el decreto 2.452/92), tarea que ha realizado desde la toma de posesión el 28 de diciembre de 1992. Adujo que es contribuyente en las cuatro provincias citadas y que, por ende, aplica el CM, distribuyendo su base entre ellas según los parámetros del régimen general.

Indicó que la Dirección General de Rentas de la demandada le determinó de oficio ciertas diferencias en el impuesto local a las actividades económicas por los periodos fiscales 1/97 a 6/05, mediante las resoluciones 449/03, 702/05 y 47/06, al cuestionar la atribución de los ingresos obtenidos en virtud de un contrato con Pluspetrol Energy S.A. por la prestación de servicios en condiciones especiales bajo licencia de distribución de gas por redes. Las resoluciones 571/06 del Ministerio de Hacienda y Obras Públicas y el decreto 2.847/06 del Poder Ejecutivo local confirmaron los actos anteriores y, por ende, agotaron la vía administrativa. Agregó que se vio compelida a abonar, bajo protesto, las diferencias reclamadas hasta el 31/8/06, en el expediente 152.087/06, mediante el cual la demandada le había iniciado un juicio de apremio.

Informó que, además de recurrir administrativamente dicha determinación dentro de la jurisdicción salteña, también acudió ante los órganos jurisdiccionales del CM. Sin embargo, la Comisión Arbitral (CA, en adelante) avaló la errada tesitura de la provincia de Salta mediante la resolución 24/04, la que fue ratificada oportunamente por

la Comisión Plenaria (CP, en adelante) por su resolución 3/05, en contravención al marco jurídico regulatorio de la actividad de transporte y distribución de gas fijado por la ley federal 24.076. En efecto, sostuvo que la CA se fundó en la resolución interpretativa CA 56/95, la que es de aplicación específica para las empresas transportadoras de gas, supuesto ajeno al suyo.

Sin perjuicio de lo anterior, recordó que las tres jurisdicciones restantes insisten en que ella ha de tributar distribuyendo la base imponible de acuerdo con el régimen del art. 2° CM, motivo por el cual solicitó su citación como terceros (arts. 94 y cc. del CPCCN).

En lo atinente a la sustancia del asunto, expresó que, de acuerdo con el art. 12 de la ley 24.076 es “*distribuidor*” de gas por redes, supuesto ajeno al de “*transportista*”, definido en el art. 11, siendo ambos *status* de imposible asimilación. En efecto, el transporte de gas natural se efectúa mediante instalaciones fijas, de alta presión, que llevan ese producto desde las cuencas sedimentarias hasta los centros de consumo, lugar donde comienza la tarea de las redes de distribución, mediante ramales de alimentación y luego por redes de baja presión en las ciudades en las cuales el servicio está disponible.

Reseñó que contrata con Transportadora de Gas del Norte (TGN) el gas que luego distribuye a sus usuarios. Asimismo, puede utilizar la capacidad de transporte adquirida a la empresa transportista, permitiendo a sus usuarios el acceso a ella en las condiciones fijadas por la reglamentación, sin que se modifique su condición subjetiva de “*distribuidora*”, ya que en todos los casos quien materialmente hace la función de transporte es TGN, operando los ductos y trasladando el gas desde el punto de recepción en boca de pozo hasta el de entrega en el cual es tomado por la distribuidora o el gran usuario en su caso.

En ese orden de ideas, puntualizó que, en ciertos supuestos, determinados usuarios están habilitados para comprar el gas directamente a los productores -y no a los distribuidores-, contratando su propia capacidad de transporte sea con el transportista (TGN) o bien solicitar a la distribuidora -como en este caso- que se le permita acceder a su capacidad, empleando para ello su red de distribución, si no dispone de una vinculación física directa con el gasoducto operado por la transportista. Se trata de un servicio en condiciones especiales, que no conmueve su *status* de distribuidora, ya que actúa como una cargadora más en el sistema de transporte de TGN.

Procuración General de la Nación

En el caso puntual de su contrato con Pluspetrol Energy S.A., motivo del ajuste por parte de la demandada, expresó que Gasnor S.A. recibía de TGN, en el punto de entrega, el gas de propiedad de la primera -adquirido por su cuenta a terceros-, que luego le hacía llegar empleando su red de distribución hasta las instalaciones de ésta, sin que pudiera operar ni interferir en el sistema de transporte que está en manos de TGN. Explicó que si bien cobra a su cliente una tarifa que incluye los dos servicios, la parte correspondiente al transporte es traspasada a TGN, de acuerdo con lo normado por los arts. 37 de la ley 24.076 y 37 del decreto 1.738/92.

Por último, destacó que la postura del fisco demandado no sólo es contraria a la ley 24.076 y sus normas reglamentarias, sino que también se alza contra el texto del art. 9º CM, en cuanto éste resulta aplicable para “empresas de transporte” y no para la actividad específica de transporte.

- II -

V.E. se declaró competente para entender en este asunto a fs. 175, de acuerdo con lo dictaminado por esta Procuración General a fs. 173/174 vta. Asimismo, ordenó la citación como terceros, en los términos de los arts. 94 y cc. de las provincias de Tucumán, Santiago del Estero y Jujuy.

- III -

A fs. 185/191, Gasnor S.A. amplió la demanda, denunciando como hecho nuevo el dictado de la resolución general 2/2008 de la CA, en cuyo art. 1º se dispuso interpretar, con carácter general, que el servicio de “*traslado*” de gas por gasoductos se halla comprendido en el régimen general del CM, por lo que los ingresos brutos totales de los contribuyentes que se dediquen a esa actividad han de repartirse de acuerdo con el art. 2º del CM.

Más tarde, a fs. 195/199, volvió a ampliar la demanda, denunciando el dictado de la resolución general interpretativa 12/2008 de la CA, que estableció que, debido a las particularidades de la actividad del servicio de “*traslado*” de gas, los ingresos han de asignarse a la jurisdicción de origen del traslado, en tanto que los gastos se atribuirán a aquella en que efectivamente se soporten. Respecto de esta última

resolución, denunció que la CA implementó un mecanismo diverso al contenido en el CM, por lo cual la situación de incertidumbre alegada en la demanda se ve incrementada.

- IV -

A fs. 423/425 vta., la Provincia de Tucumán contestó su citación, exponiendo su postura ante el asunto. Indicó que, a su juicio, el art. 9° del CM es un régimen especial que no rige la actividad objetiva de transporte, sino a las "empresas" cuya primordial actividad es el transporte, remarcando que se puede tratar de pasajeros o de cargas.

Según su criterio, además, Gasnor S.A. no es una empresa de transporte, por lo que debería continuar tributando de acuerdo con el régimen general del citado pacto.

- V -

La Provincia de Jujuy hizo lo propio a fs. 431/446. Indicó que, de acuerdo con las pautas de la ley 24.076 y de sus normas reglamentarias, Gasnor S.A. no es "transportista" de gas, sino una "distribuidora".

Dijo que si bien no le ha practicado una determinación de oficio a la actora, la eventual repetición que ésta pudiera intentar contra ella, en virtud de la corrección en la distribución de la base imponible promovida por Salta, no le sería concedida administrativamente ya que debe pagarle el gravamen de acuerdo con su actividad, que es la de distribución de gas.

- VI -

A fs. 454/461, la Provincia de Santiago del Estero respondió la citación cursada. Indicó que Gasnor S.A. no le vendió gas a Pluspetrol Energy S.A., sino que contrató con TGN la carga del gas desde los yacimientos hasta el sistema de distribución, y que luego lo trasladó por su red de distribución hasta el domicilio del consumidor.

Procuración General de la Nación

Coincidió con las otras dos provincias terceristas en cuanto a que el art. 9º del CM se aplica subjetivamente para empresas de transporte. Añadió que la Resolución 56/95 CA (posteriormente art. 24 de la resolución general 1/07), interpretó que el traslado de gas por gasoductos era actividad de transporte, y que se debía aplicar a su respecto el art. 9º del CM, pero sin ampliar su alcance a las empresas distribuidoras, las que deben seguir dividiendo su base de acuerdo con el régimen general.

- VII -

La Provincia de Salta contestó la demanda a fs. 465/473, solicitando su rechazo. Indicó que en los contratos firmados por la actora con Pluspetrol Energy S.A. queda en claro que se compromete a transportar el gas, propiedad de ésta, desde el punto de cabecera del Gasoducto Norte (Campo Durán, Salta) hasta el punto de entrega ubicado en la Progresiva km 599, percibiendo una determinada contraprestación por cada metro cúbico. Es decir que se trata de un servicio de transporte de gas, más allá de que no esté habilitada para ello de acuerdo con el art. 11 de la ley 24.076 negando, a la vez, que la actora, en su carácter de "distribuidora", no pueda realizar actividad de "transporte" de gas.

Añadió que, de acuerdo con el art. 17 del decreto 2.255/92, la distribuidora puede prestar a sus clientes el servicio de transporte, contratando la capacidad necesaria a tal fin con la transportista, estando el cliente obligado a aceptar las condiciones aplicables con relación a dicho servicio.

Rechazó que el art. 9º del CM tenga una aplicación meramente subjetiva para empresas de transporte, sino que encuadra en él toda actividad que involucre el traslado de personas o mercancías.

Con respecto al transporte de gas, recordó que la resolución 56/95 CA, ratificada por la resolución 9/95 CP, interpretó con carácter general que el servicio de traslado de gas por gasoductos está comprendido en el art. 9º del CM, por lo que corresponde asignar el 100% de los ingresos derivados de la prestación de ese servicio a la jurisdicción de origen del viaje.

Señaló que, con carácter previo a la interposición de esta demanda, la actora sometió el tratamiento de la cuestión ante los órganos de aplicación del CM, y que éstos se expidieron de forma contraria a su pretensión mediante las resoluciones

24/04 CA y 3/05 CP, encuadrando su actividad, en lo relativo al contrato con Pluspetrol Energy S.A., al considerar, en síntesis, que Gasnor S.A. había prestado servicio de transporte.

- VIII -

A fs. 490/490 vta., la Provincia de Salta contestó el traslado sobre los hechos nuevos denunciados por la actora oportunamente.

Informó que las resoluciones generales 2/08 y 12/08 CA, y 7/08 CP no se encuentran en vigor, porque fueron dejadas sin efecto por las resoluciones 7/09 y 8/09 CP, que restablecieron la vigencia del criterio sentado originalmente por la resolución general interpretativa 56/95 CA, motivo por el cual estimó que la situación jurídico tributaria del transporte de gas no ha variado.

- IX -

A fs. 495/498 vta., la actora también denunció como otro hecho nuevo el dictado de las citadas resoluciones 7/09 y 8/09 CP, en las cuales dicho órgano de aplicación del CM, haciendo lugar a sendos recursos de apelación interpuestos por TGN, dejó sin efecto lo anteriormente dispuesto por las resoluciones generales CA 2/08 y 12/08, restableciendo el criterio de la resolución general 56/95.

- X -

A mi modo de ver, V.E. continúa siendo competente para entender en estos autos, a tenor de lo dictaminado a fs. 173/174 vta., y lo resuelto a fs. 175.

- XI -

Tampoco encuentro óbice al planteamiento del asunto por medio de una acción declarativa de certeza, a pesar de haberse acudido ante los órganos de aplicación del CM en un caso concreto (resoluciones 24/04 CA y 3/05 CP), ya que, como es pacífica jurisprudencia del Tribunal, el acceso a su jurisdicción originaria, por provenir

Procuración General de la Nación

de la propia Constitución Nacional, no se halla subordinado, en aquellos supuestos en los que surte en razón de la materia o de las personas, al cumplimiento de requisitos exigidos por las normas locales (arg. Fallos: 273:269; 279:33; 285:209; 304:1129; 307:1302, entre muchos otros).

Por otra parte, el hecho de que la actora haya abonado la suma reclamada por la demandada no obsta a la procedencia de la vía ya que los tributos involucran obligaciones cuya fuente es un acto unilateral del Estado -justificado por el poder tributario que la Constitución le otorga a las legislaturas provinciales- y que su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece, a tales efectos, de toda eficacia (arg. Fallos: 318:676, cons. 8º). Además, en la especie, dicho pago no fue realizado de manera espontánea ni mucho menos voluntaria, sino en el marco de una ejecución fiscal, supuesto que lo pone al margen de la pauta sentada por V.E. en el precedente de Fallos: 328:3356.

- XII -

Despejados así los asuntos formales, el tema bajo discusión radica en decidir si Gasnor S.A., licenciataria del servicio público de distribución de gas, y que desarrolla su actividad económica en las provincias de Salta, Santiago del Estero, Jujuy y Tucumán -siendo, por ende, contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos sujeta al régimen del CM-, debe aplicar las pautas de su art. 2º o bien del 9º -como lo pretende la demandada- con relación a los ingresos provenientes de sus contratos con la firma Pluspetrol Energy S.A. -ver copias obrantes a fs. 48/58, 59/69, 70/81, 82/90 y 91/99-.

Debe quedar en claro que se halla fuera de debate que:

- a) Gasnor S.A. realiza una actividad económica, alcanzada por el impuesto sobre los ingresos brutos de las jurisdicciones locales demandada y terceristas;
- b) que dicha actividad se desarrolla en "*una, varias o todas sus etapas*" en más de una jurisdicción y que sus ingresos provienen "*de un proceso único, económicamente inseparable*";
- c) que, por lo tanto, Gasnor S.A. es un contribuyente que ha de aplicar las pautas del CM y que debe regirse por ellas.

Fue clara y contundente esa Corte Suprema cuando afirmó en la causa de Fallos: 306:516 -en doctrina que aún hoy permanece indiscutida- que la cláusula del inc. 13 del art. 75 de la Constitución Nacional, con relación a los impuestos locales que afectan el comercio entre las provincias, protege a los individuos cuando una ley opera o puede operar desviaciones en las corrientes de consumo de tal o cual producto de una de ellas, por crear diferencias en su tratamiento ya sea liberando de gravamen al producto local o estableciendo tasas diferentes según sea su origen. También resaltó allí que *“no puede menoscabarse el derecho primario de las provincias a formar el tesoro público con la contribución de su riqueza y cuya forma más evidente es, sin duda, su población y su capacidad de consumo”* (cons. 7º) y que *“de la inequívoca intención constitucional de eliminar los gravámenes discriminatorios infiérese la de preservar a las actividades que se desenvuelven en dos o más jurisdicciones del riesgo de que puedan verse sometidas a una múltiple imposición que las obstruya o encarezca, como resultado de aplicar tributos semejantes sobre la misma porción de la base imponible, tornándolas por tanto desventajosas con relación a otras similares desarrolladas dentro de cada provincia”* (consid. 8º).

Con relación al impuesto sobre los ingresos brutos, V.E. ha destacado el importante rol que cumple, dentro de nuestro sistema de coordinación financiera, el CM, norma a la que se refiere, por cierto, el art. 9º, inc. b), ap. I, de la ley 23.548, en cuanto prescribe la obligación de las provincias que adhieran al régimen de coparticipación vigente a suscribirlo y a respetarlo.

La relevancia del CM ya fue puesta de relieve hace tiempo por esta Procuración General, en el dictamen emitido en la causa “S.A. Dekalb Argentina v. Municipalidad de Exaltación de la Cruz” (Fallos: 295:281), al advertir -frente al desconocimiento por parte de ese municipio de las normas del CM entonces vigente- que su acatamiento se vincula a los intereses generales del país, tanto como los de cada provincia.

En este orden de ideas, tal como expresé en el dictamen vertido en la causa M.921, L.XLII, “Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones”, del 29 de julio de 2009, *“el CM se inserta en el mecanismo del Código Fiscal de cada jurisdicción para posibilitar la determinación de la base imponible de los contribuyentes que realicen*

Procuración General de la Nación

actividades -en una, varias o todas sus etapas- en dos o más jurisdicciones pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas (arg. art. 1º, primer párrafo, del CM)". Es decir, ante un hecho imponible idéntico, realizado en más de una jurisdicción, el CM se encarga de **distribuir** la base imponible entre cada una de ellas.

En efecto, ha establecido con claridad esa Corte que el CM tiene por finalidad "*evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal*" (Fallos: 208:203), fijando una determinada esfera de imposición para cada una de las jurisdicciones en las que la actividad se desarrolla (arg. Fallos: 298:392; 329:5).

- XIV -

A la luz de lo expresado, y en lo que al *sub lite* se refiere, tengo para mí que la hermenéutica sustentada por la provincia de Salta, que considera que la actora ha realizado una actividad de "transporte" de gas y, por ende, la coloca bajo los cánones del régimen especial de distribución de base imponible del art. 9º CM, no se ajusta ni a la letra ni al espíritu de dicho precepto, ni a la mecánica general que rige la lógica aplicación del CM.

En efecto, el art. 9º del CM fue establecido para "*empresas de transportes de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones*" de manera tal que "*cada una*" podrá gravar "*la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje*".

Esta mecánica de distribución obedece al hecho de que las operaciones realizadas por empresas de transporte presuponen, por lógica, un viaje de ida y uno de retorno en similares condiciones, de manera tal que ambas jurisdicciones comparten las características de ser origen y destino -respectivamente a la ida y a la vuelta del viaje-, razón por la cual la base es distribuida entre ellas, quedándose cada una de las jurisdicciones involucradas con el 100% de los ingresos percibidos o devengados en su correspondiente viaje de ida, respetándose así el espíritu del CM de distribuir los ingresos entre las jurisdicciones donde la empresa desarrolla su actividad.

Por el contrario -y más allá de la calificación de "transporte de gas" dada por las partes al contrato celebrado entre Gasnor S.A. y Pluspetrol Energy S.A., en el marco técnico de la ley 24.076 y sus reglamentos-, es claro para mí que Gasnor S.A. no vende los pasajes, ni realiza los fletes previstos en el art. 9º CM, sino una actividad materialmente diversa a la allí contemplada, consistente en trasladar gas natural por la red de ductos de su concesión, indefectiblemente desde el punto en que la "transportista" (TGN en el caso) le hace entrega, hasta el lugar convenido con sus clientes, dentro del área asignada (decreto 2.452/92).

Es evidente que ello involucra una actividad físicamente unidireccional -en cuanto ese traslado se realiza siempre en el sentido indicado-, con un único "origen" y sin posibilidad de un retorno a través del mismo recorrido, que implique desandar el camino, es decir hacerlo en sentido inverso, de forma tal que otra jurisdicción pueda, por aplicación del mismo criterio en forma simétrica, compartir la base imponible.

Por ello es que afirmo que la inteligencia asignada por la demandada coloca a este singular caso a extramuros de la mecánica general que rige la lógica aplicación del CM, puesto que, paradójicamente, al atribuir de manera indebida toda la base imponible al "lugar de origen del viaje" (art. 9º CM), sitúa a Gasnor S.A. sólo -y permanentemente- en jurisdicción de la provincia de Salta, transformándola de hecho en un contribuyente local, sin permitir la preceptiva distribución de la base entre todas aquellas provincias en las que ella se desempeña económicamente (arg. Fallos: 298:392; 329:5).

Es doctrina de V.E. que las normas han de ser interpretadas considerando armónicamente la totalidad del ordenamiento jurídico y los principios y garantías de raigambre constitucional, para obtener un resultado adecuado, pues la admisión de soluciones notoriamente disvaliosas no resulta compatible con el fin común tanto de la tarea legislativa como de la judicial (Fallos: 255:360; 258:75; 281:146, entre muchos otros). Ello así, porque no debe prescindirse de las consecuencias que naturalmente derivan de un fallo toda vez que constituye uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la interpretación y su congruencia con el sistema en que está engarzada la norma (Fallos: 234:482; 302:1284).

Procuración General de la Nación

- XV -

Por lo expuesto, y de compartir V.E. lo aquí señalado, opino que corresponde hacer lugar a la demanda.

Buenos Aires, ~~30~~ de mayo de 2012.

ES COPIA

LAURA M. MONTI


ADRIANA M. MARCHISIO
Procuradora Administrativa
Procuración General de la Nación