

Buenos Aires, 26 de marzo de 2009

Vistos los autos: "Apache Energía Argentina SRL c/ Río Negro, provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", de los que

Resulta:

I. A fs. 239/256, la empresa actora promueve acción declarativa en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación contra la provincia de Río Negro, a fin de obtener la declaración de inconstitucionalidad de la ley local 3543, modificatoria de la ley 1622 de impuesto inmobiliario (t.o. por decreto 384/02), en cuanto considera alcanzado por ese gravamen también a "la ocupación de inmuebles o subinmuebles en virtud de permisos de exploración, concesiones y otros derechos de explotación y de transporte y distribución de hidrocarburos líquidos y gaseosos" (artículo 2º, inciso e), y declara contribuyentes a los permisionarios de exploración, los concesionarios y demás titulares de los derechos de explotación y de transporte y distribución de hidrocarburos líquidos y gaseosos" (artículo 8º, inciso e).

Observa que tales disposiciones lesionan lo dispuesto en la ley 17.319 de hidrocarburos, del 23 de junio de 1967 (artículo 56); la ley 23.548 de coparticipación federal de impuestos, del 7 de enero de 1988 (artículos 2º, inciso b y 9º, inciso b); el Pacto Federal de Hidrocarburos, del 14 de noviembre de 1994; el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1993; los artículos 2311, 2506 y concordantes del Código Civil; el Convenio Bilateral de Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones, celebrado entre la República Argentina y los Estados Unidos de América del 14 de noviembre de 1991 (ley 24.124); y que, en consecuencia, colisionan con los artículos

4°, 17, 31, 75 (incisos 12, 18, 19, 22 y 30) y 126 de la Constitución Nacional.

Argumenta que las nuevas disposiciones han ampliado el hecho imponible y que, en virtud de los permisos o concesiones otorgados en las áreas "Lago Pellegrini Este" y "Estación Fernández Oro", la empresa ocupa inmuebles que pertenecen a terceros, quienes pagan a su vez el mismo tributo.

Se agravia porque la norma local vulnera lo dispuesto en la ley federal 17.319 que, en su artículo 56, inciso a, establece que los titulares de permisos de exploración y concesiones de explotación "Tendrán a su cargo el pago de todos los tributos provinciales y municipales existentes a la fecha de la adjudicación"; durante su vigencia, las provincias y municipalidades no podrán gravar a sus titulares con nuevos tributos ni aumentar los existentes. Explica que la estabilidad fiscal, reconocida en dicha ley federal, constituye una garantía de tipo contractual para el sector petrolero que, por ende, implica una limitación a las facultades impositivas del Estado durante el plazo de la concesión o el permiso; entiende que la reforma que impugna no es aplicable retroactivamente a las relaciones jurídicas existentes a la fecha de su sanción.

Se agravia, asimismo, en que a la luz de lo dispuesto en la ley 23.548, de coparticipación federal, el gravamen se superpone al denominado impuesto nacional a la ganancia mínima presunta.

Aduce además que, al no establecer cómo se determinaría la base imponible, se vulnera el principio de legalidad en materia tributaria (artículos 4°, 17 y 75, incisos 1° y 2° de la Constitución Nacional), extremo que permitió al fisco provincial determinar su monto en forma arbitraria. Manifiesta que la Dirección General de Rentas de la Provincia de Río

Negro, mediante la nota 226/02, del 24 de mayo de 2002, la intimó a que detalle sus bienes, con la correspondiente valuación; y, que, no obstante su oposición expresa, el 23 de marzo de 2003, recibió la cédula n° 245/03, por la cual se lo intimó al pago del tributo que impugna.

Dice que los establecimientos de hidrocarburos han sido calificados como de utilidad nacional y se hallan amparados por el artículo 75, inciso 30, de la Constitución Nacional.

Solicita la citación como tercero del Estado Nacional, en los términos del artículo 94 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, por ser la autoridad de aplicación de la ley de hidrocarburos.

Requiere, por último, la concesión de una medida cautelar de no innovar, tendiente a impedir que la provincia demandada le promueva ejecución judicial.

II. A fs. 286/307, la provincia de Río Negro contesta la demanda y solicita su rechazo.

Afirma, en primer lugar, que la vía elegida por la demandante resulta improcedente, al no existir una situación de incertidumbre que le ocasione un perjuicio cierto, y que, dado el carácter excepcional y subsidiario de la pretensión declarativa de certeza, debió haber interpuesto la acción de repetición prevista en el artículo 63 del código fiscal local, previo pago del importe reclamado.

En lo atinente al fondo de la cuestión, sostiene que no existe contradicción entre las disposiciones de las leyes 17.319, 24.145, 23.548 y la ley provincial 3543. Afirma así que, según los arts. 2311 y concordantes del Código Civil, debe entenderse que los activos gravados, en cuanto a su naturaleza jurídica, constituyen bienes inmuebles por accesión física o moral.

En tal sentido, arguye que la aplicación del impuesto inmobiliario por parte de la provincia no violenta el principio de estabilidad tributaria, consagrado en la ley 17.319, puesto que aquél es preexistente a la entrada en vigencia de esta última y en modo alguno puede considerarse que la reforma introducida por la ley provincial 3543 consiste en un nuevo tributo, pues ello implicaría confundir la creación del impuesto con las decisiones y acciones del gobierno provincial dirigidas a su aplicación, en tanto se trata en rigor de la definición de los alcances de un tributo ya existente.

Observa que el texto normativo atacado no resulta inconstitucional a tenor de los artículos 75, inciso 12, y 126, de la Constitución Nacional, dado que es facultad de las provincias, en forma exclusiva y permanente, recaudar y legislar sobre impuestos directos. Asimismo, indica que la ley 3543 sigue el criterio de base establecido en el Código de Minería que inscribe el subsuelo en la categoría de inmueble.

Añade, por último, que el fisco provincial no entorpece el ejercicio de competencias del Congreso conferidas en el artículo 75, incisos 18 y 19, de la Constitución Nacional, en virtud de que aquel hace uso de facultades no delegadas al Gobierno Federal, con arreglo al artículo 121 de la Ley Fundamental.

III. A fs. 309/319, el Estado Nacional contesta la citación ordenada por el Tribunal a fs. 263 vta.

Tras detallar el marco normativo aplicable a la controversia de autos y describir la posición de la actora con relación a la que postula su parte en la presentación que realiza, comparte en términos generales los argumentos desarrollados en la demanda.

Así, observa que la ley local 3543 se encuentra en contradicción con las normas fiscales que integran el régimen

federal de hidrocarburos previsto en la ley 17.319, cuyo artículo 56 establece que las provincias y municipalidades no podrán gravar a sus titulares con nuevos tributos ni aumentar los existentes, y con el Pacto Federal de Hidrocarburos y el Acuerdo Fiscal entre las provincias productoras de hidrocarburos y el Estado Nacional, vulnerando de este modo el derecho federal.

Reivindica las atribuciones exclusivas de la Nación respecto a los yacimientos de hidrocarburos ubicados en la República Argentina, en mérito a que constituyen establecimientos de utilidad nacional (artículo 75, inciso 30, de la Constitución Nacional). Considera al respecto que la interferencia resultante de la norma local traduce una expansión de las pretensiones tributarias locales y configura un supuesto de gravedad institucional, al violentar el principio de supremacía del artículo 31 de la Ley Fundamental.

IV. A fs. 21/22 del incidente sobre medida cautelar, el Tribunal rechaza dicha pretensión y de conformidad con el dictamen del señor Procurador General de la Nación, declara su competencia para conocer en el caso.

V. A fs. 333, el Tribunal declara la cuestión como de puro derecho.

VI. A fs. 337/341, dictamina el señor Procurador Fiscal subrogante sobre las cuestiones constitucionales planteadas en el sub lite.

Considerando:

1°) Que este juicio corresponde a la competencia originaria de esta Corte en virtud de lo dispuesto en los artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional.

2°) Que la actora persigue que se declare inconstitucional la ley 3543 de la provincia de Río Negro, modificatoria de la ley 1622 de impuesto inmobiliario (t.o. por de-

creto 384/02), en cuanto considera alcanzado por dicho tributo a la ocupación de inmuebles o subinmuebles en virtud de permisos de exploración, concesiones y otros derechos de explotación y de transporte y distribución de hidrocarburos líquidos y gaseosos, y declara contribuyentes a los titulares de esos derechos.

3°) Que con particular referencia a la naturaleza de la acción intentada cabe recordar la tradicional doctrina establecida por esta Corte en conocidos y reiterados precedentes, con arreglo a la cual la procedencia de esta instancia está condicionada a que la situación planteada en la causa supere la indagación meramente especulativa o el carácter simplemente consultivo para configurar un "caso", que busque precaver los efectos de un acto en ciernes al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal (Fallos: 327:1108, considerando 2°).

Desde esta premisa y después de subrayar que no se requiere un daño efectivamente consumado, el Tribunal tiene dicho que para que prospere la acción de certeza es necesario que medie: a) actividad administrativa que afecte un interés legítimo; b) que el grado de afectación sea suficientemente directo; c) que aquella actividad tenga concreción bastante (conf. causa E.348.XXXIX "Eylen S.A. c/ La Pampa, provincia de s/ acción declarativa de certeza", sentencia del 22 de marzo de 2005 y sus citas, Fallos: 328:502).

4°) Que del examen de los antecedentes acompañados por la parte actora surge que se ha dado cumplimiento a los recaudos enunciados en orden a la admisibilidad de la acción de certeza impetrada, cuando se trata, como en el sub lite, de impugnar la validez de una pretensión tributaria provincial por infringir la supremacía del derecho federal que contempla el artículo 31 de la Constitución Nacional.

En efecto, mediante la cédula de intimación n° 245/2003 la Dirección General de Rentas de Río Negro informó a la contribuyente la deuda que mantenía en concepto del impuesto inmobiliario correspondiente a las partidas y períodos que detalla, con los importes respectivos, intimándola para que cumpla con las obligaciones pendientes con más sus accesorios, con el apercibimiento de reclamar judicialmente dichas acreencias y la multa legalmente prevista (fs. 166/167). Esa comunicación configura una actividad de la administración suficientemente explícita destinada a la percepción del tributo que satisface la admisibilidad de la vía intentada.

5°) Que no obstan a la conclusión alcanzada los argumentos invocados por la representación provincial a fs. 290/294, pues la exigencia del cumplimiento previo, con sustento en el artículo 63 del código fiscal provincial, de lo que constituye el objeto de la discusión, implicaría desconocer la necesidad de tutela judicial, que en casos como el presente, tiende a dilucidar la falta de certeza suscitada entre la pretensión fiscal del estado local y la posición de la empresa contribuyente, que la resiste (Fallos: 310:606, considerando 5°). No puede obviarse, sobre el punto, la arraigada doctrina según la cual la competencia originaria del Tribunal no puede quedar subordinada al cumplimiento de los requisitos exigidos por las leyes locales (Fallos: 323:1206, considerando 2°, y causa E.240.XXXVI "Esso S.A.P.A. c/ Santiago del Estero, provincia de s/ acción declarativa", pronunciamiento del 1° de noviembre de 2005).

6°) Que después de dejar en claro la concurrencia de los recaudos que habilitan la jurisdicción constitucional del Tribunal, cabe señalar que, no obstante, es extraño al Poder Judicial juzgar acerca de la oportunidad o conveniencia de los

instrumentos fiscales elegidos por el legislador o sobre la eficacia de los medios escogidos para alcanzar los fines propuestos, por lo que su cometido ha de limitarse a decidir si, en los casos en que conoce, ha habido manifiesta incompatibilidad con los preceptos constitucionales. En ese trance y por ser la declaración de inconstitucionalidad de una ley un acto de suma gravedad institucional y la última ratio del orden jurídico (Fallos: 302:1666; 303:248, 1708, 1776; 306:1597; 310:211; 316:842), la repugnancia con la cláusula constitucional que se invoca debe ser manifiesta, clara e indudable (Fallos: 314:424; 320:1166 y 325:2600); de ahí, pues, que el Tribunal ha insistido y enfatizado desde sus primeras decisiones con respecto a que esa atribución debe ejercerse con suma prudencia.

7°) Que, asimismo, esta Corte ha destacado en reiteradas oportunidades la necesaria prescripción de reglas claras, por parte de la Nación y de los estados provinciales para establecer gravámenes y exenciones, a los que los contribuyentes deben ajustar sus conductas fiscales (Fallos: 253:332; 315:820 y 316:1115). También ha dicho que la exégesis de las leyes tributarias, sustanciales y formales, debe efectuarse mediante una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo con miras a discernir la voluntad legislativa (Fallos: 258:149; 304:203 y 329:59).

Con esta comprensión, corresponde examinar la validez constitucional de la ley provincial 3543, prescindiendo para ese tratamiento del orden en que los planteos han sido propuestos y siguiendo, en cambio, la prelación lógica que desde un orden conceptual existe entre ellos. Vale recordar, al respecto, la bien establecida doctrina según la cual los jueces no están obligados a pronunciarse sobre todas las ar-

ticulaciones de las partes, sino solamente sobre aquellas que estimen conducentes para fundar su decisión (Fallos: 308:2263; 310:272; 314:303; 324:2460; 325:1922 y 327:3157, entre muchos otros).

En esta tarea, es preciso adentrarse en el estudio del marco constitucional e infraconstitucional en el que se desenvuelve la controversia, que abarca la distribución de competencias establecida por la Ley Fundamental entre el Congreso de la Nación y los gobiernos de provincia, así como el régimen federal de hidrocarburos y las normas impositivas involucradas, a fin de discernir si las consecuencias resultantes de la aplicación de la referida ley 3543 infringen, o no, la supremacía consagrada por el artículo 31 de la Ley Fundamental (fs. 61/73).

8°) Que la ley 17.319, del 23 de junio de 1967, estableció en el artículo 56 que: "Los titulares de permisos de exploración y concesiones de explotación estarán sujetos, mientras esté vigente el permiso o concesión respectivo, al régimen fiscal que para toda la República se establece seguidamente: a) Tendrán a su cargo el pago de todos los tributos provinciales y municipales existentes a la fecha de la adjudicación. Durante la vigencia de los permisos y concesiones, las provincias y municipalidades no podrán gravar a sus titulares con nuevos tributos ni aumentar los existentes, salvo las tasas retributivas de servicios y las contribuciones de mejoras o incremento general de impuestos".

Sin perjuicio de que el artículo 124 *in fine* de la Constitución Nacional reconoce a las provincias el dominio originario de los recursos naturales existentes en su territorio, aquella disposición mantuvo vigencia. Más tarde, la reforma introducida a la ley 17.319 por la sanción de la ley 26.197 dispuso en su artículo 2° el traspaso a las provincias

de las funciones de contraparte de los permisos de exploración, las concesiones de explotación y de transporte de hidrocarburos objeto de transferencia, y las constituyó en autoridad de aplicación (artículo 6°), mas no contempló en forma expresa la modificación del texto del artículo 56. La nueva ley deja en claro que la transferencia se hará efectiva "...sin que ello afecte los derechos y las obligaciones contraídas por sus titulares" y, que "el ejercicio de las facultades como Autoridad Concedente, por parte del Estado nacional y de los Estados provinciales, se desarrollará con arreglo a lo previsto por la Ley Nº 17.319 y su reglamentación y de conformidad a lo previsto en el Acuerdo Federal de los Hidrocarburos". Asimismo, reafirma que el Poder Ejecutivo Nacional conserva la responsabilidad por el diseño de la política energética a nivel federal (artículo 2°, párrafos tercero y cuarto); extremos de los que puede inferirse la virtualidad del señalado artículo 56 en su aplicación al sub lite.

Por su parte, la ley provincial 1622, dispuso el pago del impuesto inmobiliario anual sobre los inmuebles ubicados en la provincia de Río Negro, por la propiedad o posesión a título de dueño de todo inmueble; el uso especial de hecho y/o de derecho de inmuebles del dominio público y la tenencia o adjudicación de todo inmueble del dominio privado o de entidades autárquicas.

Ahora bien, a raíz de la modificación introducida a aquella norma por la ley local 3543, del 14 de agosto de 2001, el impuesto inmobiliario anual pasó a comprender, no sólo a los inmuebles situados en dicha provincia, sino también a los denominados "subinmuebles", consistentes según la letra de la ley, en "la parte de un inmueble que esté identificado por su extensión física y su ubicación relativa, cuyo objeto sea

definir el ámbito de aplicación de cualquier derecho real o personal a ejercer por terceros. La coexistencia de subinmuebles sobrepuestos o parcialmente coincidentes es compatible, en tanto lo sean las finalidades que los originan" (artículo 1º, párrafo segundo).

En lo que aquí interesa, según lo establecido por el nuevo texto normativo el impuesto inmobiliario recae sobre la ocupación de inmuebles o subinmuebles en virtud de los permisos de exploración, concesiones y otros derechos de explotación y de transporte y distribución de hidrocarburos líquidos y gaseosos, declarando como contribuyentes del referido impuesto a los permisionarios, concesionarios y demás titulares de estos derechos (artículos 2º, inciso e, y 8º, inciso e).

Por último, la norma sub examine faculta al Poder Ejecutivo provincial a aprobar el texto ordenado de la ley 1622, manda que cumplió mediante el dictado del decreto 384/02.

9º) Que el impuesto inmobiliario, también llamado "contribución territorial" o "contribución inmobiliaria", ha pertenecido siempre a los poderes correspondientes a las provincias. Si bien con variadas modalidades, se lo califica como un impuesto real u objetivo, por aplicarse en función del valor de la tierra y de los edificios, sin atender a las condiciones personales de los contribuyentes. Acorde con dicha noción, el hecho generador de la obligación fiscal radica en la propiedad o posesión de cada inmueble considerado aisladamente, ya que por su condición de gravamen real toma en cuenta el bien —la exteriorización catastral del inmueble— y no la situación personal del contribuyente (v. Giuliani Fonrouge, Carlos M., "Derecho Financiero", Tomo II. Ed. Depalma, Buenos Aires, 1976, pág. 970).

10) Que la representación provincial pretende que el gravamen, cuya constitucionalidad se cuestiona en autos, sea calificado como de naturaleza real.

Esa posición no está sostenida en un desarrollo argumentativo consistente, pues la circunstancia decisiva es que, más allá del *nomen juris* invocado, el genuino contenido substancial de la situación contemplada por la nueva ley trasciende de las diversas modalidades admitidas para un tributo de esta naturaleza, al extender el hecho imponible a bienes y situaciones ostensiblemente distintas de las que tradicionalmente, y por su naturaleza, han caracterizado el impuesto inmobiliario, importando por ende una alteración substancial de su configuración.

Este extremo permite afirmar, concordemente con el dictamen del señor Procurador Fiscal subrogante, que en rigor se está frente a un nuevo tributo; ello es así, en la medida en que, por un lado, recae sobre una categoría diversa de bienes, los "subinmuebles", y cuyo sujeto alcanzado es —además— no sólo el titular de una relación, jurídica o de hecho, de naturaleza real con una cosa como el propietario o poseedor a título de dueño, según definía la ley 1622 en su redacción original, sino quienes no son titulares de una relación de la naturaleza indicada con respecto a bienes raíces, como el permisionario de exploración, los concesionarios o demás titulares de los derechos de explotación y de transporte y distribución de hidrocarburos líquidos y gaseosos (v. artículo 8°, inciso e), conforme ha sido explicado.

En suma, el examen de la nueva ley provincial permite sostener con grado de certeza que, al ampliar el ámbito de aplicación material y personal característico e inherente del impuesto inmobiliario, se ha desconocido su naturaleza.

11) Que, en este sentido, el debate parlamentario

que precedió a la sanción de la ley 3543 corrobora las serias dificultades que debió enfrentar la Legislatura para calificar a ese tributo como inmobiliario, con respecto a los reparos jurídicos que venía oponiendo la Dirección General de Rentas de la Provincia de Río Negro al plantear la necesidad de “alguna redefinición de conceptos” con relación al hecho imponible y a la noción de inmueble y subinmueble, contenida en el proyecto “en términos que podrían ser invasores de lo que es una materia definida por el Código Civil”. Frente a esa objeción, el miembro informante de la mayoría, diputado Rojas, replicó que “en realidad [...] estamos tomando definiciones de la ley de fondo y en función de las definiciones de esa ley, que es el Código Civil Argentino, estamos estableciendo parámetros de aplicación del impuesto en la provincia” (v. versión taquigráfica de la sesión del 14 de agosto de 2001).

No obstante las afirmaciones del citado legislador, corresponde observar que, con sustento en el principio de la realidad económica, cuando se atribuye a un acto una denominación que no responde a su esencia jurídica es ésta la que debe prevalecer para su encuadramiento fiscal (Fallos: 287:79). En efecto, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se debe atender a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes en consonancia con aquel principio (conf. causa E.627.XXXVIII “Empresa Provincial de la Energía de Santa Fe c/ Dirección General Impositiva (T.F. 14.663)”, sentencia del 22 de febrero de 2005, Fallos: 328:130); extremo que debe prevalecer sobre la calificación o la denominación normativa que se pretenda asignar a la obligación tributaria.

12) Que con la comprensión señalada, la aplicación al caso del referido estándar lleva a considerar a la situa-

ción contemplada por la ley 3543 como la creación *ex novo* de un impuesto y, por ende, de una relación creditoria que era inexistente a la fecha de la adjudicación a Pioneer S.A. (hoy Apache Energía S.R.L.) del permiso de exploración en el área CNQ 16 Lago Pellegrini Este y de la concesión de explotación en el área Estación Fernández Oro. Al ser ello así, se ha vulnerado el principio de estabilidad tributaria consagrado en el régimen de hidrocarburos, en cuanto le garantiza a la empresa titular de dichos derechos la conservación del régimen jurídico vigente en el orden provincial en materia tributaria, al momento de su otorgamiento.

En tales condiciones, la provincia de Río Negro ha desconocido la restricción a las facultades impositivas provinciales que surge del citado artículo 56, inciso a, de la ley 17.319 y que se ve ratificada por lo establecido en el Pacto Federal de Hidrocarburos, suscripto entre el Poder Ejecutivo Nacional y los gobernadores de las provincias participantes, el 14 de noviembre de 1994 —que aprobó el proyecto de adecuación de la ley 17.319— (fs. 75/78) y el Acuerdo Fiscal celebrado, en igual fecha, entre el Estado Nacional y las provincias productoras de hidrocarburos (fs. 85/90). Por este último convenio, los gobiernos locales signatarios se comprometieron a no incrementar la carga tributaria aplicable a los permisionarios de exploración, concesionarios, y otros titulares de derechos de explotación —con los alcances propiciados por el artículo 56, inciso a— a cuya observancia se ha obligado voluntariamente la provincia demandada, al ratificar dicho acuerdo mediante la ley provincial 2877, del 3 de abril de 1995.

De ahí, pues, la conclusión de que la ley local 3543 colisiona con los artículos 31 y 75, incisos 18 y 19, de la Constitución Nacional.

13) Que no obsta a lo expresado el conocido principio con arreglo al cual la modificación de normas por otras posteriores no da lugar a cuestión constitucional en la medida en que nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentos o a su simple inalterabilidad (Fallos: 275:130; 267:247; 268:228; 299:93 y 325:2600), pues en el sub iudice es evidente que de la aplicación del nuevo tributo local resulta una afectación concreta a los derechos de la empresa contribuyente, en virtud de los permisos obtenidos.

Al respecto, esta Corte ha señalado reiteradamente, que el contenido del derecho constitucional de propiedad se vincula con la noción de derechos adquiridos, o sea, de derechos definitivamente incorporados al patrimonio de una persona (Fallos: 312:1121); también ha sostenido que cuando bajo la vigencia de una ley un particular ha cumplido todos los actos y obligaciones sustanciales y requisitos formales previstos en ella para ser titular de un derecho, debe tenérselo por adquirido, y es inadmisibles su modificación por una norma posterior sin agraviar el derecho constitucional de propiedad (Fallos: 296:737; 299:379; 303:1835 y 1877; y 307:305); y, que es atribución del Poder Judicial determinar el carácter de la norma cualquiera hubiese sido la denominación que le hubiere dado el legislador, con el fin de establecer si so pretexto de aclarar, se afectaban derechos legítimamente adquiridos bajo el amparo de la ley anterior (Fallos: 311:2073 y sus citas y causa V.197.XXXVII "Valot, Eduardo Alfredo c/ AFIP - D.G.I. - resols. 23/3/99 y 31/5/99 s/ Dirección General Impositiva", pronunciamiento del 17 de mayo de 2005, Fallos: 328:1476).

En lo que atañe a la conciliación y aplicación de los principios enunciados a las circunstancias debatidas en el sub lite, la patente mutación de la naturaleza del tributo a la que da lugar la normativa impugnada y cuya legalidad se

pretende salvaguardar bajo el ropaje de su dogmática calificación de impuesto inmobiliario —y no ya la pretendida aclaración o extensión del existente, como intenta sostener la provincia de Río Negro— lleva a concluir que la pretensión fiscal es insostenible frente a la garantía de la estabilidad fiscal reconocida por la legislación federal en favor del contribuyente. Su desconocimiento por parte del estado local constituye suficiente agravio pues, como bien lo señala el señor Procurador Fiscal subrogante a fs. 340 vta., la ley local 3543 se halla en pugna con la obligación impuesta a los estados locales por el artículo 56, inciso a, de la ley 17.319.

La mentada garantía se resentiría severamente si fuera posible al estado local dejar sin efecto, por la vía elíptica pero indisimulable que se ha puntualizado, los preceptos del régimen normativo sub examine de naturaleza federal, cuya preeminencia no puede ser puesta en tela de juicio.

14) Que, en efecto, esta conclusión reconoce su fundamento en lo argumentado y concluido en la causa “Ferrocarril Central Argentino contra la provincia de Santa Fe; sobre repetición de pago indebido”, pronunciamiento del 3 de julio de 1897 (Fallos: 68:227), en que esta Corte consideró que conferida al Congreso nacional la facultad de acordar los privilegios y estímulos que considere convenientes, a los fines del inciso diez y seis del artículo 67 [actual 75, inciso 18], sin limitar taxativamente el alcance de esa facultad y conferida también la de redactar todas las leyes y reglamentos convenientes para poner en ejercicio los poderes acordados, ella debe entenderse comprendida en la ilimitación de los medios a emplearse para el ejercicio de estos poderes federales, superiores siempre a la acción de las legislaciones locales, y que forman parte de la instrumentalidad del

gobierno mismo, en que la nación provee al bienestar, progreso y prosperidad de todas las provincias (Fallos: 68:227). Esa doctrina fue enfáticamente reafirmada por el Tribunal en la causa "Ferrocarril Central Argentino contra Municipalidad del Rosario, sobre inconstitucionalidad de impuestos y devolución de dinero", pronunciamiento del 5 de abril de 1906, al sostenerse según el inciso 16 del artículo 67 [actual 75, inciso 18] de la Constitución Nacional el Congreso de la Nación está facultado para dictar leyes protectoras de la inmigración, la navegación, la constitución de ferrocarriles, la colonización y otros objetos conducentes a la prosperidad del país, por medio de concesiones, de privilegios y recompensas de estímulo; y que, es fuera de duda y así lo ha reconocido la jurisprudencia de esta Corte, que al exonerar de todo impuesto a la empresa ha comprendido no sólo los impuestos nacionales sino también los provinciales y municipales (Fallos: 104:96).

En concordancia con tal criterio, esta Corte ha dejado suficientemente esclarecida la facultad del Congreso Nacional de consagrar —dentro del ámbito de su competencia constitucional— exenciones fiscales en el orden provincial y municipal, las cuales requieren, como se verifica en el caso, de una manifestación cierta de la voluntad legislativa (Fallos: 248:736; 324:933; 326:2653 y 327:1416).

Esta doctrina resulta aplicable al sub judice en mérito a la naturaleza del régimen de hidrocarburos y a la garantía de estabilidad fiscal que aquél consagra, del modo en que ha sido formulada en el artículo 56 de la ley 17.319, según fue examinado en los considerandos anteriores.

15) Que por lo demás y como argumentación complementaria de las objeciones puntualizadas en cuanto a la manifiesta irrazonabilidad de calificar a este tributo como inmobiliario, vale detenerse en la imposibilidad con que se en-

frentó el legislador local en oportunidad de tener que determinar la base imponible en términos compatibles con un tributo de la naturaleza del impugnado en el sub lite. Esta omisión normativa en lo que atañe al mecanismo para la determinación de la base imponible del nuevo tributo se exhibe, además, en pugna con el principio de legalidad en materia tributaria (artículos 4°, 17 y 75, incisos 1° y 2°, de la Constitución Nacional), sin que el criterio que establece el artículo 13 de la ley 1622, resulte eficaz para valuar los "subinmuebles" habida cuenta que la Dirección General de Catastro y Topografía realiza las estimaciones sobre bienes raíces y no sobre concesiones de explotación o permisos de exploración. La falta de una definición legal al respecto motivó que el fisco provincial determinara el quantum a ingresar en función del "valor tierra" y de "presuntas mejoras" de un modo uniforme, por lo que la totalidad de las boletas de pago registran igual monto, no obstante tratarse de diferentes partidas (fs. 166/167). Tal circunstancia, configura lesión bastante al referido principio, el que no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación sino que constituye una garantía substancial en este campo, en el que sólo la ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria; esfera donde la competencia del poder legislativo es exclusiva (Fallos: 316:2329; 318:1154; 321:366 y 323:3770).

16) Que en las condiciones expresadas y por no ser necesario abordar los demás planteos, que como de naturaleza federal, se introducen en la demanda, cabe concluir que las modificaciones introducidas por la ley 3543 de la provincia de Río Negro y que se incorporan como artículo 2°, inciso e, y artículo 8°, inciso e, de la ley 1622, deben ser privadas de validez por el principio de supremacía federal contenido en el

artículo 31 de la Constitución Nacional (Fallos: 323: 1705 y M.372.XXXIX "Massalín Particulares S.A. c/ Tierra del Fuego, provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", pronunciamiento del 21 de marzo de 2006, Fallos: 329:792).

Por ello, y de conformidad con lo dictaminado por el señor Procurador Fiscal subrogante, se decide: Hacer lugar a la demanda seguida por Apache Energía Argentina S.R.L. contra la provincia de Río Negro, declarar la inconstitucionalidad de los artículos 2º, inciso e, y 8º, inciso e, de la ley provincial 1622 según la modificación introducida por la ley 3543 y, en consecuencia, la improcedencia de la pretensión fiscal impugnada. Con costas a la demandada (artículo 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), con excepción de las correspondientes a la intervención del Estado Nacional, que se distribuyen por su orden (artículo 1º del decreto 1204/01). Notifíquese, envíese copia de esta decisión a la Procuración General de la Nación y, oportunamente, archívese. RICARDO LUIS LORENZETTI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - CARLOS S. FAYT - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI - CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA

Nombre del actor: **Pioneer Natural Resources (Argentina) S.A. (hoy Apache Energía Argentina S.R.L.)**.

Nombre del demandado: **Río Negro, provincia de.**

Profesionales intervinientes: **Hugo César Martelli, Pablo Luis Manili, María Emilia Cecchini, Carlos A. Pega, Sandra Bombardieri, Silvia Mabel Palacios.**

Tercero citado: **Hugo César Martelli, Pablo Luis Manili, María Emilia Cecchini, Carlos A. Pega, Sandra Bombardieri, Silvia Mabel Palacios.**

Ministerio Público: **Ricardo O. Bausset.**