Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 2 de septiembre de 2014.

Vistos los autos: "Gas Natural Ban S.A. (TF 19.365-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, dejó sin efecto la resolución 175/00 DV DOGR mediante la que la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó de oficio la obligación fiscal de Gas Natural Ban S.A. con relación al impuesto a las ganancias y, al considerar que la incorporación al patrimonio de la actora de las redes de gas construidas y cedidas por terceros había generado un enriquecimiento en los términos del artículo 2°, inciso 2, de la ley que regula el tributo, dispuso que aquélla debía ingresar por los períodos fiscales 1993, 1994, 1995 y 1997, las sumas que fijó en concepto del impuesto no ingresado, más sus intereses resarcitorios y el importe de la multa que aplicó (ver fs. 7/24).

2°) Que el tribunal a quo fundó su decisión —sustancialmente— en las siguientes razones: a) aun cuando rechazó la postura de la actora en cuanto al alcance atribuido al artículo 2°, inciso 2, de la Ley del Impuesto a las Ganancias, pues este ordenamiento considera como renta gravable de las sociedades al simple acrecentamiento del potencial económico del titular entre dos momentos distintos (fs. 431 vta. y 433 vta.), consideró que en razón del principio de la realidad económica (artículo 1° de la ley 11.683), no podía desconocerse el parti-

cular régimen al que se hallaban sujetos los bienes cuya incorporación al patrimonio de Gas Natural Ban S.A. pretende gravar la demandada; b) en este sentido, ponderó que la expansión de las redes de distribución de gas está regida por la ley 24.076 (artículo 16), su decreto reglamentario 1738/92, y por las Reglas Básicas de la Licencia de Distribución (punto 8.1.3.) y las Condiciones Generales del Reglamento de Servicio de Distribución (puntos 5, 6, y 7), contenidas en el Anexo B del decreto 2255/92, normas que establecen que las extensiones de redes necesarias para satisfacer una solicitud de servicio deberán ser realizadas por las distribuidoras, excepto cuando las tarifas aprobadas a los clientes de las zonas donde se solicite la expansión no le provean el ingreso suficiente para financiar la construcción, en cuyo caso, la autoridad de aplicación podrá requerir a los terceros interesados que las financien mediante mecanismos acordados entre las partes; c) examinó la resolución 282/96 dictada por el ENARGAS en la que la autoridad de aplicación puso de manifiesto que la licenciataria no había demostrado que para garantizar una rentabilidad razonable, la expansión de las redes debía ser afrontada totalmente por los terceros y donada a la empresa —sin que pudiera presumirse la voluntad de los titulares de cederlas gratuitamente—, motivo por el cual cuantificó el enriquecimiento que produjeron las cesiones en el patrimonio de la actora, estableciendo el "valor del negocio" que debía ser bonificado por la licenciataria a los terceros usuarios hasta completar dicho valor. Agregó, que esta solución era "...análoga a la que se adoptó respecto de las redes entregadas al adjudicarse el servicio..., las que no fueron compradas, sino transferidas a fin de cumplir con ellas la obligación de pres-

tarlo, incluyendo su valor de tasación en el precio global abonado en la licitación pública por las adjudicatarias" (fs. 432 vta.); d) hizo hincapié en que, según resulta de las cláusulas de las Reglas Básicas que citó, los bienes cuya incorporación al patrimonio de la actora pretende gravar la autoridad fiscal, "…devendrán ipso iure de propiedad de la licenciataria a partir de tal incorporación, quedando también ipso iure [sujetos] a las mismas reglas que los activos esenciales, en cuya definición serán [incluidos]…". La condición de "activos esenciales", señaló el a quo, implicaba —entre otras consecuencias— que no podría disponerse de ellos por ningún título, gravarlos, arrendarlos, subarrendarlos o darlos en comodato, ni afectarlos a otros destinos que la prestación del servicio licenciado, sin la previa autorización de la autoridad regulatoria, bajo pena de caducidad de la licencia. Asimismo, al finalizar la licencia, la empresa quedaría sujeta a la obligación de transferir dichos activos al Poder Ejecutivo Nacional, o a quien éste indique, en óptimas condiciones y libres de toda deuda, gravamen o embargo, en consonancia, con la reversión prevista en el artículo 78 de la ley 24.076 (fs. 432 vta. y 433); e) con respecto al régimen de la citada ley 24.076, puso énfasis en dos aspectos más. Por un lado, señaló que el legislador expresamente dotó del carácter de orden público a la ley que regula el régimen de prestación del servicio de transporte y distribución de gas, y previó que en caso de conflicto normativo con otras leyes prevalecería aquella ley (artículos 95 y 96 de la ley 24.076). Por el otro, destacó que la ley le encomendó al ente regulador el cumplimiento de los objetivos descriptos en el artículo 2°, y lo facultó, concretamente, para determinar en cada caso los criterios de va-

luación de los bienes teniendo en cuenta la rentabilidad, la obsolescencia o la sobreinversión (artículo 79); f) en consecuencia, concluyó, que la metodología utilizada por la autoridad regulatoria "...para estimar el valor con el que se incorporan al sistema las obras necesarias para proveer del fluido a vecinos que no fueran usuarios de gas natural será la que refleje específicamente la significación económica de ese incremento en el patrimonio afectado al servicio público controlado por ella,... [aunque] puede no coincidir con el costo en que hubieran efectivamente incurrido quienes las afrontaron..." (fs. 433 vta.). Más claramente, precisó, que si bien antes del dictado de la resolución 282/96 del ENARGAS, podría haberse entendido que las cesiones de las obras realizadas por terceros se efectuaron gratuitamente —y por lo tanto, que se encontrarían exentas del tributo—, con posterioridad a ese hecho, "...sólo cabe afirmar su carácter oneroso, mas en la medida del valor del negocio determinado por el ente regulador" (fs. 434); g) recordó, que según el principio de interpretación sentado por el artículo 1° de la ley 11.683, "...es perfectamente factible que mientras el balance comercial expone la situación patrimonial de la hacienda y refleja en un cuadro de resultados las modificaciones que se han producido en el patrimonio como consecuencia de los actos de gestión económica, el balance fiscal solo se preocupa de determinar los resultados sujetos al impuesto a que se refiere..." (fs. 434). Expresó, que compartía la doctrina del fallo "Camuzzi Gas del Sur S.A." dictado por el Tribunal Fiscal que la actora acompañó en su presentación de fs. 396/397, en el que, en un caso similar, se tuvo en cuenta el valor establecido por el ente regulador, a los fines de determinar si existía o no una utilidad fiscal gravable;

Corte Suprema de Justicia de la Nación

h) por todo lo hasta aquí expuesto, la cámara concluyó que en tanto correspondía atender a estos principios, debía revocarse la resolución AFIP 175/00 DV DOGR, y dictarse un "...nuevo acto administrativo por el que, con arreglo a la presente, se establezca la situación de la contribuyente ante el impuesto a las ganancias en cuanto al impacto producido en su patrimonio por las extensiones cedidas por los usuarios". Por último, confirmó la decisión del Tribunal Fiscal en cuanto a la revocación de la multa y a la distribución de las costas por su orden (fs. 434 vta./435).

3°) Que la sentencia fue apelada por ambas partes. La actora, interpuso el recurso extraordinario de fs. 441/464 que fue contestado a fs. 484/503, y la Administración Federal de Ingresos Públicos, dedujo el recurso ordinario de apelación de fs. 465 que fue fundado en el memorial de fs. 517/538 y cuya réplica obra a fs. 542/559. Los recursos fueron concedidos por el tribunal a quo mediante el auto de fs. 507/507 vta.

4°) Que el remedio federal deducido por la actora es improcedente pues no cumple con el recaudo establecido en el artículo 2° del reglamento aprobado por la acordada 4/2007. En efecto, la pieza agregada a fs. 441/445, por su extensión y el desarrollo argumental que contiene, no reúne las características de la "carátula" que debe acompañar al recurso extraordinario según lo prescripto por aquella norma (conf. en igual sentido, T.328.XLIV. "Telefónica de Argentina S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto s/ acción declarativa de certeza", pronunciamientos del 12 de mayo y del 1° de septiembre de 2009).

5°) Que, en cambio, el recurso ordinario deducido por la demandada resulta formalmente admisible pues se dirige contra la sentencia definitiva dictada en una causa en que la Nación es parte y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, excede el importe previsto por el artículo 24, inciso 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte.

6°) Que, en el memorial presentado ante el Tribunal, el organismo fiscal, concuerda con el alcance atribuido por el a quo al artículo 2°, inciso 2, de la ley del tributo, y en que no sería correcto considerar que la incorporación de los bienes al patrimonio de la actora obedeció a una cesión gratuita. El núcleo de su cuestionamiento, en cambio, se centra en que la cámara sobre la base de ponderar las peculiaridades del servicio público regulado por la ley 24.076, y el principio de interpretación de las normas impositivas relativo a la significación económica de los tributos contenido en el artículo 1° de la ley 11.683, le ha otorgado preeminencia al ordenamiento legal citado en primer término.

En el concepto de la demandada, aún cuando las disposiciones de la ley 24.076 son de orden público, no puede predicarse una inteligencia de sus normas que implique desplazar la configuración del hecho imponible contenido en la ley tributaria, tal como lo ha hecho el a quo, al prescindir del "costo realmente incurrido" por los terceros que afrontaron la construcción de las redes de gas, y atenerse al valor de las obras determinado por el ente regulador en la resolución 282/96 y las dictadas posteriormente (fs. 522, 524 y 529, segundo párrafo).

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Según lo expresa, en el sub examine no se trata de una simple adquisición de bienes de uso —no alcanzada por el impuesto en lo que al adquirente se refiere—, o de "una mera compraventa" como lo ha sostenido la actora, pues quienes realizaron las construcciones de las redes se han desprendido de éstas "por mucho menos de lo que invirtieron", en tanto las bonificaciones y los servicios de mantenimiento a cargo de la distribuidora, no compensaban el valor de las obras realizadas (fs. 524 vta.). Desde esta óptica, reitera, que se ha producido un enriquecimiento alcanzado por el impuesto pues la actora ha incorporado a su patrimonio un bien sin "…la equivalente contraprestación", existiendo una diferencia entre el valor de la inversión realizada por los futuros usuarios y el valor de la bonificación en metros cúbicos que la licenciataria le debería abonar a aquéllos (fs. 524 vta., 525 y 528 vta.).

En otro orden de consideraciones, por una parte, recuerda que la propia sentencia ha reconocido que la discordancia de criterios de orden contable, económico y tributario, que respecto al tema en debate pusieron de manifiesto distintas dependencias de la Administración, culminó con el dictado de la resolución 74/2005, de cuyos términos se desprende que solo mediante una ley que en forma expresa lo disponga podría establecerse que las redes en cuestión carecerán de valor económico en el caso de ser transferidas al licenciatario o concesionario (fs. 526 vta.). Y por la otra, cuestiona la mención del fallo dictado por el Tribunal Fiscal que se ha hecho en un pasaje de la sentencia (considerando XII), pues se trata de un caso en el que el organismo jurisdiccional se expidió pese a que la parte actora en

ese pleito había desistido de la pretensión de fondo y, además, porque —según lo expresa— los alcances de esa decisión fueron erróneamente interpretados por el tribunal a quo.

Por último, critica los fundamentos expresados por los tribunales de grado para revocar la multa impuesta e imponer las costas del juicio por su orden, y señala el error del cálculo de los intereses que se habría cometido en la reliquidación que aprobó el Tribunal Fiscal.

7°) Que, al contestar el memorial, la parte actora resume su posición en el pleito del siguiente modo: la incorporación de las redes de gas al patrimonio de Gas Natural Ban S.A. ha consistido "…ni más ni menos, en la adquisición de un bien de uso, por un precio (pagadero en especie) fijado por un organismo del Estado (ENERGAS), con competencia [para ello]…por imperio de una ley del Congreso: La ley de gas natural n° 24.076". En consecuencia, sostiene que desde el punto de vista tributario no corresponde reconocer una ganancia ni una pérdida al momento de incorporar dicho bien al patrimonio, pues la ley del impuesto se atiene al resultado que se obtenga una vez que el bien de uso es enajenado (fs. 547). Asimismo, tras exponer el alcance que, en su juicio, corresponde otorgar a los términos "rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos" utilizados por el artículo 2°, inciso 2, de la ley del tributo, afirma que por ser "…las redes de distribución del gas un bien de uso, representativo de [la] idea de 'capital', no forma parte ni da lugar al perfeccionamiento del hecho imponible alcanzado por la ley de impuesto a las ganancias" (fs. 554 vta. y siguientes). Por último, peticiona al Tribunal que rechace el recurso deducido por la demandada

Corte Suprema de Justicia de la Nación

por no rebatir adecuadamente los fundamentos del fallo apelado, con expresa imposición de costas; que en subsidio de ello, resuelva que la adquisición de redes de gas examinada en el sub lite no se halla comprendida en el ámbito de aplicación del mencionado artículo 2°, inciso 2, de la ley del tributo, o bien, se decida que para el cálculo de la base imponible deberá deducirse del valor de negocio determinado por el ente regulador, el importe efectivamente bonificado por Gas Natural Ban S.A. a favor de los terceros usuarios, en los términos de la resolución 282/96 del ENARGAS (fs. 27/28).

8°) Que, resulta pertinente recordar que para la realización de las obras de extensión de redes de gas que en el caso se examinan, los futuros usuarios suscribieron un "Contrato o Acta de Transferencia" con Gas Natural Ban S.A., en el que expresamente declararon "*que las obras a construir serán transferidas automáticamente a Gas Natural Ban S.A.…asumiendo esta Distribuidora su propiedad, explotación y mantenimiento*". Dichas obras —como lo ha expresado la actora— fueron incorporadas a su patrimonio, sin que en el momento de aquella transferencia haya existido "*un precio determinado*" ni se abonara suma alguna (conf. fs. 366; 376/377, y fs. 438, cuerpos 2 y 3, de las actuaciones administrativas).

Por otra parte, como lo puso de manifiesto el Informe Final de Inspección elaborado por el organismo fiscal, la empresa utilizó diferentes criterios contables para asentar la incorporación a su patrimonio de las redes construidas y cedidas por terceros.

En efecto, originariamente, la actora determinó el valor de incorporación al activo de dichas redes, teniendo en cuenta el costo corriente de construcción de redes similares a la fecha del ingreso al patrimonio. A este valor le restó el costo efectivamente incurrido por la empresa, y la diferencia resultante, fue imputada a una "cuenta de Reserva de Patrimonio Neto" cuya desafectación se produciría en función de la depreciación de los bienes que le dieron origen. A partir del mes de julio de 1995, al atenerse al criterio que le impuso la Comisión Nacional de Valores, contabilizó las obras de acuerdo con el menor valor entre el costo de construcción —o de no conocerse éste, el de reposición— y el de utilización económica de ese activo. En la medida en que el valor de la obra incorporada excedía el valor de las prestaciones a las que se obligaba la sociedad, esa diferencia fue expuesta en una "cuenta regularizadora del activo". Asimismo, según lo indicó aquella autoridad, los aportes a cargo de los terceros usuarios —calificados como un "subsidio"— no debían ser considerados como un resultado del ejercicio ni como un incremento del patrimonio neto de la licenciataria. En consecuencia, en ningún caso la actora consideró que existía una utilidad contable o una ganancia impositiva en los períodos fiscales cuestionados (conf. fs. 576 y fs. 577, cuerpo 3, de las actuaciones administrativas y los estados contables agregados a la causa).

9°) Que, el régimen legal al que se hallan sujetos los bienes que la actora incorporó a su patrimonio, es el que, sucintamente, se reseña a continuación.

Para la prestación del servicio público de distribución de gas, la empresa Gas Natural Ban S.A. utiliza redes que fueron transferidas por el Estado Nacional al momento de la adjudicación de la licencia; redes o ampliaciones cuya construcción debe ser asumida por la propia licenciataria en cumplimiento de las obligaciones asumidas en el cronograma de inversiones contenido en la habilitación y, finalmente, extensiones o ampliaciones de aquellas redes que son solventadas por terceros interesados cuando la construcción, en todo o en parte, no pueda ser llevada a cabo por la licenciataria porque las tarifas autorizadas no le garantizan el ingreso suficiente para financiar la obra (conf. artículo 16 de la ley 24.076; artículo 16 del decreto 1738/92; Reglas Básicas de la Licencia de Distribución, Anexo B, Subanexo I, punto 8.1.3. y Reglamento del Servicio de la Licencia de Distribución, Anexo B, Subanexo II, Condiciones Generales, puntos 6 y 7, aprobados por el decreto 2255/92).

Las normas que regulan aquel servicio público han previsto que las ampliaciones y mejoras que se incorporen a la red de distribución "*...devendrán ipso iure de propiedad de la Licenciataria a partir de tal incorporación...*" y quedarán sujetas al particular régimen de los "*Activos Esenciales*". De ello se deriva que la licenciataria no podrá disponer por ningún título de dichos activos, ni gravarlos, arrendarlos, subarrendarlos, darlos en comodato, o bien, afectarlos a otros destinos sin la previa autorización del ente regulador. Además, al finalizar la licencia, los activos esenciales deberán ser transferidos al otorgante o a quien éste indique, oportunidad en la que serán objeto de un particular método de valuación por parte de la au-

toridad de aplicación (conf. artículo 78 de la ley 24.076; apartado V, "Régimen de Activos Afectados al Servicio", y apartado XI, "Terminación de la Licencia y Consecuencias Jurídicas de la misma", puntos 11.3 y 11.4, Anexo B, Subanexo I, de las "Reglas Básicas" citadas).

En lo que interesa para la resolución del sub examine, corresponde destacar que la licenciataria no puede iniciar ninguna obra de extensión o ampliación de las redes existentes sin obtener la correspondiente autorización del Ente Nacional Regulador del Gas.

En particular, en el caso de las solicitudes de futuros usuarios relativas a obras no previstas en la habilitación, y cuyo requerimiento la licenciataria no pueda satisfacer por no ser económicamente viable, aquélla deberá comunicar al interesado el detalle del cálculo y el monto de la inversión que deberá aportar. Si las partes no arriban a una solución acordada, será el ente regulador el que resolverá bajo qué condiciones debe realizarse la obra (artículo 16 de la ley 24.076; apartado VIII, "Régimen de Ampliaciones y Mejoras", del Anexo B, Subanexo I, de las "Reglas Básicas" citadas).

Corresponde destacar, que en este último supuesto el rol que desempeña el Ente Nacional Regulador del Gas es de suma importancia, pues a este organismo se le han conferido expresas atribuciones para determinar en cada caso la valuación de los bienes de acuerdo con los criterios establecidos en la ley, y el monto de los aportes que deberán realizar las partes, circunstancias que inciden en la rentabilidad razonable que el sistema

Corte Suprema de Justicia de la Nación

debe garantizar a las licenciatarias (conf. artículo 2°, inciso d); artículo 38; artículo 39 y artículo 79, de la ley 24.076).

Es claro, entonces, que la incorporación al patrimonio de la licenciataria de las obras cuyo financiamiento ha recaído en terceros interesados, tendrá peculiaridades propias que no pueden ser desconocidas, incluso, en cuanto a la determinación del valor de aquéllas.

10) Que, en cumplimiento de la normativa reseñada, y según se expresó en la resolución 282/96 del ENARGAS, la autoridad de aplicación realizó una auditoría en la que constató que la actora registraba "variaciones patrimoniales positivas sin la debida contraprestación", y que la empresa no había cumplido con el procedimiento del artículo 16 de la ley 24.076 antes descripto. Asimismo, se puso de manifiesto que "*en ningún caso GAS NATURAL BAN S.A. ha demostrado fehacientemente a esta Autoridad Regulatoria que la expansión de redes haya tenido que realizarse bajo la figura de la donación, ello es, que la totalidad del emprendimiento haya tenido que ser pagado por los futuros usuarios, para de ese modo garantizar a las Licenciatarias la obtención de una 'rentabilidad razonable'*".

En consecuencia, le requirió a la actora que efectuara "*una propuesta de reintegro a quienes contribuyeron económicamente con la realización de las obras transferidas…*", y dispuso que "*Los emprendimientos que hayan sido financiados total o parcialmente por terceros usuarios y que Gas Natural Ban S.A. incorporó a su patrimonio desde la fecha de la Toma de Posesión en la privatización* ***deberán ser abonados*** *a los mencionados ter-*

*ceros usuarios…" con la siguiente metodología: al "**valor del negocio**"* de cada emprendimiento, se le debía restar *"el importe efectivamente bonificado a los terceros usuarios, si lo hubiera"* (el resaltado no pertenece al texto).

Posteriormente, y según resulta de los términos de la resolución 361/96 del ENARGAS, la propuesta hecha por la actora en relación al valor que fijó y a la retribución que le reconocería a los futuros usuarios, fue rechazada por el ente regulador. En consecuencia, sobre la base del *valor del negocio* que a juicio de aquel organismo era el correcto, determinó el monto que como *"contraprestación"* la empresa debía reconocer a los terceros usuarios que hayan solventado los emprendimientos inicialmente transferidos en forma gratuita a Gas Natural Ban S.A., y que sería abonado mediante una bonificación de la cantidad de metros cúbicos de gas fijada para cada usuario, y en cada uno de los años discutidos (conf., en similar sentido, las resoluciones 422/97 y 587/98, del ENARGAS).

11) Que, el criterio seguido por el ente regulador en el sentido de considerar que el valor de adquisición de estas obras es el llamado *valor de negocio*, coincide con el utilizado al momento de la privatización, pues —según lo expresó— se han valuado las redes "…incorporadas con posterioridad al inicio de [las] actividades con igual criterio que las preexistentes" (fs. 253/254).

El *valor de negocio*, no se identifica con el costo de construcción de la obra asumido por los futuros usuarios, sino que es un cálculo económico que atiende al mayor flujo de fondos

que para la licenciataria generará el negocio, en una cierta cantidad de años, pues la incorporación de la nueva obra permitirá que el servicio de distribución de gas se brinde a un mayor número de usuarios. El cálculo obtenido, al ser dividido por el número de futuros usuarios, determinará la cantidad de metros cúbicos de gas que la licenciataria debe abonar –bonificar– como contraprestación a quienes financiaron las obras.

12) Que, con independencia de la terminología que se utilice para caracterizar esta clase de transferencias, y de la impropiedad de acudir a definiciones del derecho privado –pues, como lo indica la apelante, no se trata de una operación convencional de compraventa–, no es posible soslayar que la actora incorporó a su patrimonio las obras construidas por los futuros usuarios con el fin de su utilización en la prestación del servicio público de transporte y distribución de gas, y ello implicaba el deber de sujeción al especial procedimiento descripto en el artículo 16 de la ley 24.076.

Por tal razón, la actuación del ente regulador en ejercicio de la competencia que le atribuye la norma citada, ha consistido en ponderar todas las variables económicas que permitirían establecer: el valor del emprendimiento, sin afectar el principio de rentabilidad razonable; el sacrificio económico o costo que la actora estaba en condiciones de asumir para la adquisición e incorporación de los bienes a su patrimonio; la consiguiente contraprestación debida por la licenciataria a quienes solventaron las obras, a partir de la fecha de la toma de posesión en la privatización.

13) Que, en el contexto descripto, la decisión del tribunal a quo que dejó sin efecto la resolución 175/00 DV DOGR de la Administración Federal de Ingresos Públicos, no implicó —como lo sostiene la demandada— otorgar una preeminencia de la ley 24.076 que desconoce el hecho imponible contenido en la ley tributaria.

En efecto, la cámara definió correctamente el alcance del artículo 2°, inciso 2, de la ley de impuesto a las ganancias, al sostener que en el supuesto de sociedades como la actora la norma comprende a toda clase de enriquecimientos, pues —según lo ha sostenido el Tribunal— el ordenamiento adopta la teoría del "rédito ingreso" (conf. doctrina de Fallos: 304:661). Al propio tiempo, sobre la base de las peculiaridades del servicio público prestado por la actora y de las pautas que rigen la interpretación de las leyes impositivas (artículo 1° de la ley 11.683), resolvió que para determinar si en el caso existió el incremento patrimonial previsto en la ley del impuesto, no correspondía atenerse al costo de construcción de la obra abonado por los futuros usuarios, sino al valor de negocio fijado por la autoridad que ejerce el control de aquel servicio, mediante la metodología reseñada en los considerandos 11 y 12 de la presente (conf. resoluciones 282/96 y 361/96, del ENARGAS).

14) Que, lo hasta aquí expuesto, resulta suficiente para confirmar la sentencia que dejó sin efecto la determinación del tributo realizada por el organismo fiscal, con sustento en que se habían soslayado las pautas establecidas por el Ente Nacional Regulador del Gas en las resoluciones antes citadas. En consecuencia, deviene innecesario el tratamiento de los restan-

tes agravios, en especial, los relativos a la reliquidación aprobada por el Tribunal Fiscal, y a la revocación de la multa dispuesta por los tribunales de las instancias anteriores.

Finalmente, en cuanto a la imposición de costas por su orden, el fundamento de la sentencia es adecuado, puesto que es nítida la complejidad del caso, circunstancia que, por lo demás, se tradujo en los criterios discordantes mantenidos por distintas dependencias de la administración (conf. resoluciones 615/2004 y resolución 74/2005, ambas del Ministerio de Economía y Producción, agregadas a fs. 54/58, y 309/317).

Por ello, se declara formalmente admisible el recurso ordinario interpuesto por la demandada y se confirma la sentencia en cuanto ha sido materia de apelación. Las costas de esta instancia se imponen por su orden en atención a las particularidades de la cuestión debatida (artículo 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Se rechaza el recurso extraordinario deducido por la actora. Con costas. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

ENRIQUE S. PETRACCHI

JUAN CARLOS MAQUEDA

Recurso ordinario interpuesto por el **Fisco Nacional (AFIP - DGI)**, representado por el Dr. **Roberto Alejandro Gómez.**

Traslado del memorial contestado por **Gas Natural Ban S.A.**, representado por el Dr. **Miguel Alejandro Máximo Tesón** y patrocinado por el Dr. **Eduardo A. Baistrocchi.**

Recurso extraordinario interpuesto por **Gas Natural Ban S.A.**, representado por el Dr. **Miguel Alejandro Máximo Tesón** y patrocinado por el Dr. **Eduardo A. Baistrocchi.**

Traslado del recurso extraordinario contestado por el **Fisco Nacional (AFIP - DGI)**, representado por el Dr. **Roberto Alejandro Gómez.**

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación.**