



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 3 de agosto de 2023

Vistos los autos: "Bice Fideicomisos S.A. -BFSA- (ex Nación Fideicomisos S.A.) c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", de los que

Resulta:

I) A fs. 468/490 Nación Fideicomisos S.A. (actualmente Bice Fideicomisos S.A. -BFSA-) en su carácter de fiduciaria de una serie de fideicomisos que en su conjunto constituyen los "Fideicomisos de Ampliación de Gas, establecidos con la finalidad de hacer una obra de expansión de gasoductos" que abarcarán desde el norte hasta el sur del país, promueve acción declarativa contra la Provincia de Salta, a fin de que se declare la inconstitucionalidad de los actos administrativos dictados por aquella que tengan por objeto la determinación y cobro de gravámenes impositivos provinciales -concretamente la aplicación del impuesto de sellos respecto de los contratos de Fideicomisos de Gas que individualiza en los puntos III.1.1, III.1.2 y III.1.3 de fs. 472/473-, en razón de tratarse de obras de infraestructura que revisten interés nacional y que, por lo tanto, la pretensión fiscal provincial entra en pugna con las disposiciones del artículo 75, incisos 18 y 30, de la Constitución Nacional.

Señala que el Poder Ejecutivo Nacional, mediante el decreto 180/2004 dictado en el marco de las leyes 24.076 y 25.561, dispuso la creación del "Fondo Fiduciario para atender las Inversiones en Transporte y Distribución del Gas", con el

objeto de generar una solución frente a situaciones de insuficiencia en la capacidad de transporte y distribución del servicio público de gas, y también para evitar carencia en su suministro.

Agrega que, en virtud de la delegación contemplada en el citado decreto, el Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios de la Nación dictó la resolución 185/2004 que estableció la constitución de un "Programa de Fideicomisos de Gas", cuya organización estaría a cargo de la Secretaría de Energía de la Nación.

Refiere que el 15 de noviembre de 2004, se suscribió una Carta de Intención entre dicha Secretaría, los Ministerios de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios y de Economía y Producción, el Banco de la Nación Argentina, Y.P.F. S.A. y Nación Fideicomisos S.A., prestando conformidad con su contenido la Secretaría de Obras Públicas y el Ente Nacional Regulador del Gas (ENARGAS), en la que se propició la constitución de tres fideicomisos financieros para posibilitar la ampliación de los gasoductos San Martín, Norte y Centro Oeste. Agrega que tal Carta de Intención fue aprobada a través del decreto 1882/2004 y, posteriormente, en dicho contexto, se firmaron los llamados "Contratos Preexistentes", que son los que la Dirección General de Rentas de Salta pretende gravar.

Sostiene que tal pretensión fiscal atenta contra los fines de utilidad nacional consagrados por el Estado Nacional al



Corte Suprema de Justicia de la Nación

momento de dictarse toda la normativa que comprende el proyecto de ampliación de los gasoductos.

Requiere el dictado de una medida cautelar de no innovar, a fin de que la demandada se abstenga por sí o por medio de sus organismos recaudatorios de iniciar o proseguir cualquier acción judicial o extrajudicial que tenga su fundamento o implique poner en ejecución las determinaciones de deuda cuestionadas.

Por último, desarrolla las razones por las cuales, a su entender, se cumplen los requisitos para la procedencia de la acción declarativa.

Ofrece prueba, y pide que se haga lugar a la demanda, con costas.

II) A fs. 502/504 dictaminó la señora Procuradora Fiscal y, sobre la base de esa opinión, a fs. 507/509 este Tribunal declaró su competencia originaria para entender en la presente causa e hizo lugar a la medida cautelar solicitada.

III) A fs. 530/551 la Provincia de Salta contesta la demanda y solicita su rechazo.

Efectúa una negativa genérica en cuanto a la ilegalidad e inconstitucionalidad que la actora endilga a los actos administrativos por medio de los cuales se liquidó el impuesto de sellos sobre los contratos de fideicomiso de gas.

Pone de relieve que en la "Carta de Intención" del 15 de noviembre de 2004, aprobada por decreto 1882/2004, se estableció que, en caso de que ella fuera alcanzada por el impuesto de sellos o cualquier otra tasa o gravamen, serán soportados por los fideicomisos. Enumera otras disposiciones de similar alcance y concluye en que, tanto el Estado Nacional -en su condición de organizador- como la actora, reconocieron expresamente la sujeción de estos instrumentos al gravamen que ahora se pretende poner en tela de juicio.

En este sentido, destaca que resulta patente la contradicción y el alzamiento contra los actos propios anteriores, puesto que se previó la carga tributaria como un costo en su momento y, ahora, se quiere evitar su pago.

Manifiesta que los fideicomisos se integran con participación de capitales privados, y subraya que el fiduciario tiene una titularidad operacional del patrimonio afectado. Agrega que se definió como fondos del fideicomiso privado las sumas de dinero comprometidas e integradas mediante la suscripción de los "VRD" (valores representativos de deuda), que se aplicarían exclusivamente a la ejecución de las obras y cancelación de los gastos de fideicomiso. De manera tal que, insiste, el tributo local fue previsto en los costos de financiamiento del fideicomiso, por lo que su cobro no puede afectar o violentar el interés nacional, el progreso, ni entorpecer, frustrar o impedir la política del gobierno federal para la distribución y suministro de gas.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Por otra parte, aduce que la presente causa no tiene un contenido federal preponderante, dado que se ha puesto en tela de juicio una cuestión de derecho público local, cuestionándose la legitimidad y constitucionalidad de la pretensión fiscal señalada.

Alega que el cobro del impuesto de sellos por la Provincia de Salta no entorpece ni impide la política del gobierno federal expresada en normas sancionadas en virtud de las atribuciones previstas en los artículos 25, 27 y 75 incisos 12, 16 y 30 de la Ley Fundamental. Agrega que tampoco afecta la política pública de preservar el normal transporte y distribución de gas.

Niega que se verifiquen los extremos que tornan procedente la vía de la acción declarativa de certeza, dado que, al haber articulado la actora los mecanismos administrativos locales de impugnación, no puede ahora considerarse que exista un estado de incertidumbre, ni menos que no tenga en sus manos otro medio legal para ponerle fin a la cuestión.

Ofrece prueba, y pide que se rechace la demanda, con costas.

IV) A fs. 669/675 dictamina la señora Procuradora Fiscal sobre las cuestiones federales planteadas en el presente caso.

Considerando:

1°) Que de conformidad con lo decidido a fs. 507/509, este juicio es de la competencia originaria de esta Corte (artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional).

2°) Que la cuestión en debate requiere determinar si la Provincia de Salta, en ejercicio de su potestad tributaria y según la previsión contenida en los artículos 226, 227 y concordantes del Código Fiscal local, puede gravar con el impuesto de sellos los siguientes instrumentos: a) el "Contrato Suplementario del Fideicomiso de Gas", de fecha 22 de diciembre de 2004 (fs. 2/45); b) el "Contrato de Fideicomiso Financiero - Gas I", firmado el 6 de diciembre de 2006 (fs. 151/193) y c) el "Contrato de Suscripción de VRDA 1 (Valores Representativos de Deuda del Fideicomiso de Gas Privado)", suscripto el 20 de abril de 2005 entre Nación Fideicomisos S.A. e Y.P.F. S.A. (fs. 264/275 y 472/473).

3°) Que, en ese sentido, cabe destacar que la Dirección de Rentas de la Provincia de Salta ha dirigido reclamos tendientes al cobro del impuesto impugnado, a cuyo fin no solo formalizó determinaciones de oficio, sino que, además, inició una demanda ejecutiva con relación al impuesto de sellos concerniente al contrato individualizado en el punto 1 de fs. 472 (conf. resoluciones de la DGR 367/2006, 13/2007, 1082/2009 y 1152/2009 cuyas copias obran a fs. 90/94, 113/120, 238/250 y 286/300, y expedientes administrativos nros. 22-310686/05, 22-358167/07 y 22-392426/08).



Corte Suprema de Justicia de la Nación

La circunstancia de haber iniciado un juicio ejecutivo, sumado a los requerimientos dirigidos al cobro del impuesto que se estima adeudado, demuestran la existencia de un interés serio y suficiente por parte de la actora para obtener la declaración de certeza pretendida (conf. causa [CSJ 179/2003 \(39-A\)/CS1 "Arbumasa S.A. c/ Santa Cruz, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad"](#), sentencia del 19 de junio de 2012, y sus citas).

4°) Que no obsta a tal conclusión la existencia de trámites administrativos previstos en la legislación provincial, habida cuenta de que la competencia originaria de esta Corte Suprema de Justicia de la Nación, cuya fuente directa es la Constitución Nacional, no está subordinada al cumplimiento de los requisitos exigidos por las leyes locales ni al agotamiento de trámites administrativos de igual naturaleza ([Fallos: 340: 1480](#)).

Sobre la base de lo antes expuesto, la acción deducida constituye la vía idónea para motivar la intervención del Tribunal, ya que se encuentran reunidos los recaudos previstos en el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

5°) Que en cuanto al fondo del asunto, es menester destacar que la propia ley 23.548, al referirse a la imposición del gravamen de que se trata y al ámbito jurisdiccional en el que reconoce su aplicación, la limita cuando media interferencia

con el interés nacional (artículo 9°, ap. 2, párrafo 3; conf. causa CSJ 885/2004 (40-D)/CS1 "Distribuidora de Gas Cuyana c/ Mendoza, Provincia de y otro s/ contencioso administrativo", sentencia del 22 de abril de 2014, considerando 13).

6°) Que, en ese sentido, no se encuentra controvertido que los tres contratos que la provincia demandada pretende gravar fueron celebrados para la expansión de la red de transporte y distribución de gas natural.

Dichos convenios se instrumentaron dentro del marco del decreto nacional 180/2004, el cual fue dictado conforme a las pautas de la ley 25.561, que declaró la emergencia pública en materia social, económica, administrativa, financiera y cambiaria, delegando al Poder Ejecutivo Nacional las facultades para dictar las medidas orientadas a conjurar dicha situación.

Por el artículo 9° de la citada ley se autorizó al Poder Ejecutivo Nacional a renegociar los contratos comprendidos en las disposiciones del artículo 8° de la referida norma, entre ellos los de obras y servicios públicos. Las estipulaciones contenidas en la ley 25.561 fueron posteriormente ratificadas y ampliadas a través de la sanción de las leyes 25.790, 25.820, 25.972, 26.077 y 26.204, así como también por diversas normas reglamentarias y complementarias (Fallos: 337:1375; CSJ 4/2013 (49-A)/CS1 "Autopistas del Sol S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ acción declarativa de inconstitucionalidad"; CSJ 124/2013 (49-A)/CS1 "AEC S.A. y otros c/ Buenos Aires, Provincia



Corte Suprema de Justicia de la Nación

de y otro s/ acción declarativa de certeza"; y CSJ 286/2012 (48-G)/CS1 "Grupo Concesionario del Oeste S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa", sentencias del 19 de marzo de 2019).

7º) Que a fs. 614/616 obra agregada la contestación del Ente Nacional Regulador del Gas.

Surge de esa respuesta que en el marco de la ley de emergencia 25.561 el Poder Ejecutivo Nacional dictó el decreto 180/2004, en cuyo artículo 1º se estableció la creación de un fondo fiduciario para atender "Inversiones en Transporte y Distribución de gas", y que tal régimen normativo prevé que el objeto exclusivo es la financiación de obras de expansión en el marco del artículo 2º de la ley 24.076 y, en especial en el inciso b) de ese artículo, que establece como uno de los objetivos para la regulación del transporte y distribución del gas natural "promover la competitividad de los mercados de oferta y demanda de gas natural, y alentar inversiones para asegurar el suministro a largo plazo".

En el referido informe se señala que, a partir de tales premisas, se configuraron las "Obras de Ampliación de Capacidad de Transporte 2004-2005 y 2006-2015", las que por su magnitud y envergadura "resultan ser los proyectos de ampliación más importantes que se hayan registrado a lo largo de toda la historia nacional". Asimismo se destaca "que el desarrollo de la Obra de Ampliación (a lo largo de todo el territorio de la

República Argentina) conlleva una fundamental relevancia en materia energética que -a los fines de brindar un adecuado respaldo al proceso de crecimiento y desarrollo nacional desde la consolidación de la matriz energética- no debe ser soslayada"; y que "la Ampliación del sistema de gasoductos de transporte, permite satisfacer las mayores demandas de suministro, producto del crecimiento nacional".

Finalmente, se informa que por medio de la ley 26.095 fueron creados cargos específicos para el desarrollo de obras que atiendan a la expansión del sistema de generación, transporte y/o distribución de los servicios de gas natural, gas licuado y/o electricidad, como aporte de los fondos de los fideicomisos constituidos para el desarrollo de tales obras de infraestructura, con el fin de garantizar el abastecimiento interno y la continuidad del crecimiento del país y sus industrias, el que constituye un objetivo prioritario y de interés del Estado Nacional.

En términos similares contestó la Secretaría de Recursos Hidrocarburíferos del Ministerio de Energía y Minería, al señalar que ese fondo fiduciario responde al interés general en la "adopción de políticas eficaces tendientes a asegurar el abastecimiento interno de gas natural", y que "el sistema de Fideicomisos resultaba indispensable para evitar situaciones de potencial desabastecimiento y para reactivar la economía" (ver fs. 629/633).



Corte Suprema de Justicia de la Nación

8°) Que, en efecto, como lo sostiene la señora Procuradora Fiscal en su dictamen, ha sido el Estado Nacional quien, en el marco de la situación de emergencia imperante, tomó la decisión de encarar esa política en materia energética, vinculada con el transporte y distribución de gas mediante la creación de un patrimonio de afectación -los fondos fiduciarios logrados merced a los contratos que aquí se pretenden gravar- cuya finalidad era financiar, en definitiva, las obras necesarias para la expansión de la red de transporte y distribución de ese combustible (conf. fs. 673/673 vta.).

9°) Que, en el contexto descripto, corresponde recordar que reiteradamente esta Corte ha decidido que las provincias carecen de atribuciones para gravar los medios o instrumentos empleados por el Gobierno de la Nación para ejecutar sus poderes constitucionales (Fallos: 23:560; 224:267 y sus citas y causa CSJ 885/2004 (40-D)/CS1 "Distribuidora de Gas Cuyana c/ Mendoza, Provincia de y otro s/ contencioso administrativo", sentencia del 22 de abril de 2014, considerando 12, ya citada).

Estos instrumentos de gobierno, destinados a efectivizar una alta política nacional en materia energética -más concretamente en el marco de las actividades reguladas por la ley 24.076-, no pueden ser incididos directamente por el impuesto de sellos provincial, sin representar ello, en las particulares circunstancias del caso, una palmaria interferencia del poder local sobre el nacional, junto a una inadmisibles

limitación de su independencia (arg. Fallos: 327:5012 y sus citas, y dictamen de la señora Procuradora Fiscal de fs. 674).

10) Que, por lo demás, cabe señalar que en el decreto nacional 180/2004 se estableció que “[l]os cargos tarifarios creados para integrar el Fondo Fiduciario, en virtud de la finalidad de los mismos, no constituyen base imponible de ningún tributo de origen nacional, provincial o municipal” (artículo 4°).

En el mismo sentido, tal como se señaló, la ley 26.095 -que dispuso la creación de cargos específicos como aporte a los fondos de los fideicomisos para el desarrollo de las obras de gas y electricidad- prevé que no constituirán ni se computarán como base imponible de ningún tributo de origen nacional, con excepción del impuesto al valor agregado.

Se añadió en esa norma que las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios que adhieran a dicha ley, en cuyos territorios se ejecuten las obras financiadas con los cargos específicos antes referenciados, deberán dispensar idéntico tratamiento para con los tributos y tasas de su competencia y jurisdicción (conf. artículos 1°, 2°, 3° y 13 de la citada ley 26.095).

11) Que no obsta a lo expuesto la mención inserta en la “Carta de Intención” firmada el 15 de noviembre de 2004, aprobada por decreto 1882/2004, en la cual se estableció que, en caso de que los contratos fueran alcanzados por el impuesto de



Corte Suprema de Justicia de la Nación

sellos o cualquier otra tasa o gravamen, ellos serán soportados por los fideicomisos, toda vez que desde antiguo esta Corte ha sostenido que los tributos no son obligaciones que emergen de los contratos, sino que su imposición y la fuerza compulsiva para el cobro, son actos de gobierno y de potestad pública (Fallos: 152:268; 218:596; 229:45; 288:279 y 332:2872, entre otros).

Por lo tanto, la acción intentada por la actora contra la Provincia de Salta debe prosperar.

Por ello, y de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se decide: Hacer lugar a la demanda iniciada por Bice Fideicomisos S.A. -BFSA- (ex Nación Fideicomisos S.A.) contra la Provincia de Salta y, en consecuencia, declarar la improcedencia de la pretensión fiscal de la demandada con relación a los contratos objeto del litigio. Con costas (artículo 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, comuníquese y, oportunamente, archívese.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Nombre del actor: **Bice Fideicomisos S.A. -BFSA- (ex Nación Fideicomisos S.A.,** representada por sus letrados apoderados **doctores María Cristina Pérez, Eduardo Fabián Canosa, María Hebe Rinaldi, Domingo Enrique Cirillo y Hugo Néstor Carbajales,** con el patrocinio letrado de los **doctores Matías José Casal, Marina Laura Marti, María Gallo y Gustavo Alfredo Affif.**

Nombre del demandado: **Provincia de Salta,** representada por la **Fiscal de Estado, doctora Mónica Beatriz Lionetto y Macarena Alurralde,** con el patrocinio letrado de los **doctores Guillermo D. Pereyra y Edgardo César Martinelli.**

Ministerio Público: **doctora Laura M. Monti**