

IMPUESTO DE SELLOS. CONTRATOS DE AMPLIACIÓN DE GASODUCTOS ENMARCADOS EN "FIDEICOMISOS DE GAS" CELEBRADOS CON EL ESTADO NACIONAL. PRETENSIÓN FISCAL DE LA PROVINCIA DE SALTA. INTERFERENCIA DEL PODER LOCAL SOBRE EL NACIONAL. IMPROCEDENCIA

| | |
|--------------|---|
| PARTE/S: | Bice Fideicomisos SA -BFSA- (ex Nación Fideicomisos SA) c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad. |
| TRIBUNAL: | Corte Sup. Just. Nac. |
| SALA: | - |
| FECHA: | 03/08/2023 |
| JURISDICCIÓN | Nacional |

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 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.

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:

1º) 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).

2º) 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 I (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).

3º) 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).

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).

4º) 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.

5º) 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 9º, 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).

6º) 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 9º de la citada ley se autorizó al Poder Ejecutivo Nacional a renegociar los contratos comprendidos en las disposiciones del artículo 8º 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 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).

8º) 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.).

9º) 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 inadmisible 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 4º).

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 1º, 2º, 3º 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 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

DICTAMEN DE LA PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN

Suprema Corte:

- I -

A fs. 468/490 vta., Nación Fideicomisos S.A. (NFSA, en adelante) inició esta acción declarativa de certeza contra la provincia de Salta, en los términos del art. 322 del código Procesal Civil y Comercial de la Nación, con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad e ilegitimidad de ciertos actos emanados de la Dirección General de Rentas de esa provincia mediante los cuales pretende gravar con el impuesto de sellos ciertos contratos suscriptos para llevar adelante el "Proyecto de Ampliación de Gasoductos - Fideicomisos de Gas", el que está encaminado a emprender obras para ampliar los gasoductos norte y sur.

Señala que, en síntesis, el tributo pretendido resulta incompatible con la realización de obras de interés nacional, amparadas por las disposiciones de los arts. 31 y 75 - incs. 18, 19 y 30- de la Constitución Nacional.

Indica que, a su juicio, están reunidos todos los requisitos exigibles para la vía procesal intentada, y que la demandada ha concluido los procedimientos determinativos de oficio, los cuales han sido oportunamente recurridos, agotando la vía administrativa a su respecto.

Especifica que su pretensión es que se declare la invalidez del tributo local sobre una serie de contratos de fideicomiso de gas, a saber: 1) contrato fideicomiso de gas - ampliación gasoducto norte (del 22/12/2004); 2) contrato de fideicomiso financiero de gas I (del 6/12/2006); 3) fideicomiso de gas - compromisos preexistentes realizados con YPF S.A. y contratos de cesión de bienes al fideicomiso (20/4/2005).

Indica que NFSA resulta ser fiduciaria de varios fideicomisos que, en su conjunto, constituyen los "fideicomisos de ampliación de gas", estructurados en dos etapas - entre 2004/2005, y 2006/2008- mediante una red de fideicomisos individuales y conectados entre sí, con la finalidad única de hacer una obra de ampliación de gasoductos que, una vez acabada, unirá el norte con el sur del país, atravesando varias provincias. Es decir que este entramado contractual es de innegable interés público, y que comprende otros contratos celebrados con motivo de dicho emprendimiento.

Recuerda que, con fundamento en la ley 25.561, el Poder Ejecutivo Nacional dictó el decreto 180/04 por el cual creó el "Fondo Fiduciario para atender Inversiones en Transporte y Distribución de Gas", y fijó un régimen de inversiones en infraestructura básica de gas durante el proceso de normalización del servicio público.

Señaló que, por lo tanto, los contratos que el Fisco local pretende gravar son, en resumen, el mecanismo de formulación de la política nacional para paliar la emergencia declarada por la ley 25.561 en el sector del transporte y distribución de gas, creando un patrimonio con la afectación específica para financiar las obras de expansión mencionadas.

En ese marco, agregó que la resolución 185/2004 del Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios estableció un programa de fideicomisos de gas, que debía organizar la Secretaría de Energía de la Nación. Y que posteriormente,

mediante una carta de intención del 15/11/2004, intervinieron además el Ministerio de Economía y Producción, Nación Fideicomisos S.A., el Banco de la Nación Argentina, YPF S.A., la Secretaría de Obras Públicas y el Ente Nacional Regulador del Gas. (ENARGAS).

Adujo que la constitución de los fideicomisos con el objeto indicado buscó comprometer la inversión privada para financiar las obras indicadas.

Por todo ello, puntualizó que el gravamen local no sólo afecta el desarrollo de las obras encaradas por la autoridad nacional sino que, además, pone en peligro el sistema de abastecimiento de gas natural para los usuarios de todo el país. Y que ello se podría ver agravado si la misma conducta fiscal la asumieran las demás jurisdicciones locales en las cuales las referidas obras se realizan.

En último término, solicitó el dictado de una medida cautelar para evitar el grave perjuicio al interés nacional que expuso.

- II -

En la resolución obrante a fs. 507/509, V.E. declaró que la presente causa correspondía a su competencia originaria, de acuerdo con lo oportunamente dictaminado por esta Procuración General (ver fs. 502/504), e hizo lugar a la medida cautelar solicitada.

- III -

A fs. 530/551, la Provincia de Salta contestó el traslado de la demanda y solicitó su rechazo.

Hizo una negativa genérica en cuanto a la ilegalidad e inconstitucionalidad que NFSA le endilgó a los actos administrativos por medio de los cuales liquidó el impuesto de sellos sobre sendos contratos de fideicomiso.

Puso de relieve que en la "carta de intención" del 15/11/2004, aprobada por decreto 1.882/04, se establece que, en caso de que ella fuera alcanzada por el impuesto de sellos o cualquier otra tasa o gravamen, ellos serán soportados por los fideicomisos. Enumeró otras disposiciones de similar alcance, y concluyó en que tanto el Estado Nacional -en tanto organizador- como la actora, reconocieron expresamente la sujeción de estos instrumentos al gravamen que ahora pretende ésta poner en tela de juicio. En este sentido, dijo que resulta patente la autocontradicción y el alzamiento contra los actos propios anteriores, puesto que previó la carga tributaria como un costo en su momento Y ahora quiere evitar su pago.

También señaló que los Fideicomisos se integran con participación de capitales privados, y subrayó que el fiduciario tiene una titularidad operacional del patrimonio afectado.

Adujo que la 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. Por tales motivos, contravirtió la competencia de V.E. para entender originariamente en este asunto.

También negó que se verifiquen los extremos que tornan procedente la vía de la acción declarativa de certeza, en especial en cuanto a que, al haber articulado la actora con carácter previo a esta demanda 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.

- IV -

Pienso que V.E. sigue teniendo competencia para entender en esta causa, a tenor de lo resuelto en su oportunidad a fs. 507/509.

- V -

Corresponde señalar que la pretensión de la actora se encuentra dirigida a dilucidar el estado de falta de certeza en que se encuentra frente al impuesto de sellos cuyo pago se le exige por la instrumentación de los actos siguientes: a) contrato fideicomiso de gas - ampliación gasoducto norte (del 22/12/2004); b) contrato de fideicomiso financiero de gas I (del 6/12/2006); c) fideicomiso de gas - compromisos preexistentes realizados con YPF S.A. y contratos de cesión de bienes al fideicomiso (20/4/2005). Coinciden las partes en que todos estos actos fueron celebrados para la expansión de la red de transporte y distribución de gas natural.

Al respecto, no es ocioso recordar que la declaración de certeza, en tanto no tenga carácter simplemente consultivo, no importe una indagación meramente especulativa y responda a un "caso" que busque precaver los efectos de un acto en ciernes al que atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal, constituye "causa" en los términos de la Ley Fundamental (Fallos: 308:2569; 310:606 y 977; 311:421, entre otros).

Sobre la base de estas premisas, considero que se encuentran aquí reunidos los requisitos establecidos por el art. 322 del CPCCN.

En primer lugar, ha mediado una actividad explícita de la Dirección de Rentas de la Provincia de Salta, dirigida a la "percepción" del impuesto que estima adeudado (Fallos: 311:421, cons. 3º), ya que ha realizado la determinación de oficio correspondiente a cada uno de dichos contratos por la gabela aquí discutida, y exigido su vago. A mi juicio, tal conducta pone en evidencia una actividad estatal explícita dirigida al cobro del tributo, que posee aptitud suficiente para sumir a la actora en un "estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica", entendiéndose por tal aquella que es "concreta" al momento de dictarse el fallo.

Y dicha concreción se verifica pues se ha producido la totalidad de los presupuestos de hecho en que se apoya la declaración acerca de la existencia o inexistencia del derecho discutido, condición bajo la cual sólo podrá afirmarse realmente que el fallo pone fin a una controversia actual, diferenciándose de una consulta en la cual se contesta acerca de la eventual solución que podría acordarse a un supuesto de hecho hipotético (dictamen de este Ministerio Público in re "Newland, Leonardo Antonio c/ Provincia de Santiago del Estado", del 4 de diciembre de 1986, compartido por V.E. en fallos: 310:606, cons. 2º, criterio reiterado en Fallos: 311:421, cons. 3º).

Frente a ello, la sustanciación del procedimiento determinativo de oficio y la existencia de vías recursivas locales, no obstan a la procedencia de la vía intentada, ya que la competencia originaria de la Corte -que proviene de la Constitución Nacional- no puede quedar subordinada al cumplimiento o la vigencia de los procedimientos exigidos por las leyes locales (Fallos: 312:475 y sus citas).

Por lo expresado, considero que se encuentra reunida la totalidad de los recaudos fijados por el art. 322 del CPCCN para la admisibilidad formal de la acción intentada.

- VI -

En cuanto al fondo del asunto, es mi parecer que el thema decidendum estriba en determinar si la Provincia de Salta puede gravar con el impuesto de sellos la instrumentación de los citados contratos. Es decir, si el ejercicio de la potestad tributaria local, que innegablemente cabe reconocerle a esa provincia con relación al gravamen de que aquí se trata (arg. art. 121. de la Constitución Nacional), en el caso puntual de autos resulta susceptible de impedir u obstaculizar la concreción de una política nacional.

A tal fin, estimo que cabe recordar, en primer término, que V.E. hizo suya la tesis que la Suprema Corte de los Estados Unidos definió, hacia el año 1931, en el caso "Indian Motorcycle v. United States" (238 US 570), en cuanto sostuvo que: "Los instrumentos, medios y operaciones a través de los cuales el gobierno nacional ejercita sus poderes, están exentos de impuestos por los estados, y los instrumentos, medios y operaciones

de que se valen las provincias para ejercitar los poderes que les pertenecen, están exentos de impuestos por el gobierno nacional, en virtud del principio implícito de la independencia del gobierno de la Nación y de los estados dentro de sus respectivas esferas" (Fallos: 186:170; 196:369).¹

Como expresa la jurisprudencia norteamericana, la Constitución de ese país -al igual que la nuestra- no contiene ninguna limitación expresa al poder -ya sea de un estado o del gobierno federal- para gravarse recíprocamente, o gravar sus "instrumentos".

Esta limitación nace a partir del célebre caso "MC Culloch v. Maryland" (300 US 352), donde el máximo tribunal de los Estados Unidos, para explicar su génesis, puntualizó: "La doctrina (de la no imposición) tiene su origen en la máxima de que el poder impositivo puede, en ciertos casos, ser ejercido de tal manera que destruya los 'instrumentos mediante los cuales el gobierno pone en ejecución sus leyes dentro de los estados'".

Por ello, como sostuvo V.E. en Fallos: 247:325, la doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno se halla fundada en la que ha sido calificada como "la gran ley de la autopreservación". Va de suyo, entonces, que cuando esta ley de autopreservación no está en juego, este es, cuando no resulta con clara evidencia que el uso de sus poderes impositivos por parte de la provincia obste a la actividad gubernamental del gobierno federal, o la entorpezca material y apreciablemente, aquella inmunidad no debe ser reconocida, por hallarse ausente la razón vital que determina su aplicabilidad (criterio que se desprende, asimismo, de Fallos: 95:9; 110:353; 182:95, y 115:136).

Es decir que, para que la potestad impositiva provincial soporte esta excepcional restricción, es indispensable la presencia de circunstancias también excepcionales, de las que nazca la certeza de que la atribución nacional resguardada ha sufrido o sufrirá una real perturbación.

Debe mediar un efectivo "entorpecimiento a la marcha de la institución", como se señaló en Fallos: 192:53.

Desde mi punto de vista, en el caso concurren tales circunstancias excepcionales.

En efecto, los tres contratos aquí involucrados fueron realizados en el marco del decreto 180/2004 el cual, a su turno, fue dictado siguiendo las pautas dadas por el Congreso Nacional mediante la ley 25.561 -que declaró la emergencia pública en materia social, económica, administrativa, financiera y cambiaria-, autorizando al Poder Ejecutivo Nacional a renegociar los contratos de obras y servicios públicos concesionados, puestos en crisis por la salida del régimen de convertibilidad monetaria, en razón de que los precios y tarifas habían sido convenidos oportunamente en moneda extranjera.

A partir de sus estipulaciones -ratificadas y ampliadas por el legislador nacional por las leyes 25.790, 25.820 y 25.972- se desarrolló el proceso de renegociación de varios contratos con empresas licenciatarias y concesionarias de obras y servicios públicos, y también para la realización de otras obras necesarias tendientes -como en este caso- a la ampliación del sistema de transporte y distribución de gas natural. El citado decreto 180/04 creó el "Fondo Fiduciario para atender Inversiones en Transporte y Distribución de Gas", y fijó un régimen de inversiones en ese ámbito.

Es decir que, en síntesis, y más allá de las personas intervinientes, está claro que el Estado Nacional, en el marco de la situación de emergencia indicada, tomó la decisión de encarar esa alta 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 pretende gravar-, cuya finalidad era financiar las obras necesarias para la expansión de la red de transporte y distribución de ese combustible.

Por si alguna duda cupiera, ella queda despejada con la respuesta brindada en autos por el ENARGAS (ver fs. 614/616), cuando informó que estos contratos fueron concertados en el marco de la ley de emergencia 25.561 y del decreto 180/2004, creándose fondos fiduciarios para "atender inversiones en transporte y distribución de gas", el que conformaría "un patrimonio de afectación específico del sistema de gas", cuya finalidad fue "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". Y también señaló que bajo esas premisas se encaró la construcción de una serie de obras públicas para ampliar la capacidad de transporte 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", remarcando -en cuanto a la utilidad nacional de esas obras y del instrumento financiero aquí bajo estudio- que "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".

En similares términos se expidió la Secretaría de Energía y Minería (ver fs. 629/633), en cuanto indicó que ese fondo fiduciario "responde al interés general" en la "adopción de políticas eficaces tendientes a asegurar el abastecimiento interno de gas natural", agregando que "el sistema de fideicomisos resultaba indispensable para evitar situaciones de potencial desabastecimiento y para reactivar la economía".

Dadas estas condiciones, es claro para mí que los contratos bajo estudio son auténticos e innegables instrumentos de gobierno, que el Estado Nacional utilizó por estimarlo necesario para llevar adelante sus cometidos en el ámbito de la ampliación de la red de gasoductos y del sistema de transporte y distribución de gas.

En consecuencia, este instrumento de gobierno, destinado a efectivizar una alta política nacional en materia energética -más concretamente en el marco de las actividades reguladas por la ley federal 24.076- no puede ser incido directamente por el impuesto provincial, sin representar ello, en estas particulares circunstancias, una palmaria interferencia del poder local sobre el nacional, junto a una inadmisibles limitación de su independencia (Fallos: 18:162; 23:560; 173:128; 186:170; 224:267; 226:408; 246:237; 247:325; 249:292; 250:666; 319:998; 320:1302).

Considero, entonces, que se verifica aquí el criterio sentado por V.E. en Fallos: 247:325, pues resulta con prístina evidencia que, a través del dictado de las respectivas resoluciones determinativas de oficio para cada uno de esos tres contratos por parte de la Dirección de Rentas de la Provincia de Salta, se entorpece material y apreciablemente la actividad gubernamental desarrollada por el gobierno federal y encaminada -dentro de la emergencia declarada por el Congreso Nacional- a preservar la continuidad y calidad de los servicios referidos, encontrándose presente, entonces, la razón vital que determina la consagración de la inmunidad fiscal sobre esos instrumentos contractuales aquí estudiados.

Por último, considero necesario agregar que no tuerce la solución que propicio la alegación de la demandada en cuanto a que en la "carta de intención" del 15/11/2004, aprobada por decreto 1.882/04, se haya indicado que, en caso de que ella fuera alcanzada por el impuesto de sellos o cualquier otra tasa o gravamen, ellos serán soportados por los fideicomisos.

Ello es así puesto que, en materia tributaria, las manifestaciones de los particulares no juegan papel alguno en el nacimiento de las obligaciones tributarias (arg. Fallos: 152:268; 218:596; 318:676, entre otros). En efecto, como señaló V.E. en el último de los precedentes citados, la obligación tributaria sustantiva nace al verificarse en la realidad el presupuesto de hecho hipotético determinado por el legislador, y que ella

"tiene por fuente un acto unilateral del Estado - justificado por el poder tributario que la Constitución Nacional le otorga al Congreso-, y su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia. Cabe añadir en tal sentido que esta Corte ha dicho que no existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones; los impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública". El razonamiento de la demandada, es preciso remarcarlo, otorga un papel relevante a la voluntad de las partes en el nacimiento de la obligación tributaria -quienes, desde el punto de vista de la demandada, estarían consintiéndola en este caso- cuando, como quedó en claro, no lo tiene en medida alguna.

- VII -

Por lo expuesto, pienso que corresponde hacer lugar a la demanda.

Buenos Aires, 29 de septiembre de 2017.

LAURA M. MONTI