

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA**

*FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS - Escuela de Graduados*

***Especialización en Tributación***

**Trabajo Final:**

*“Ley Nacional de Energía 15.336. Aportes para la resolución del conflicto entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales y municipales.”*

**Alumno:** Cr. Carlos Di Paoli

Córdoba, agosto de 2015.





Ley Nacional de Energía 15.336. Aportes para la resolución del conflicto entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales y municipales. por Carlos Di Paoli se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

## Indice

<b>Introducción.....</b>	<b>4</b>
<b>Capítulo 1: El marco regulatorio eléctrico</b>	
1.1 Energía y mercado eléctrico .....	6
1.2 El sistema eléctrico en la República Argentina y la Ley de Energía.....	7
1.3 El marco regulatorio eléctrico.....	15
1.3.1 La Ley Nacional 15.336.....	15
1.3.2 La Ley Nacional 24.065.....	17
<b>Capítulo 2: Las exenciones impositivas y la Ley de Energía</b>	
2.1 Las exenciones en general.....	18
2.1.1 Definición.....	18
2.1.2 Clasificación de las exenciones.....	21
2.1.3 Otras características de las exenciones.....	21
2.2 Impuestos susceptibles de estar alcanzados.....	23
2.3 La exención del artículo 12 de la Ley 15.336.....	25
2.4 El alcance de la Ley 15.336.....	28
<b>Capítulo 3: Principios constitucionales y el mercado eléctrico</b>	
3.1 La cláusula de progreso y los establecimientos de utilidad nacional.....	30
3.2 La doctrina de la interferencia.....	33
3.3 La cláusula comercial.....	35
3.2 Otros principios afectados.....	36
3.5 El mercado eléctrico y los principios constitucionales.....	40
3.6 Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.....	42
<b>Capítulo 4: Los distintos actores y sus posturas</b>	
4.1 La postura de los Gobiernos Provinciales.....	46
4.1.1 La voracidad fiscal de las provincias.....	46
4.1.2 La postura de las provincias frente a la Ley de Energía.....	48
4.2 La postura del Gobierno Nacional.....	51

4.3 La postura de los contribuyentes.....	52
<b>Capítulo 5: La Ley de Actividad Nuclear</b>	
5.1 Antecedentes.....	53
5.2 La Ley 26.566 de Actividad Nuclear.....	54
5.3 La postura de la Provincia de Buenos Aires.....	56
<b>Capítulo 6: La exención por Ley de energía y los Municipios</b>	
6.1 Impuestos, tasas y contribuciones.....	59
6.2 Tasas versus impuestos en el ámbito de la Ley de Energía.....	61
<b>Capítulo 7: Acciones judiciales</b>	
7.1 Las opciones de los contribuyentes.....	63
7.2 Jurisprudencia.....	66
<b>Capítulo 8: Conclusión.....</b>	<b>79</b>
<b>Bibliografía.....</b>	<b>83</b>

## **Introducción**

El mercado eléctrico, por sus características naturales, físicas y técnicas, y por su carácter interjurisdiccional e internacional, se encuentra enmarcado en un régimen especial de neto carácter federal, denominado “*Marco Regulatorio Eléctrico*” bajo el amparo de la Ley Nacional 15.336.

La citada norma estableció los lineamientos generales para la organización institucional del sector eléctrico, declarando de Jurisdicción Nacional la generación, transformación y transmisión de energía eléctrica cuando la misma esté vinculada a la defensa nacional, cuando es destinada al comercio de energía eléctrica entre una o más provincias, o cuando integre en cualquier punto del país la Red Nacional de Interconexión.

Además, a través de su artículo 12, estableció una exención de impuestos provinciales y municipales tanto para las obras de generación, transformación y transmisión de energía eléctrica como para la energía generada o transmitida.

Dicho beneficio fue instaurado en pos de promocionar la libre circulación de la energía y de promover la construcción de nuevas obras de infraestructura dado el carácter social de la actividad eléctrica.

Pero la exención de marras, ha sido motivo de interminables conflictos entre contribuyentes y Estados Locales, valentonados los primeros por la posición adoptada por la Nación a través de sus organismos descentralizados.

La interpretación y aplicación de la Ley Nacional de Energía 15.336 es de suma vigencia e importancia, dada la necesidad de inversiones en infraestructura eléctrica que tiene el país. Además, al tratarse de una cuestión específica, no hay muchos antecedentes de investigación en este sentido.

En el presente trabajo se hará una breve introducción del negocio eléctrico y su marco regulatorio, luego se hará referencia a las exenciones en general y a la contenida en la Ley de

Energía en particular. Se verán, además, los principios constitucionales afectados, como así también los puntos de vista de los diferentes actores del conflicto. También se considerará la jurisprudencia asociada a la materia.

A partir del análisis de los aspectos planteados, se pretende brindar una interpretación objetiva del tema, que pueda resultar de utilidad para quienes realizan actividades vinculadas al negocio eléctrico.

## **CAPITULO 1: EL MARCO REGULATORIO ELÉCTRICO**

### **1.1 Energía y mercado eléctrico**

Desde el punto de vista físico, la energía eléctrica es un conjunto de cargas eléctricas negativas –electrones- que se mueven a través de un conductor eléctrico, generalmente metálico, debido a la diferencia de potencial entre sus extremos.

Así, podríamos definir la *energía eléctrica* como la forma de energía que resulta de la existencia de una diferencia de potencial entre dos puntos. Cuando a estos dos puntos se los pone en contacto mediante un conductor eléctrico obtenemos una corriente eléctrica. La misma se puede transformar en muchos otros tipos de energía, como energía mecánica (motores, máquinas, etc), en energía calórica (calefactores, estufas, etc), en energía lumínica (luz), en energía cinética (trenes), etc.

La energía eléctrica apenas se puede encontrar de forma libre en la naturaleza de una manera que pueda ser aprovechable. Se puede observar en las tormentas eléctricas pero la dificultad de almacenar y controlar tal cantidad de energía hace que sea prácticamente no aprovechable.

La electricidad a gran escala se obtiene básicamente a través de equipos generadores que la producen a partir de un fenómeno físico cuya complejidad no viene al caso describir. Lo relevante es que un generador transforma en energía eléctrica la energía mecánica aplicada a la rotación de uno de sus componentes. Dicha rotación puede obtenerse a partir de diversos medios que usualmente se utilizan para caracterizar su fuente:

- a) Aplicación de vapor a alta presión acumulado en calderas calentadas con combustibles líquidos, gas o carbón (generación térmica convencional).
- b) Aplicación de vapor a alta presión acumulado en calderas calentadas a partir de la fisión del átomo (generación térmica nuclear).
- c) Turbinas de gas (generación térmica turbogas).

- d) Motores diesel (generación térmica diesel).
- e) Circulación de agua (generación hidroeléctrica).
- f) Circulación de aire (generación eólica).

Las distintas posibilidades de generación implican distintos costos de producción de energía. Obviamente que aquellos generadores que produzcan energía más barata, son los que tienen prioridad de venta. En la medida en que la demanda requiera de más energía, ingresará al sistema la energía más costosa.

La demanda diaria de electricidad no es lineal, ya que exhibe puntas y valles. Es decir, períodos en los que los requerimientos del sistema se incrementan y momentos en que dicha demanda decrece.

Así, las centrales de generación de energía eléctrica se diferencian en función de la modalidad de producción. Las denominadas “de base” generan en forma continua durante todo el día, mientras que las “de punta”, diseñadas para funcionar a pleno, lo realizan solamente durante los períodos diarios de mayor demanda. El ejemplo típico de las primeras es el de las centrales nucleares. Las de punta, por su parte, suelen ser de generación térmica diesel o fuel-oil.

Ahora bien, si el gran problema de la energía eléctrica es su dificultad para ser almacenada, la gran ventaja que nos da la energía eléctrica es la facilidad de transporte.

La electricidad generada a gran escala raramente es consumida íntegramente en el mismo lugar en que se produce. Es preciso "transmitirla" hasta los centros de consumo mediante conductores denominados "líneas" (cables) y este proceso consume parte de la energía que se disipa por calentamiento.

La interconexión eléctrica, es decir el transporte o transmisión de la energía, se manifiesta, en consecuencia, como una necesidad técnica, tanto para responder al abastecimiento eficiente en condiciones normales, como para cubrir los baches producidos por la salida de servicio de unidades, sea ésta programada –mantenimiento- como no



programada -salidas de servicio por contingencias en las centrales generadoras o en los sistemas de transporte asociados-.

Por otra parte, la localización de las centrales de generación no siempre admite flexibilidad. Tratándose de centrales hidroeléctricas, su situación depende básicamente de la bondad del recurso hídrico y de la ubicación del cierre más conveniente para erigir la presa. Las opciones son sumamente limitadas y sólo operan en función de un orden de prioridad entre diversos anteproyectos económicamente factibles.

Las centrales térmicas, aunque admiten un margen de maniobra más amplio para su localización, están fuertemente condicionadas por la disponibilidad de agua y las alternativas de aprovisionamiento del combustible. Para las centrales nucleares el agua constituye un insumo crítico para el proceso de refrigeración y generación. Para las centrales térmicas, el aprovisionamiento de gas en cantidad suficiente se revela, también, como un factor crítico en función de la última tecnología.

En el parque eléctrico argentino existe una significativa cantidad de unidades de generación, con alto grado de dispersión geográfica, como consecuencia de la escasa flexibilidad apuntada.

La energía eléctrica que se produce en un lugar no siempre está balanceada con un consumo local similar al de la producción. En el país existen regiones “exportadoras” e “importadoras” de electricidad como consecuencia de la desigual distribución geográfica de los recursos energéticos y de las políticas adoptadas para su explotación. Es más, las modalidades de producción y consumo pueden invertir los roles en determinados horarios.

Así, las grandes distancias entre los distintos centros de producción y consumo, la necesidad de asegurar el abastecimiento y la conveniencia de hacer más óptima la utilización de las principales fuentes de energía eléctrica -térmica convencional, hidráulica y nuclear- obligan a construir redes para el transporte de la electricidad en altas tensiones.

Estas redes se interconectan, trascienden las fronteras de las provincias y sirven al comercio interjurisdiccional de la electricidad.

A diferencia de otros bienes que están en el comercio, la electricidad generada no puede rotularse, marcarse o identificarse. Tampoco puede almacenársela como un bien durable, salvo que se la someta a un proceso de conversión en otra forma de energía.

Cuando la electricidad ingresa a las redes interconectadas, a los sistemas de vinculación eléctrica - transmisión/transformación- forma parte de una masa común y se encuentra despojada de características físicas que permitan individualizar su origen. Su intercambio físico es prácticamente instantáneo.

Técnicamente no puede afirmarse que la energía eléctrica producida por un generador determinado se "desplaza" físicamente de un lugar a otro, como sucede con el petróleo, el gas, etc. Por tal motivo las operaciones de compra, venta y transporte de energía exigen la realización de complicadas mediciones y cálculos para ponderar los volúmenes generados y consumidos por múltiples unidades, y las pérdidas por transformación y el transporte.

Finalmente, una vez generada y transmitida la energía eléctrica, la misma llega a los distribuidores finales quienes adquieren y venden dicha energía al mercado minorista. Estas empresas -como por ejemplo Edenor y Edesur- realizan la última etapa del proceso productivo de la electricidad. También existe una porción importante de la electricidad que es vendida directamente a grandes usuarios, como son por ejemplo las grandes industrias instaladas en el país.

Es muy importante destacar que en la cultura actual, la electricidad es una parte vital para el funcionamiento de una sociedad. Las tareas simples como iluminar una habitación o conservar un alimento, se llevan a cabo actualmente a través de medios eléctricos. No hay más que considerar las consecuencias de un corte de energía relativamente corto –se paran las fábricas, las ciudades se oscurecen, los teléfonos y los computadores no funcionan, el tráfico se descontrola, se pierden los alimentos refrigerados, etc- para observar con precisión cómo la sociedad moderna cada vez más depende de este vital insumo para funcionar. Sin embargo, la

electricidad es una tecnología en constante desarrollo; por lo que los aspectos actualmente asociados con la electricidad y su generación distan mucho de las características originales.

## **1.2 El sistema eléctrico en la República Argentina y la Ley de Energía**

En la República Argentina, la prestación del servicio de energía eléctrica registra sus orígenes hacia fines del siglo XIX. En 1887, el Ingeniero Rufino Varela inició en Buenos Aires el primer servicio de energía eléctrica con una usina de 12 HP, ubicada en la calle San Martín frente a la Catedral, que distribuía corriente a un centenar de lámparas instaladas en comercios y casas vecinas. A partir de entonces se fueron constituyendo diversas empresas dedicadas a este negocio privado, que estaba débilmente fiscalizado por las Municipalidades.

Por diferentes motivos esas pequeñas empresas se fueron liquidando, hasta que aquel negocio quedó en manos de distintas empresas privadas de mayor tamaño y de origen extranjero, subsidiarias de consorcios europeos y norteamericanos.

En el caso de Buenos Aires, a principios de siglo, esas firmas privadas fueron absorbidas gradualmente hasta llegar a constituir una única entidad. En los años siguientes el sector continuaría experimentando cambios que incluyeron el ingreso de nuevos operadores, la fusión de algunos de ellos y la salida de otros.

Para el caso de los servicios del interior del país, los servicios de provisión de energía se encontraban mayormente en manos privadas y sujetos a regulación por parte de autoridades locales. Posteriormente, avanzada la década del cuarenta, la oferta de energía comenzó a ser insuficiente desencadenando un lento proceso de nacionalización de las empresas.

Ante la importancia que había cobrado el servicio eléctrico y la entidad de los intereses en juego, se advirtió la necesidad de elevar el nivel de competencia de las estructuras administrativas que fiscalizaban el mercado: de los municipios a los Estados provinciales. Así, algunas provincias sancionaron leyes que reservaban al gobierno local las competencias en materia de autorización, coordinación y supervisión del servicio público de electricidad.

Pero hacia fines de 1958, el sistema energético reveló una profunda crisis producto del deficiente estado de las instalaciones y de la falta de inversión, que derivó en una importante baja en la producción de energía eléctrica. Todo esto concluyó en la decisión de nacionalizar el servicio, entendiendo que la solución exigía una acción de carácter federal que sólo podían ser abordadas a través de la intervención del Estado Nacional.

Es preciso remarcar, como de suma importancia en el presente trabajo, la decisión que llevó al Gobierno de aquel entonces de definir el carácter federal del negocio eléctrico, y someterlo bajo la órbita de la Jurisdicción Federal. Se trató de una decisión política adoptada en un contexto de crisis que reconoció en la actividad un interés general inobjetable y vital para el progreso del país, que por tal razón adquirió la incuestionable calidad de establecimiento de utilidad nacional definida por nuestra Constitución Nacional (punto que veremos con mayor detenimiento en los capítulos siguientes).

El contexto de crisis al que se hace referencia, y que motivó la consideración especial del negocio eléctrico en nuestro país, lamentablemente ha evidenciado –con mayor o menor intensidad- en forma cíclica a lo largo de los años, justificando la acertada decisión de considerar política de estado a la actividad eléctrica.

Es importante destacar que hasta ese momento no existía un marco regulatorio nacional en materia de energía eléctrica. La Ley 15.336 de 1960 vino a cubrir ese vacío. Esta Ley estableció los lineamientos generales para la organización institucional del sector y organizó institucionalmente el sistema de generación, transporte y distribución de electricidad.

La Ley declaró sujetas a sus disposiciones y a las de su reglamentación a las actividades de la industria eléctrica destinadas a la generación, transporte y transmisión, en cuanto las mismas correspondan a la jurisdicción nacional con excepción de la distribución de energía eléctrica. Además, define a la distribución de electricidad como servicio público

destinado a “*atender las necesidades indispensables y generales de electricidad de los usuarios de electricidad o grupo social determinado*”<sup>1</sup>”.

Asimismo, dispuso que las actividades de la industria eléctrica destinadas total o parcialmente a abastecer de energía a un servicio público serán consideradas de interés general. De esta manera puede evidenciarse el carácter social otorgado a la electricidad.

Como consecuencia de lo anterior, se produjo un proceso de inversión donde la racionalidad privada quedaba relegada por la racionalidad social y donde los mecanismos de mercado no tenían cabida. Lo importante entonces era cubrir la necesidad de toda persona, siendo de interés central maximizar el acceso al consumidor del servicio. La prevalencia del criterio de equidad impuso precios al alcance económico de la población más careciente.

A partir de este instrumento normativo la Nación pudo encarar la construcción de grandes obras de generación en territorio de las provincias y destinadas a la utilidad nacional, así como un sistema de transporte en beneficio del conjunto.

Luego en la década del 90, a partir de la denominada reforma del Estado que contemplaba la Ley Nacional 23.696, se produjo la privatización del servicio público de suministro de electricidad, el que era prestado fundamentalmente por Agua y Energía Eléctrica, Hidronor, Segba y otros generadores provinciales.

El nuevo esquema fue instituido por la Ley Nacional 24.065, la cual establece el marco regulatorio eléctrico y divide a la actividad eléctrica en tres actividades diferenciadas pero interrelacionadas: la generación, el transporte y la distribución de la electricidad. Sólo la distribución y el transporte son considerados como servicio público, mientras que la generación es considerada de interés general cuando esté destinada, total o parcialmente, a alimentar un servicio público. Debe considerarse que antes de la reforma las tres actividades eran prestadas por compañías estatales, revistiendo alguna de ellas los tres roles o al menos dos de ellos.

---

<sup>1</sup> Artículo 3 de la Ley nacional 15.336

Se presenta un mercado dividido claramente en tres tipos de actividades diferenciadas, tal como se señaló en el párrafo anterior, donde se atribuyen diferentes roles a cada uno de los participantes. Estos participantes son actores del denominado Mercado Mayorista Eléctrico (MEM).

Desde el punto de vista de las legislaciones tributarias, particularmente las provinciales, era y es común encontrar referencias a la actividad de suministro de electricidad, sin que se advierta distinción alguna entre generadores, transportistas y distribuidores. Como puede claramente advertirse, todo el proceso está integrado y es, en definitiva, inescindible operativamente: los primeros producen la energía que los transportistas transmiten a través de un sistema integrado nacional, para que finalmente los distribuidores suministren la energía entre los demandantes del mercado, es decir sus clientes sean estos industrias, comercios o consumidores residenciales.

Dado que la energía eléctrica, no es susceptible de ser almacenada, todo lo que se produce se consume. En realidad todo lo que se demanda se produce o genera. Por tal motivo, a los efectos del funcionamiento de este mercado fue necesario crear un mecanismo que fuese capaz de estimar cuáles serían las necesidades estacionales de la demanda, de forma de ordenar el denominado “despacho de energía” y quién de los oferentes lo habría de generar.

Los generadores tienen una capacidad de generación que no es utilizada en forma permanente, sino que están disponibles para entregar la energía cuando ésta es demandada, y ello ocurre mediante un mecanismo que toma en consideración los costos variables de producción o, si se quiere, el valor de venta, priorizando el despacho de aquellos generadores que están en capacidad de entregar energía al menor precio, salvo excepciones. Significa que los generadores que entregan a precios más baratos son los que venden primero, mientras que los que ofrecen a mayores precios tienen un orden de prelación que va de menor a mayor. El costo de generación depende de la forma en que la electricidad es generada.

Este sofisticado mecanismo de mercado, que implica mediciones horarias, y determinación de precios que varían cada hora, está bajo la administración de la Compañía Administradora del Mercado Mayorista Eléctrico S.A. (CAMMESA), una entidad sin fines de

lucro, cuyos accionistas son la Secretaría de Energía y las distintas asociaciones que nuclean a los ya mencionados actores del MEM.

En el caso de la Argentina, el proceso de generación se reparte entre varias empresas como Central Costanera, Endesa, AES, Duke, entre otras. Asimismo, la transmisión se reparte entre Transener, Trasnea, Transba, etc., y la distribución es realizada por empresas como Edenor y Edesur. EPEC, en un ámbito territorial más pequeño, ejerce las 3 actividades a la vez.

A partir de la recuperación de la actividad económica a partir del año 2003, se produjo un importante aumento de la demanda eléctrica que llevó al sistema a trabajar al límite de su capacidad. Hoy, ante la creciente demanda de electricidad -más del 6% anual- y los márgenes de reserva cada vez menores, el gobierno nacional está en proceso de encarar grandes proyectos, tanto en el sector de la generación como en el de la transmisión. Se estima que para satisfacer la demanda creciente se necesitará aumentar la capacidad de generación en 1.000 MW por año.

Una cantidad importante de estos proyectos es financiada por el gobierno mediante fideicomisos, mientras que la iniciativa privada aún es limitada ya que no se ha recuperado del todo de los efectos de la crisis económica argentina (1999-2002). El congelamiento de las tarifas provocó una fuerte desinversión por parte del sector privado en el rubro eléctrico.

Para darnos una idea, la potencia instalada en el año 2013 se mantiene prácticamente planchada en 31.200 MW, la potencia efectiva promedió los 24.900 MW y la máxima demandada por el sistema superó los 24.000 MW. Como se puede observar, el crecimiento del parque de generación dista mucho del ideal, ya que entre julio de 2011 y julio de 2012 se incorporaron 1.725 MW al sistema, mientras que entre julio de 2012 y julio de 2013 se incorporó menos de un 30%, es decir 472 MW<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Fuente: ABECEB

Hoy existe sin duda una importante necesidad de inversiones en el ámbito eléctrico, y dado que las mismas son a muy largo plazo, se hace imperioso bajar su costo y darle un marco de seguridad jurídica al sector. En esto es vital la Ley de Energía.

Nos encontramos frente a un mercado estratégico y complejo, que tiene muchas regulaciones y donde se mezcla el interés general y el de privados. La provisión de este servicio tiene relación directa con la prosperidad de la economía del país, el bienestar de sus habitantes y la defensa nacional. Se trata, en definitiva, de un servicio público muy importante en la cultura moderna y donde se torna necesaria la participación del Estado.

### **1.3 El marco regulatorio eléctrico**

#### **1.3.1 La Ley Nacional 15.336**

Como se expuso anteriormente, a principios de la década del 60, el gobierno entendió necesaria una reforma legislativa de fondo como herramienta fundamental para hacer frente a la crisis energética.

Por tal motivo, que el 15 de septiembre de 1960 el Congreso Nacional sancionó la Ley 15.336, promulgada el 20 de septiembre y publicada en el Boletín Oficial el 22 de septiembre de ese mismo año. A través de esta ley se pone en marcha la primera gran transformación del negocio eléctrico.

En su artículo 1 la Ley declaró sujetas a sus disposiciones y a las de su reglamentación a las actividades de la industria eléctrica destinadas a la generación, transformación y transmisión, o a la distribución de la electricidad, en cuanto las mismas correspondan a la Jurisdicción Nacional.

En su artículo 3 denomina “*servicio público de electricidad*” la distribución regular y continua de energía eléctrica para atender las necesidades indispensables y generales de



electricidad a los usuarios de una colectividad o grupo social determinado de acuerdo con las regulaciones pertinentes. Asimismo, dispuso que las actividades de la industria eléctrica destinadas total o parcialmente a abastecer energía a un servicio público sean consideradas de interés general, afectadas a dicho servicio y encuadradas en las normas legales y reglamentarias que aseguren el funcionamiento normal del mismo.

En el artículo 6 de la Ley se declara de Jurisdicción Nacional la generación de energía eléctrica cualquiera sea su fuente, su transformación y transmisión, cuando, se vincule a la defensa nacional; se destine a servir al comercio de energía eléctrica entre la Capital Federal y una o más provincias o una provincia con otra o con el Territorio de Tierra del Fuego, Antártida Argentina e Islas del Atlántico Sur; correspondan a un lugar sometido a la legislación exclusiva del Congreso Nacional; se trate de aprovechamientos hidroeléctricos o mereomotores que sea necesario interconectar entre sí o con otros de la misma o distinta fuente, para la racional y económica utilización de todos ellos; en cualquier punto del país integren la Red Nacional de Interconexión; se vinculen con el comercio de energía eléctrica con una nación extranjera; y/o se trate de centrales de generación de energía eléctrica mediante la utilización o transformación de energía nuclear o atómica.

Como consecuencia de la Jurisdicción Nacional que establece la Ley, se atribuye al Estado Nacional competencia para “otorgar concesiones y ejercer las funciones de policía y demás atribuciones inherentes al poder jurisdiccional<sup>3</sup>”.

Finalmente el artículo 12 de la Ley, el más importante a los efectos de este análisis, lo transcribimos textualmente:

***“Las obras e instalaciones de generación, transformación y transmisión de la energía eléctrica de jurisdicción nacional y la energía generada o transportada en las mismas no pueden ser gravadas con impuestos y contribuciones, o sujetas a medidas de legislación local que restrinjan o dificulten su libre producción y circulación. No se comprenden en esta exención las tasas retributivas por servicios y mejoras de orden legal”.***

---

<sup>3</sup> Artículo 11 de la Ley 15.336

A simple vista, la norma es clara: en principio cualquier impuesto o contribución provincial o municipal no podrán tener incidencia en el negocio eléctrico, de acuerdo con la interpretación literal de lo transcrito. Sin embargo, este breve artículo, ha sido objeto de mucha controversia entre los distintos niveles de gobierno y ha provocado importantes disputas políticas. Esto a su vez, ha derivado en una propagación de disputas judiciales, la mayoría de ellas en la Corte Suprema de Justicia de la Nación. La exégesis de este artículo será sin dudas el tema más importante del presente trabajo.

### **1.3.2 La ley Nacional 24.065**

Si bien la Ley 15.336 tuvo por objeto transformar el sistema eléctrico y promover su desarrollo bajo el ámbito de Jurisdicción Federal, en la época en que esta Ley fue dictada las transacciones de energía eléctrica no respondían a los criterios económicos que hoy denominamos de mercado. Los agentes del negocio eléctrico de aquel entonces estaban constituidos por empresas estatales y provinciales que manejaban precios y tarifas que frecuentemente se fijaban atendiendo a decisiones políticas dirigidas a paliar la inflación o a redistribuir renta. Independientemente de la ponderación política de este esquema, lo cierto es que el mantenimiento de esa situación derivó en una de las crisis eléctricas más grandes de las que se tenga registro, ya que la falta de inversión y la indisponibilidad del equipamiento instalado tuvo como consecuencia una crisis de desabastecimiento que obligó al sector a programar severos cortes a la demanda a partir del año 1988.

En el marco global de la Ley de Reforma del Estado -Ley 23.696- y de la política gubernamental de privatizaciones, en el año 1991 se sancionó la Ley 24.065 conocida también como el Marco Regulatorio Eléctrico. Dicha Ley provocó una profunda transformación del sistema. Mientras que la Ley 15.336 previó la extensión de la Jurisdicción Nacional, la nueva norma definió los objetivos de la política electroenergética nacional acorde a estos tiempos.

Aspectos a destacar de la Ley 24.065:

1) Dispone el funcionamiento del Mercado Eléctrico Mayorista. El MEM se transforma en un ámbito virtual que se conforma por un conjunto de transacciones físicas y económicas de energía eléctrica en bloque. El MEM indica la división vertical de las actividades de generación, transporte y distribución de energía eléctrica y sus operaciones quedan sujetas a la jurisdicción federal en todos sus casos, independientemente del domicilio del vendedor y comprador.

2) Caracteriza como servicio público al transporte y distribución de electricidad.

3) Fija los objetivos de la política nacional en materia de abastecimiento, transporte y distribución de electricidad. Estos objetivos tienen que ver con:

- i. La promoción de la competitividad de los mercados de producción y demanda de electricidad.
- ii. La regulación del transporte y la distribución de electricidad, asegurando que las tarifas que se apliquen a los servicios sean justas y razonables.
- iii. Incentivar el abastecimiento, transporte, distribución y uso eficiente de la electricidad fijando metodologías tarifarias apropiadas.

Debe tenerse en cuenta que esta nueva regulación no deroga la exención dispuesta por la Ley 15.336, sino que se dicta en concordancia con esta disposición.

## **CAPITULO 2: LAS EXENCIONES IMPOSITIVAS Y LA LEY DE ENERGIA**

Efectuada la introducción al mercado eléctrico en el capítulo anterior, abordaremos primero las exenciones en su sentido genérico para luego abocarnos al beneficio otorgado por el artículo 12 de la Ley de Energía en particular. Este último es el tema principal del presente trabajo.

### **2.1 Las exenciones en general**

#### **2.1.1 Definición**

Este concepto es uno de los más discutidos en materia de derecho tributario y ha motivado que múltiples especialistas de la materia intenten identificarlo, conceptualizarlo, clasificarlo y delimitar su alcance.

En derecho tributario las exenciones son circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan el nacimiento de la exigencia de pagar la obligación tributaria. En otras palabras, es la dispensa de la obligación de un sujeto de pagar contribuciones al Estado, en virtud de una norma legal.

La exención afecta de manera directa la exigibilidad y no el momento de nacimiento de la obligación, lo que se traduce en que la misma puede nacer antes o después de su realización.

Según Villegas<sup>4</sup>, *“tenemos una hipótesis legal condicionante tributaria -hecho imponible-. Pero no está sola. Está escoltada por una hipótesis legal neutralizante tributaria. La consecuencia de la realización de la primera es el precepto de pagar el exacto monto tributario que la Ley ordena. La consecuencia de la segunda es impedir -total o*

---

<sup>4</sup> Villegas, H. B. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma.

*parcialmente- que la realización de la primera se traduzca en el originario precepto. En otras palabras y utilizando didácticamente un idioma metafórico: la hipótesis legal neutralizante tributaria es la enemiga del hecho imponible. Su misión es la de destruir en forma total o parcial la consecuencia habitual de la realización del hecho imponible”.*

De esta manera, -opina Villegas- las exenciones implican una limitación a los principios de generalidad y de igualdad en la tributación. El autor entiende que su existencia se da por razones de índole económica, política, social, financiera, etc. Esto es uno de los elementos importantes a la hora de analizar la exención de la Ley 15.336.

Otros autores también han realizado un aporte significativo a la materia, con una visión un poco diferente. Tal es el caso de Dino Jarach<sup>5</sup> quien dice que *“para poder hablar estrictamente y verdaderamente de exención tributaria hay que partir de la base de que en la hipótesis eximente el legislador ha admitido la existencia de capacidad contributiva, pero aún comprobada la capacidad de hacer frente al pago del tributo, decide por diferentes razones, como ser la estructura del sistema tributario, excluir dicha hipótesis de la imposición.”*

Finalmente Horacio Corti<sup>6</sup> abandona la tradicional distinción entre finalidades fiscales y extrafiscales -sociales, económicas, geográficas, políticas, etc- de los ingresos y gastos públicos para enfatizar que solo existen necesidades y fines constitucionales. En palabras del autor: *“la finalidad de la actividad financiera es asegurar la existencia empírica de la constitución”*. Ello así, cuando el Estado diseña una política tributaria, o una política económica o una política específica del gasto público, lo hace teniendo en mira el programa constitucional. Por ejemplo, explica el autor, para asegurar el ejercicio del derecho a la salud, el Estado no solo dispone la organización de un sistema de salud basado en la participación de diferentes agentes -hospitales públicos, obras sociales, prestadores privados, etc- y más allá de su financiación propia a través de lo que le abonan los usuarios, el Estado puede otorgar subsidios, pero también puede otorgarles exenciones respecto de ciertos tributos o beneficios

---

<sup>5</sup> Jarach, D. (1998). *Estudios de derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma.

<sup>6</sup> Corti, H. G. (2007). *Derecho constitucional presupuestario*. Buenos Aires: Leais Nexos.

fiscales (para favorecer la inversión) o créditos subsidiados a través del sistema bancario oficial. Concluyendo que: *“el gasto público cumple una función constitucional tanto cuando es la base del financiamiento de un órgano público -el hospital o el órgano administrativo que lo regula-, como cuando concreta el otorgamiento de un subsidio a una obra social. Lo mismo sucede con el tributo, que cumple una función constitucional tanto cuando permite conformar la renta pública que luego devendrá en un gasto, como cuando (...) favorece el desarrollo de actividades directamente vinculadas a la salud -otorgamiento de exenciones o beneficios fiscales-”*.

### **2.1.2 Clasificación de las exenciones**

Según Villegas<sup>7</sup>, las exenciones pueden clasificarse en:

a) Exenciones subjetivas: *“son aquellas en que la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona (física o jurídica) del destinatario legal tributario”*. Por ejemplo se considera que las fundaciones no tienen ánimo de lucro y se las considera generalmente exenta de impuestos.

b) Exenciones objetivas: *“son aquellas en que la circunstancia neutralizante está directamente relacionada con los bienes que constituyen la materia imponible, sin influencia alguna de la persona del destinatario legal del tributo.”* Por ejemplo la exención a medicamentos.

### **2.1.3 Otras características de las exenciones**

Además de lo referido a su definición, las exenciones observan algunas características adicionales que vale la pena destacar y que resultan muy importantes a la hora de su análisis.

---

<sup>7</sup> Villegas, H. B. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma.

Citando a Villegas, “*las normas que establecen exenciones y beneficios tributarios son taxativas y deben ser interpretadas en forma estricta. No es admisible la interpretación extensiva ni tampoco la integración por vía de la analogía*”.

No obstante lo anterior, Krause Murgiondo<sup>8</sup> expone que “*si bien la Corte Suprema Nacional en diversos fallos pareció indicar que debía prevalecer la interpretación extensiva, por otra parte también ha mencionado pautas que a nuestro juicio de ninguna manera excluyen la interpretación extensiva. Así ha sostenido que no deben entenderse por fuerza con el alcance más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la Ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación. O también ha dicho que pueden resultar del propósito indudable de la norma y de su necesaria implicancia. A nuestro juicio estas expresiones de la Corte Suprema Nacional dan lugar a la admisión de la interpretación no solo estricta de las exenciones, sino también a las de carácter restrictivo o extensivo, dependiendo del propósito de la norma y del contenido real de la voluntad del legislador.*”

Otro aporte importante a la materia es el que hace Tarsitano<sup>9</sup>, que concluye que “*en materia de exenciones y otros beneficios fiscales fundados en razones de política extrafiscal, el contenido debe surgir de la razón inspiradora que motivó el régimen. Esto equivale a sostener que, en la confrontación del conjunto de normas y de principios descendidos desde el programa de la Constitución a la Ley, es donde debe encontrarse su fundamento, que es ajeno a la razón fiscal.*”

Asimismo Villegas<sup>10</sup> entiende que cuando la Ley nada dice respecto del término de la vigencia de la exención, las mismas deben entenderse otorgadas por tiempo indeterminado y subsisten mientras perduren los extremos fácticos tenidos en cuenta para concederlas. Además subsistirán, siempre y cuando no sean derogadas las normas legales que las establecieron,

---

<sup>8</sup> Krause Murgiondo, G. A. (2000). *La interpretación de la Ley y el derecho tributario*. Buenos Aires: La Ley.

<sup>9</sup> Tarsitano, A. (2003). Interpretación de la Ley Tributaria. En H. García Belsunce, *Tratado de tributación* (pág. 461). Buenos Aires: Astrea.

<sup>10</sup> Villegas, H. B. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma.

puesto que una Ley posterior puede suprimirla, cuestión ésta que depende de la valoración del legislador.

Otra cuestión importante que algunos autores consideran es que a partir de la exención, la obligación se convierte en una obligación natural, ya que le quita a la Administración Tributaria el derecho de exigir el cumplimiento de la obligación. Esto indicaría que en el caso hipotético que un contribuyente cumpla con la obligación pese al beneficio, no podría obtener un reintegro.

## **2.2 Impuestos susceptibles de estar alcanzados**

Los impuestos a los que apunta la exención del artículo 12 de la Ley 15.336 son los tributos de carácter provincial y municipal, excluidas las tasas. Para más detalle, se presenta a continuación una breve explicación de cada uno de los tributos provinciales aludidos. Los impuestos municipales se considerarán en el capítulo 7 del presente trabajo.

Los impuestos que abarca la exención son:

### **a) Impuesto a los ingresos brutos**

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos es el principal recurso propio que obtienen los gobiernos provinciales. Su principal característica es que grava el ejercicio de la actividad económica con propósitos de lucro. Es decir, que la base imponible de este tributo está dado por los ingresos devengados en cada una de las jurisdicciones por un determinado contribuyente. Las alícuotas dependen de la actividad a realizar por el contribuyente y puede variar entre el 1% y el 7%, con una media para la actividad comercial del 3,5%.

Este impuesto puede caracterizarse como real, se aplica sobre el valor de los bienes; indirecto, es posible trasladarlo a otro sujeto; territorial, recae dentro de un ámbito físico de cada Estado Provincial; proporcional, por la aplicación de alícuotas constantes; y de efecto regresivo, proporcionalmente igual a medida que aumentan los ingresos gravados.



Cabe destacar además, que es un impuesto que provoca los efectos conocidos como “*cascada*” y “*piramidación*” porque se aplica a todas las actividades y etapas sin que exista crédito por el impuesto pagado en las instancias anteriores de la cadena productiva. Por tal motivo, se considera que el impuesto sobre los ingresos brutos puede producir distorsiones en los precios relativos, incentivar la integración artificial de actividades y afectar a la competitividad de los bienes producidos localmente, entre otras cosas.

**b) Impuesto de sellos**

El impuesto de sellos es un tributo de alcance provincial, legislado en el Código Fiscal de cada provincia, y su principal característica es que grava los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso formalizados dentro de la jurisdicción provincial.

Para que el instrumento esté alcanzado por el impuesto de sellos, se deben dar los siguientes supuestos: onerosidad, debe existir un precio o una contraprestación; instrumentación, los actos, contratos y operaciones deben estar formalizados en instrumentos públicos o privados; y territorialidad, deben estar celebrados dentro de la provincia y en su caso causar efectos sobre la misma.

**c) Impuestos sobre la nómina salarial**

Son impuestos establecidos por algunas provincias argentinas que recaen sobre los salarios que pagan las empresas en sus territorios, y que en general se denominan “*impuestos sobre la nómina salarial*”. El impuesto en general aplica una tasa proporcional cuya alícuota varía según la jurisdicción de que se trate, entre 0,8% y 2,5% aproximadamente.

Los impuestos provinciales al trabajo encarecen los costos y hacen a la economía regional cada vez menos competitiva. Algunos ejemplos son:

a) Chaco: Fondo para salud pública, art. 269 y siguientes, Código Fiscal Provincial.

b) Chubut: Fondo especial policía del trabajo y capacitación laboral, Ley 3270.

- c) Entre Ríos: Asistencia social a la ancianidad, a la invalidez y a la madre, Ley 4035.
- d) Formosa: Instituto de pensiones sociales, Ley 482.
- e) Salta: Cooperadoras asistenciales. Art. 357 y siguientes, Código Fiscal Provincial.
- f) Santiago del Estero: Fondo de reparación social, Ley 5352.
- g) Tucumán: Salud pública, art. 344 y siguientes, Código Fiscal Provincial.

No obstante lo anterior, en la provincia de Salta, la Ley 7517 establece una exención de 10 años en el Impuesto de las Cooperadoras Asistenciales para las empresas que produzcan un incremento en su nómina de trabajadores, por cada trabajador adicional que empleen.

**d) Impuesto inmobiliario**

Es un tributo de carácter provincial que grava directamente una manifestación inmediata de capacidad contributiva como es la titularidad de bienes inmuebles.

**e) Impuesto a los automotores**

Es un impuesto similar al anterior, que grava directamente la titularidad de rodados.

**f) Tasas municipales**

Existen tasas que son verdaderos impuestos ya que su base imponible son los ingresos brutos devengados en el período fiscal. Su denominación depende de cada comuna y serán considerados en detalle en el capítulo 7.

**g) Otros impuestos**

Existen además otros impuestos provinciales y municipales que son de menor importancia y que podrían ser objeto de la mencionada exención.

**2.3 La exención del artículo 12 de la Ley 15.336**

Analizado el concepto de exenciones y vistos los impuestos que podrían estar alcanzados, se analizará ahora la exención contenida en el artículo 12 de la Ley 15.336. En efecto, el mismo establece que las obras e instalaciones de generación, transformación y transmisión de la energía eléctrica de jurisdicción nacional y la energía generada o transportada en las mismas no pueden ser gravadas con impuestos y contribuciones, o sujetas a medidas de legislación local que restrinjan o dificulten su libre producción y circulación. No se comprenden en esta exención las tasas retributivas por servicios y mejoras de orden legal.

Resulta claro advertir, por todo lo expuesto en el capítulo anterior, que la voluntad del legislador fue la de crear un marco regulatorio para la actividad eléctrica que fomente la inversión en el rubro otorgándole previsibilidad al negocio. Y en el afán de lograr este cometido, se introdujo en la Ley el artículo mencionado cuya redacción puede dejar lugar a ciertas dudas, pero en el ámbito de interpretación de los principios constitucionales afectados, claramente exime de impuestos provinciales y municipales a la construcción de obras de infraestructura eléctrica y a la actividad vinculada estrechamente a la generación y el transporte de energía.

Vale decir que la normativa mencionada, aventa cualquier posibilidad de que las actividades mencionadas en el primer párrafo sean gravadas y/o incididas con impuestos y/o contribuciones sean provinciales o municipales o sujetas a normas de orden local que dificulten a libre circulación de la energía eléctrica.

La exención se basa en el ejercicio de importantes principios constitucionales que veremos en detalle en el capítulo siguiente, pero tiene que ver con las potestades que la Constitución Nacional se reserva para el Congreso de la Nación, el sistema federal de gobierno y el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (Pacto Fiscal II).

Se entiende entonces, que la exención impositiva proviene directamente de las normas dictadas en la materia – como se ha visto – por el Gobierno Federal, por lo que ninguna participación adicional les cabe a los poderes locales para que esa exención tenga plena validez y efectos.

Como se verá más adelante, por diferentes razones la opinión de los fiscos provinciales ha sido contraria a la validez del beneficio exentivo. Por tal motivo, se han generado innumerables conflictos judiciales, los cuales en su mayoría se han inclinados por la validez de la exención y en contra de la pretensión fiscal de los Estados Provinciales.

Así en el fallo Yacilec<sup>11</sup>, expresamente el Tribunal entendió que *“el régimen de energía eléctrica se inscribe en un marco de regulación federal, incorporando el concepto abarcativo que supone la interpretación del artículo 75, inciso 13, de la Constitución Nacional. En esta inteligencia, el Congreso dictó las leyes 15.336 y 24065 por las que se planifica, se establecen pautas generales y se ordena la política energética.”*

Asimismo, el Máximo Tribunal entendió que el artículo mencionado no consagró una inmunidad impositiva absoluta, y que la misma resulta compatible con lo dispuesto en el artículo 75, inciso 30, de la Constitución Nacional, que establece como facultad del Congreso, legislar para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional aunque respetando el poder de policía e imposición local, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines.

Por su parte, en el fallo Intesar<sup>12</sup> la Procuradora Laura Monti en su dictamen de fecha 11 de agosto de 2011, indicó que *“las facultades provinciales no pueden amparar una conducta que interfiera en la satisfacción de un interés público nacional, ni justifiquen la prescindencia de la solidaridad requerida por el destino común de la Nación toda. El sistema federal importa asignación de competencias en las jurisdicciones federal y provincial; ello no implica subordinación de las provincias al gobierno central, pero sí coordinar esfuerzos y funciones dirigidos al bien común general, tarea en la que ambos han de colaborar, para la consecución eficaz de aquel fin.”*

Si bien en general la jurisprudencia ha acompañado los argumentos esgrimidos por los contribuyentes, el conflicto continúa y no se ha logrado adoptar un criterio común.

---

<sup>11</sup> Yacilec c/ Provincia de Corrientes, CSJN, 15/06/2004.

<sup>12</sup> Integración Eléctrica Sur Argentina c/ Provincia de Chubut, CSJN, 18/12/2008.

## **2.4 El alcance de la Ley 15.336**

Un tema importante a la hora de analizar la exención establecida por la Ley de Energía es su alcance. Tema que se trató a continuación.

Un aspecto a considerar es: ¿Cuáles obras e instalaciones se encuentran alcanzadas por la exención mencionada? Para responder este interrogante resulta conveniente analizar punto por punto el artículo 6 de la Ley. Dicho artículo declara de Jurisdicción Nacional la generación de energía eléctrica cualquiera sea su fuente, su transformación y transmisión, cuando, se vincule a la defensa nacional; se destine a servir al comercio de energía eléctrica entre la Capital Federal y una o más provincias o una provincia con otra o con el Territorio de Tierra del Fuego, Antártida Argentina e Islas del Atlántico Sur; correspondan a un lugar sometido a la legislación exclusiva del Congreso Nacional; se trate de aprovechamientos hidroeléctricos o mereomotores que sea necesario interconectar entre sí o con otros de la misma o distinta fuente, para la racional y económica utilización de todos ellos; en cualquier punto del país integren la Red Nacional de Interconexión; se vinculen con el comercio de energía eléctrica con una nación extranjera; y/o se trate de centrales de generación de energía eléctrica mediante la utilización o transformación de energía nuclear o atómica. En esta enumeración, se advierten casos en los cuales su delimitación es más clara como -por ejemplo el caso de una central nuclear de generación de energía eléctrica-, y otros en donde la delimitación de su alcance puede traer problemas. Un ejemplo de esto último es que las redes de interconexión actúan como una red y se encuentran “conectadas” entre sí.

Otro aspecto importante del alcance de la Ley es si la misma abarca sólo al contratista principal y también a los subcontratistas. Para eso vale la pena traer a colación lo analizado en el título 2.1.2, cuando clasifica las exenciones en objetivas y subjetivas.

Dado el texto de la exención, es decir, la mecánica legal utilizada por el legislador, la exención de marras debe considerarse de carácter objetivo, y por lo tanto entenderse exentos dichos actos sin importar quién los efectúa. Es decir, no importa si es contratista principal o es

un subcontratista, sino que lo importante es que se haga el acto o se realice la actividad que se considera exenta.

### **CAPITULO 3: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y EL MERCADO ELECTRICO**

En materia de servicios públicos, el sistema federal de gobierno adoptado por la Constitución Nacional, ha permitido que coexistan competencias locales y federales. Asimismo, las necesidades recaudatorias de cada una de las jurisdicciones han provocado un sinnúmero de conflictos, que lejos de tender a resolverse de la mano de la numerosa jurisprudencia, parece multiplicarse día a día.

Es preciso mencionar nuevamente, los motivos por los cuales nace el marco regulatorio eléctrico, y específicamente la Ley 15.336. La importancia de la energía en el desarrollo nacional, y la consideración de la energía como establecimiento de utilidad nacional y la jurisdicción federal como ámbito en la que esta actividad se desarrolla, fueron los pilares que sostuvieron desde temprano el diseño del esquema eléctrico.

Germán Bidart Campos<sup>13</sup>, señala que *“la planificación, el ordenamiento y la prestación del servicio eléctrico en sus diversas etapas ha suscitado desde hace tiempo – al igual que otros análogos en los que se ventila el reparto de competencias entre Estado Federal y las provincias – la controversia de posiciones centralistas y federalistas”*.

En esa controversia, la competencia federal para que el Congreso Nacional legisle sobre energía eléctrica y planifique la política energética, se funda en dos cláusulas de la Constitución Nacional: la denominada *“cláusula del progreso”* – actual artículo 75 inciso 18, completada luego de la reforma de 1994 por el inciso 19 siguiente, y la *“cláusula comercial”* del artículo 75 inciso 13.

#### **3.1 La cláusula de progreso y los establecimientos de utilidad nacional**

---

<sup>13</sup> Bidart Campos, G. (2003). *Jurisdicción Federal Jurisdicción Provincial en materia electroenergética*. Buenos Aires: El Derecho.

El Artículo 67, inciso 27, de la Constitución Nacional -hoy Artículo 75, inciso 30, con modificaciones- en su texto anterior a la última reforma, textualmente expresaba:

*“Corresponde al Congreso...”*

*...27: “Ejercer una legislación exclusiva en todo el territorio de la Capital de la Nación y sobre los demás lugares adquiridos por compra o cesión en cualquiera de las provincias para establecer fortalezas, arsenales, almacenes u otros establecimientos de utilidad nacional.”*

A su vez, el artículo 75, inciso 18, establece:

*Atribuciones del Congreso*

*Artículo 75.- Corresponde al Congreso:...*

*...18. Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo.*

*19. Proveer lo conducente al desarrollo humano, al progreso económico con justicia social, a la productividad de la economía nacional, a la generación de empleo, a la formación profesional de los trabajadores, a la defensa del valor de la moneda, a la investigación y al desarrollo científico y tecnológico, su difusión y aprovechamiento.*

*Proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio; promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones. Para estas iniciativas, el Senado será Cámara de origen.*



*Sancionar leyes de organización y de base de la educación que consoliden la unidad nacional respetando las particularidades provinciales y locales; que aseguren la responsabilidad indelegable del Estado, la participación de la familia y la sociedad, la promoción de los valores democráticos y la igualdad de oportunidades y posibilidades sin discriminación alguna; y que garanticen los principios de gratuidad y equidad de la educación pública estatal y la autonomía y autarquía de las universidades nacionales.*

*Dictar leyes que protejan la identidad y pluralidad cultural, la libre creación y circulación de las obras del autor; el patrimonio artístico y los espacios culturales y audiovisuales.*

El texto constitucional, y el enfoque doctrinario y jurisprudencial derivado del mismo, fue propiciado por Juan Bautista Alberdi -tomado de un proyecto chileno-, quien al impulsar el anteproyecto, señalaba a esta cláusula como el medio más adecuado para la realización de grandes obras y vías de comunicación, necesarias al comercio y crecimiento de la población, siendo el único medio para lograr la paz y el equilibrio entre las provincias.

La mencionada cláusula exhibe un concepto de “*Jurisdicción Federal*” que se circunscribe en dos ideas básicas:

- El dominio de las tierras (la jurisdicción como desprendimiento del derecho de propiedad),
- El fin del establecimiento o la utilidad que el mismo presta (que se ha dado en llamar “*de utilidad general*” o “*de utilidad nacional*”).

Este concepto fue evolucionado hasta reconocer que la mera propiedad de la tierra por parte del Estado no atrae necesariamente su jurisdicción, sino que además es necesario que exista evidencia de afectación a algún objetivo de utilidad nacional. Se concluye admitiendo que el precepto es aplicable cuando el Estado Nacional ejerce su actividad a través de

entidades sobre las que es dueño, o bien tiene participación (entes descentralizados, sociedades del estado, sociedades con participación estatal, etc.).

La reforma constitucional del año 1994 da rango constitucional a los criterios sostenidos por la jurisprudencia. El artículo 75, inciso 30, reemplazará a antecesor artículo 67, inciso 12, y quedará redactado de la siguiente manera:

*Art. 75 – Corresponde al Congreso:...*

*30. Ejercer una legislación exclusiva en el territorio de la Capital de la Nación y dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de Utilidad Nacional en el territorio de la República. Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines.*

El nuevo texto, entonces:

- 1) Abandona la necesidad de “adquisición”, sea por la Nación o por entidades controladas o autorizadas por esta.
- 2) Sustituye el criterio territorial (lugares) por el teleológico (fines específicos).
- 3) Rescata explícitamente a favor de las provincias el poder de policía y la potestad tributaria sobre ellos.

Y menciona explícitamente como límite a las potestades mencionadas la “*interferencia*” con el cumplimiento de los fines específicos de dichos establecimientos.

En lo que se refiere al concepto “interferencia” corresponde precisar su significado desde el punto de vista tributario. ¿Cuándo una provincia “interfiere” en un establecimiento de Utilidad Nacional? ¿Qué es lo que la Corte ha dicho respecto del concepto de “interferencia”?

### **3.2 La doctrina de la “interferencia”**

Si bien la Corte intentó precisar los alcances de la “interferencia” a través de expresiones como “impida”, “entorpezca”, “encarezca”, “menoscabe”, “dificulte”, “incida directamente”, “incida en los fines propios”, lo cierto es que a su vez los alcances asignados a esa terminología variaron.

La jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal fue afinando el criterio que establece que en los establecimientos de utilidad nacional, la jurisdicción provincial quedará limitada y excluida en los casos en que su ejercicio “interfiera en la satisfacción del propósito de interés público que requiere el establecimiento nacional”.

Bajo esta idea, la existencia o no de interferencia deberá ponderarse en cada caso concreto. No es la mera “incidencia”, directa o indirecta, lo que debe tenerse en mira para determinar cuando existe interferencia con los objetivos de interés nacional. El criterio hermenéutico a seguir pasa por verificar si el ejercicio de las potestades tributarias es “compatible” o “incompatible” con lo afectado o inherente al interés nacional en juego. Si la facultad provincial no condiciona, menoscaba o impide el interés nacional, es compatible con él.

Con el tiempo, nuevos fallos de la Corte renuevan la terminología, aunque básicamente nunca deja de referirse al sentido de interferencia señalado. Es así como en un caso vinculado con el pago de impuesto de sellos habla de “compatibilidad”. En el fallo SADE<sup>14</sup> la Corte rechaza la aplicación de la exención ya que el demandante se había limitado a afirmar que el impuesto recaía sobre la obra sin demostrar la “incompatibilidad” con el objetivo de interés nacional -no restricción ni dificultamiento de la libre producción y circulación de la energía-, lo que resultaba entonces insuficiente para descalificar la potestad provincial.

Resumiendo, no será la mera “incidencia” lo que se deberá tener en cuenta para determinar si existe interferencia con los objetivos de interés nacional -ya que en un punto cualquier medida en definitiva incide en mayor o menor grado- sino más bien corresponderá comprobar (y demostrar) si dicho ejercicio es “compatible” o “incompatible” con lo afectado

---

<sup>14</sup> SADE S.A. c/ Provincia de Mendoza, CSJN, 03/10/1989

al interés nacional. Si la facultad provincial no condiciona, menoscaba o impide el interés nacional, será compatible con él, y por lo tanto, admisible.

### **3.3 La cláusula comercial**

El Artículo 75, inciso 13, (antes artículo 67, inciso 12, de la Constitución originaria - sin modificaciones) expresa:

*“Corresponde al Congreso...”*

*...13. "Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí."*

El antecedente directo de esta cláusula se encuentra en la Constitución Norteamericana de 1787, cuyo artículo 1º, sección 8, cl 3, establece que el Congreso de los Estado Unidos tendrá poder para:

*“Reglar el comercio con las naciones extranjeras y entre los diversos estados, y con las tribus de indios”.*

Pero la interpretación de esta cláusula de nuestra Ley Suprema dio lugar a distintas posiciones. En un primer momento, la Corte adoptó una posición restrictiva a través de la cual se le reconoció al poder federal una amplia facultad para regular el comercio interjurisdiccional y se objetó la potestad de las provincias por entenderlas limitantes a la potestad federal de regular el comercio entre provincias.

El concepto fue evolucionando a favor de la potestad tributaria provincial. La misma es considerada admisible siempre y cuando no interfiera al simple tránsito de las mercaderías. En este orden de ideas, la Corte aceptó que las provincias podrán imponer tributos a las ventas de bienes provenientes de otra jurisdicción en tanto dichos bienes lleguen a “confundirse y

mezclarse con la masa general de bienes”, y no gravite sobre la simple circulación de los mismos.

Respecto a la actividad de *transporte de energía eléctrica* se observa que esta condición no se verifica, que el criterio no sería admisible de ser aceptado a favor de las provincias básicamente por la forma en que fue diseñado el mercado eléctrico. Como se verá más adelante, la ley delega en el Poder Ejecutivo la facultad de establecer las tarifas que remuneran la actividad y expresamente se establece que esta tarifa deberá ser uniforme en todo el país, por lo cual los tributos provinciales deben ser expresamente excluidos de las mismas. Demás está decir que las distintas regulaciones provinciales incidirían de tal manera en la determinación de esta tarifa que provocarían que la misma no guardara uniformidad a lo largo del país, vulnerándose de tal forma la Cláusula Comercial mencionada.

Juan Bautista Alberdi<sup>15</sup>, expresa que *“asignar al Gobierno General el arreglo del comercio interior y exterior, es darle la facultad de reglar las monedas, los correos, los peajes, las aduanas, que son casos esencialmente dependientes y conexos con la industria nacional. Luego estos objetos deben ser declarados nacionales, y su arreglo entregado por la Constitución exclusivamente al Gobierno Nacional.”*

Queda claro entonces que esta cláusula no fue una creación improvisada de los constituyentes, sino que atento a que el comercio interprovincial tiene importantísimas cuestiones de interés común y solidaridad entre las provincias, resulta necesaria su delegación a la órbita federal.

### **3.4 Otros principios que afectados**

Según los artículos 1, 121 y 122 de la Constitución Nacional, el Estado tiene una organización de base territorial integrada por provincias y municipios, como ordenamientos parciales de la estructura primaria u original, a la que se le reconoce la soberanía en el primer nivel de las potestades estatales.

---

<sup>15</sup> Alberdi, J. (1967). *Bases*. Buenos Aires: Plus Ultra.

Así, las provincias conservan todo el poder no delegado en el gobierno central, se dan sus propias instituciones y se rigen por ellas. Entre otros poderes se encuentra el de organizar su propia administración y en consecuencia, todos los servicios públicos locales.

*Artículo 1º.- La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según la establece la presente Constitución.*

*Artículo 121.- Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.*

*Artículo 122.- Se dan sus propias instituciones locales y se rigen por ellas. Eligen sus gobernadores, sus legisladores y demás funcionarios de provincia, sin intervención del Gobierno Federal.*

Según Marienhoff<sup>16</sup>, “*la jurisdicción para crear un servicio público es, por principio local o provincial, porque se trata de potestades cuyo ejercicio general no fue delegado por las provincias*”.

Germán Bidart Campos<sup>17</sup>, señala que “*La jurisdicción federal sobre electroductos interprovinciales o redes de interconexión de la misma índole, o centrales de producción que abastecen también interprovincialmente las etapas del proceso eléctrico, no puede pese a su base constitucional en la cláusula comercial, eliminar la jurisdicción provincial sobre los mercados eléctricos locales y los servicios públicos circunscriptos al ámbito provincial*”

También debemos nombrar como aplicables a la materia del asunto, el artículo 42, tercer párrafo de la Constitución Nacional, que indica que la legislación establecerá los marcos regulatorios de los servicios públicos de competencia nacional, previendo la necesaria

---

<sup>16</sup> Marienhoff, M. (1966). *Tratado de derecho administrativo*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

<sup>17</sup> Bidart Campos, G. (2003). *Jurisdicción Federal Jurisdicción Provincial en materia electroenergética*. Buenos Aires: El Derecho.

participación de las asociaciones de consumidores y usuarios y de las provincias interesadas en los organismos de control; el inciso 2, del artículo 75, que establece que no habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por la Ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en su caso; y finalmente el artículo 124, que declara que corresponde a las provincias el dominio originario de los recursos naturales existentes en su territorio.

*Artículo 42.- ....*

*La legislación establecerá procedimientos eficaces para la prevención y solución de conflictos, y los marcos regulatorios de los servicios públicos de competencia nacional, previendo la necesaria participación de las asociaciones de consumidores y usuarios y de las provincias interesadas, en los organismos de control.*

*Artículo 75.- Corresponde al Congreso:...*

*2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.*

*Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.*

*La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.*

*La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias.*

*No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso.*

*Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determina la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición.*

*Artículo 124.- Las provincias podrán crear regiones para el desarrollo económico y social y establecer órganos con facultades para el cumplimiento de sus fines y podrán también celebrar convenios internacionales en tanto no sean incompatibles con la política exterior de la Nación y no afecten las facultades delegadas al Gobierno federal o el crédito público de la Nación; con conocimiento del Congreso Nacional. La ciudad de Buenos Aires tendrá el régimen que se establezca a tal efecto.*

*Corresponde a las provincias el dominio originario de los recursos naturales existentes en su territorio.*

Y por último el artículo 31 de la Constitución Nacional que consagra la supremacía de la Constitución Nacional de la que se desprende la teoría de que en caso de duda sobre la aplicabilidad de normas federales o provinciales, las primeras deben prevalecer.

*Artículo 31.- Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859.*



### **3.5 El mercado eléctrico y los principios constitucionales**

A medida que se avance en el análisis de la legislación específica del sector eléctrico, se verá que la misma fue concebida con el inobjetable propósito de promover la prosperidad y el bienestar del país, y que la consideración del negocio eléctrico como un establecimiento de utilidad nacional es vital para alcanzar estos fines.

La legislación vinculada con el sector eléctrico contempla los límites de las potestades tributarias provinciales y establece amplias exenciones tributarias para el negocio eléctrico bajo Jurisdicción Federal. Sin embargo, estas exenciones no operan en forma absoluta ni automática, sino que serán aplicables siempre y cuando las normas tributarias locales no “interfieran” con los objetivos de utilidad nacional, para lo que habrá que considerar, por supuesto, el significado que la Corte Suprema de Justicia dio al concepto de “interferencia”.

De todos los artículos citados en el capítulo anterior, se desprende que, por un lado, existen temas que son de exclusiva jurisdicción del Gobierno Central -tal es el caso de aquellas que suponen comercio interprovincial o internacional-. Esto encuentra su fundamento en la cláusula comercial, cuando dice que corresponde al Congreso reglar en estos casos.

Pero también existe un área de competencias concurrentes entre la Nación y las provincias que surgen de las cláusulas de progreso.

La competencia exclusiva de las provincias se determinará por todas aquellas materias no delegadas, siempre y cuando su ejercicio local no interfiera con las actividades declaradas federales. Por ejemplo, respecto de la cláusula Comercial, Bidart Campos<sup>18</sup> señala que para el caso de la interconexión no puede considerarse incluidos todos los actores del mercado, sino que solamente aquellas facetas que se vinculan con la interprovincialidad o la internacionalidad. Concluye así que “*la distribución provincial de energía y la atención del*

---

<sup>18</sup> Bidart Campos, G. (2003). *Jurisdicción Federal Jurisdicción Provincial en materia electroenergética*. Buenos Aires: El Derecho.

*sistema eléctrico local no pueden considerarse inescindibles de la interconexión como para ser absorbidas por la jurisdicción federal o concentradas en un organismo federal que detente el monopolio del servicio público eléctrico en todo el país.”*

La misma Ley 15.336 ha salvaguardado el ámbito de competencias locales en materia eléctrica en los artículos 11 in fine y 35 inciso b), los cuales no han sido derogados ni modificados por la Ley 24.065.

El artículo 35 inciso b) de la Ley de Energía, cataloga de “Sistemas Eléctricos Provinciales” (SEP), las centrales, líneas y redes de transmisión de jurisdicción provincial. El artículo 11 in fine, a su vez, establece que en cuanto a los sistemas eléctricos provinciales y a los servicios públicos de jurisdicción local, “serán los gobiernos provinciales los que resolverán en todo lo referente al otorgamiento de las autorizaciones y concesiones y ejercerán las funciones de policía y demás atribuciones inherentes al poder jurisdiccional”.

En virtud de las previsiones legales enunciadas y de la hermenéutica constitucional, corresponde a las provincias:

- a) El dominio de sus bienes y fuentes de generación eléctrica.

La Reforma Constitucional en el artículo 124, párrafo 29, reconoce a las provincias el dominio originario de los recursos naturales en su territorio. Tal como dijera Bidart Campos<sup>19</sup> “*no siendo constitucionalmente equivalentes el dominio y la jurisdicción, ha de respetarse el caso de que algunas fuentes generadoras –por ejemplo, centrales hidráulicas- sean de dominio provincial. Cuando una de esas fuentes de producción de dominio provincial suministra energía dentro del ámbito exclusivamente local, la jurisdicción no puede ser federal –ni sobre la generación ni sobre las etapas interprovincialmente, con la aclaración de que la jurisdicción sería federal solo a los fines de la interconexión por razones de cláusula comercial, pero el dominio no”.*

---

<sup>19</sup> Bidart Campos, G. (2003). *Jurisdicción Federal Jurisdicción Provincial en materia electroenergética*. Buenos Aires: El Derecho.

La solución legislativa es compatible con lo mencionado en el artículo 6, inciso d), de la Ley 15.336 que establece de jurisdicción federal la generación de energía hidroeléctrica, sólo cuando es necesario interconectarla.

b) La administración del mercado eléctrico local.

Debe entenderse en este caso la administración del mercado eléctrico local, que no es interprovincial ni es internacional. A tales fines, las provincias han establecido sus propios ordenamientos legales de materia de regulación eléctrica.

### **3.6 Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento**

El Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento -Pacto Fiscal II-, suscripto entre el Gobierno Nacional y la gran mayoría de las Provincias Argentinas, fue firmado el 12 de agosto de 1993, y ratificado por todas las provincias por leyes locales y también por Ley Nacional N° 24.307, del 23/12/1993, artículo número 33.

El mencionado Pacto tenía como objetivos primordiales:

- El crecimiento de la economía.
- La reactivación de las economías regionales.
- Bajar el costo argentino.
- Favorecer la producción.
- Fomentar la exportación de bienes y servicios.
- Incrementar la apertura económica.
- Favorecer la desregulación de los mercados.

Las partes signatarias asumieron la responsabilidad de realizar determinados actos de gobierno a fin cumplir los objetivos propuestos. En virtud de ello, las Provincias se comprometieron a efectuar diversas reformas en materia tributaria, entre las que se pueden destacar:

- La derogación inmediata del impuesto de sellos para algunos sectores relacionados a la operación financiera y seguros relacionados a los sectores agropecuario, industrial, minero y de la construcción. Y la derogación progresiva de este impuesto de todas las operaciones y sectores que debía completarse antes del 30 de junio de 1995. Se excluían las tasas retributivas de servicios, las actividades hidrocarburíferas y los que incidían en los procesos productivos.

- La derogación inmediata de los impuestos provinciales específicos que gravaban la transferencia de combustible, gas, energía eléctrica y también los servicios sanitarios. También cualquier impuesto que gravaba la circulación interjurisdiccional de bienes o el uso para servicios del espacio físico, incluido el aéreo. Asimismo se promovió la derogación de las Tasas Municipales que afectaban los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales detallados en los párrafos anteriores. Igual actitud se siguió respecto de las Tasas Municipales en general, en los casos que no constituían la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que excedían el costo que derivaba de su prestación.

- Derogar gradualmente todos aquellos impuestos que gravaban la nómina salarial, debiendo completarse tal derogación antes del 30 de junio de 1995 y de manera inmediata a los que gravaban los intereses de plazos fijos y cajas de ahorro.

- La exención del impuesto a los ingresos brutos de:

a) Producción primaria.

b) Prestaciones financieras realizadas por las entidades comprendidas en el régimen de la Ley N° 21.526.

c) Compañías de capitalización y ahorro y de emisión de valores hipotecarios, las Administradoras de Fondos Comunes de Inversión y de Fondos de Jubilaciones y Pensiones y Compañías de Seguros.

d) Compraventa de divisas.

e) Producción de bienes (industria manufacturera).

f) Prestaciones de servicios de electricidad, agua y gas, excepto para las que se efectúan en domicilios destinados a vivienda o casa de recreo o veraneo.

g) Construcción de inmuebles.

- También se establecieron valores de referencia y límites para los impuestos inmobiliarios, del automotor y tasas viales, tratando de lograr cierta uniformidad en el conjunto de jurisdicciones.

Inicialmente, se lograron algunos avances en este sentido, sobre todo en lo referido a la exención de la actividad primaria e industrial. Pero, aunque el plazo original fue prorrogado en tres oportunidades, no llegó a completarse ni siquiera lo previsto para la primera etapa del Pacto Federal.

Con el tiempo, el objetivo perseguido por el Pacto Federal se comenzó a vislumbrar como remoto y comenzaron a proliferar masivamente regímenes de recaudación en el ámbito provincial que ocasionaron abultados saldos a favor de los sujetos pasibles que probablemente no son recuperables.

Así, como consecuencia de la heterogeneidad de las normas aplicables, de la diversidad de los criterios de atribución y de la superposición de regímenes, entre otros factores, se elevó significativamente la carga administrativa de los contribuyentes.

En resumen, en un período de tiempo relativamente corto se ha pasado de un extremo al otro: de la posible sustitución del gravamen (por su ineficacia desde la perspectiva económica), a su aplicación en la máxima expresión, apuntalada por regímenes de recaudación que producen efectos indeseados adicionales.

En relación a la Ley de Energía, la pretensión fiscal de las provincias -y de algunos municipios- de gravar con impuestos locales al mercado eléctrico de carácter federal, importa en muchos casos una violación de los artículos 1 incisos 2, 3 y 4 del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.

Esto es así en tanto se pretende gravar con impuestos específicos la transferencia de energía eléctrica y la circulación interjurisdiccional de bienes. Tal es el caso de la actividad que llevan a cabo los denominados transportistas como por ejemplo la empresa Transener o Transba.

También existe una violación al mencionado Pacto cuando los municipios pretenden cobrar verdaderos impuestos desproporcionados a cualquier contraprestación, o bien las provincias cobran impuestos sobre la nómina salarial de las empresas eléctricas, entre otros casos.

La jerarquía jurídica e institucional de dicho Pacto y su incidencia en los poderes tributarios provinciales en casos como el que nos ocupa ha sido puesta de manifiesto con absoluta claridad en el fallo Papel Misionero<sup>20</sup>. En el mismo, el Excelentísimo Tribunal establece que el Pacto Federal “*hace parte, aunque con diversa jerarquía, del derecho público provincial*”. Es decir, que posee un rango superior a las leyes locales.

También el Máximo Tribunal ha dicho en cuanto a la vigencia del pacto, que se mantiene «en tanto dicho Pacto no sea denunciado por alguna de las partes»; lo que «implica el mantenimiento de la situación acordada e impide el establecimiento de un tributo» que contradiga lo dispuesto por el Pacto Federal<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> Papel Misionero SAIFC c/ Provincia de Misiones, CSJN, 05/05/2009

<sup>21</sup> Pan American Energy LLC Sucursal Argentina c/ Estado Nacional, CSJN, 19/06/2012

## **CAPITULO 4: LOS DISTINTOS ACTORES Y SUS POSTURAS**

En este conflicto participan múltiples actores los cuales tienen objetivos diferentes y que se rigen por normas distintas. Esto ha generado diferentes posturas y criterios respecto de la exención del artículo 12 de la Ley de Energía.

A continuación, se expondrán en general, cuáles son esas posturas y qué criterios se han adoptado.

### **4.1 La postura de los gobiernos provinciales**

#### **4.1.1 La voracidad fiscal de las provincias**

Es importante destacar que, con motivo del aumento del gasto público, la centralización de la recaudación y la falta de actualización de una Ley de Coparticipación adecuada, han llevado a que las provincias y los municipios incrementen la presión fiscal con sus propios tributos.

Efectivamente, la mayoría de los gobernadores e intendentes tomó el camino más sencillo. En lugar de limitar el gasto público y discutir en serio una nueva Ley de Coparticipación Federal, decidieron aumentar la presión sobre los impuestos propios como es el caso de ingresos brutos y sellos.

En los últimos tiempos, se ha venido observando en las distintas jurisdicciones, una especie de anarquía tributaria, que aprovechando algunos vacíos legales -y otros no tanto-, dan rienda suelta a su ambición recaudatoria, sin reparar en las consecuencias que ello puede ocasionar. En términos más vulgares, todo esto se ha convertido en un gran “sálvese quien pueda”.

Efectivamente, en el caso de ingresos brutos y sellos, se ha advertido cómo las Administraciones Tributarias provinciales han aumentado considerablemente la base de

contribuyentes a través de la eliminación de exenciones a la vez que han aumentado las alícuotas de la mayoría de actividades.

Además, se han creado innumerables regímenes de retención y percepción del impuesto sobre los ingresos brutos que provocan una marcada distorsión y la generación de importantes saldos a favor que las empresas no están en condiciones de usar.

A través de estos regímenes, las provincias le imponen a los contribuyentes una carga pública amparada en el deber de colaboración, trasladándole la carga administrativa de la tarea recaudadora y fiscalizadora. Esta tarea corresponde que la haga el fisco y de ninguna manera debería quedar en manos del contribuyente.

El agente además, se puede hacer pasible de infracciones en el caso de que no actúe de acuerdo a lo que las Administraciones Tributarias entienden que es lo correcto.

Además de la carga pública que esto conlleva, las provincias y municipios para nada facilitan la tarea de los contribuyentes, toda vez que emiten resoluciones inentendibles y desprolijas, y aplicativos con múltiples errores y sin posibilidad de contemplar casos especiales. Destacamos que es muy raro encontrar algún instructivo explicativo publicado en las páginas oficiales.

Todo esto le provoca al agente de retención, múltiples conflictos con sus proveedores, que son los sujetos retenidos. Se dan casos en que las provincias obligan a retener o percibir a sujetos que ni siquiera están inscriptos en esa jurisdicción.

Por su parte, los mecanismos de exclusión de retenciones o percepciones, son de tipo temporal y tienen un procedimiento muy engorroso para su obtención, ya que se pide muchísima documentación y su obtención demora un tiempo considerable. A su vez, esto es más dificultoso y costoso para las empresas que no están radicadas en esa provincia o en el interior, ya que las únicas delegaciones fuera de cada una de las provincias están en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.



Como se advirtió anteriormente, esta política genera en los contribuyentes importantes saldos a favor, que son de difícil absorción y en los que no se encuentran contemplados casos especiales como los regímenes especiales de Convenio Multilateral o exenciones como la establecida por el artículo 12 de la Ley 15.336. Esta situación, en el caso de la Ley de energía, no hace más que empeorar la situación.

#### **4.1.2 La postura de las provincias frente a la Ley de Energía**

La postura de los gobiernos provinciales respecto de validez de la exención del artículo 12 de la Ley 15.336, ha sido en general la misma: la exención no se reconoce como válida. No obstante, los argumentos utilizados para ellos sí han sido variables. A continuación se citarán algunos casos en los cuales las Administraciones Tributarias expusieron su opinión.

La Provincia de Buenos Aires se explayó sobre el asunto en el Informe 18/2008 y el Informe 23/2010. En ellos advierte que *“la legislación traída a análisis se trata de una norma nacional, y el reconocimiento de las exenciones al impuesto sobre los ingresos brutos constituye una cuestión de potestad reservada por las provincias y no delegada a la Nación.”* Es decir, que la Provincia de Buenos Aires desconoce la potestad de la Nación de crear exenciones a impuestos que son de nivel provincial.

Por su parte, la Provincia de Corrientes en el caso Yacilec<sup>22</sup>, se mete de lleno en la discusión de fondo y su defensa se basa en que *“la pretensora carece de interés legítimo y específico pues no demostró la imposibilidad de trasladar el impuesto ni su empobrecimiento en caso de abonarlo”*.

Añade que *“el artículo 12 de la Ley 15.336 sólo veda el ejercicio del poder impositivo local cuando restringe o dificulta la libre producción y circulación de energía eléctrica, extremos que no se configuran por la mera existencia del tributo que no recae sobre aquellas actividades pues el hecho imponible es la construcción de la obra”*. También agregó que *“el artículo 12 de la Ley 15.336 no puede eximir de un tributo local sin violar al mismo tiempo el*

---

<sup>22</sup>Yacilec c/ Provincia de Corrientes, CSJN, 15/06/2004.

*reparto de competencias entre el Estado Nacional y las Provincias. Tal entendimiento, en su criterio, implicaría que la Nación pueda legislar sobre materias reservadas, no delegadas por los estados locales, lo cual repugna al sistema federal instituido por la Constitución Nacional.”*

La Ciudad Autónoma de Buenos Aires ha dicho en el caso de un transportista independiente de energía eléctrica que *“la actividad desarrollada por la contribuyente al encontrarse sometida a una regulación legal de carácter federal, en relación al tributo cuestionado, se rige única y exclusivamente – en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires – por el Código Fiscal”*. Entendió que *“el Gobierno de la Ciudad cuenta con la potestad originaria de imposición tributaria que se halla sustentada en preceptos constitucionales, tanto de orden nacional como local, los cuales le reconocen plena autonomía para dictar las normas fiscales”*.

Por su parte, la Provincia de Neuquén ha manifestado que *“las provincias conservan todo el poder no delegado a la Nación”*. Además *“el artículo 12 de la Ley 15.336 fue derogado por la Ley 22.016”*. Sostiene además que *“el impuesto a los ingresos brutos es trasladable y que no restringe ni dificulta la libre circulación de la energía eléctrica”*.

La Provincia de Tucumán por su parte, en el juicio seguido a Hidroeléctrica Tucumán<sup>23</sup> ha expresado que *“el artículo 12 de la Ley 15.336 invocado por la actora ha sido derogado”* y plantea subsidiariamente su inconstitucionalidad.

La provincia de Chubut, en el juicio contra Intesar<sup>24</sup> dijo que *“la pretensión fiscal no implica, por sí, una interferencia con los objetivos perseguidos por el Gobierno Federal en cuanto a la regulación de la energía eléctrica, y que sólo podrá reputarse improcedente si constituyera una dificultad a restricción para su libre producción, transporte o distribución. Agregó que, en la especie, la ausencia de la demostración de que el tributo interfiere con el objetivo de la política eléctrica nacional, torna abstracto un pronunciamiento judicial a su respecto”*.

---

<sup>23</sup> Hidroeléctrica Tucumán S.A. c/ Provincia de Tucumán, CSJN, 10/06/2002.

<sup>24</sup> Integración Eléctrica Sur Argentina S.A. c/Provincia de Chubut, CSJN, 18/12/2008

Por su parte la Provincia de Mendoza, sostiene que *“los impuestos locales no interfieren con el interés nacional y que en todo caso tal interferencia debe ser probada por quien la alegue”*. Agrega además que *“el Código Fiscal de la Provincia de Mendoza, comentado por la Dra. María Gabriela Avalos y otros señala que el artículo 12 de la Ley 15.336 no enerva las facultades impositivas de las provincias con un alcance más extenso del que resulta de su propio texto, correspondiendo en consecuencia, a la provincia aplicar los impuestos provinciales en un establecimiento de utilidad nacional (voto mayoría expediente 41923 “SADE SACCFIM / Provincia de Mendoza, Tribunal SCJ Mendoza, Fecha 12/10/1986 Ubicación: S196-326)”*.

Ante la situación de generalizado rechazo a la exención instaurada por el artículo 12 de la Ley 15.336, y ante la necesidad de atraer inversiones eléctricas, algunas provincias han optado por crear exenciones locales (es decir, de carácter provincial) para determinadas obras ubicadas en sus jurisdicciones. Esa es la forma de, promover importante inversiones y generación de empleo local, por un lado; y por el otro no aceptar la jurisdicción nacional a la hora de crear exenciones. De esta manera toda esta discusión se vuelve abstracta.

Tal es el caso de:

- a) Provincia de Buenos Aires: Ley Provincial 13.562 y Ley Provincial 13.899 para la radicación de la Central Termoeléctrica Manuel Belgrano de 837 MW de potencia en la localidad de Campana.
- b) Provincia de Misiones: Resolución 082/1984 de Rentas ratifica la Ley nacional 20.646 y exime de ingresos brutos a los partícipes del proyecto Yaciretá.
- c) Provincia de Mendoza: Ley 6088 exime de impuesto de sellos a la concesión de la Hidroeléctrica Los Nihuiles.
- d) Provincia de Santa Fe: Ley Provincial 12.819 para la radicación de la Central Termoeléctrica General San Martín de 837 MW de potencia en la localidad de Timbúes.
- e) Provincia de Córdoba: Decreto 249/07 para la construcción de la Central Termoeléctrica del Bicentenario de 465 MW de potencia en la localidad de Pilar.
- f) Provincia de Rio Negro: Ley 3835 para la construcción de la Interconexión eléctrica entre Choele Choel – Puerto Madryn a través de una línea de Extra Alta Tensión de 500 Kv.

g) Provincia de Santa Cruz: Ley 2795 y Decreto 815/2005 para la construcción de la Interconexión eléctrica entre Puerto Madryn y Pico Truncado a través de una Línea de Extra Alta Tensión de 500 Kv.

h) Provincia de San Juan: Ley 8023 exime del pago de impuestos provinciales para la construcción, venta de energía, operación y mantenimiento del proyecto Punta Negra.

i) Provincia de Santa Cruz: Ley 3320 para la construcción de las represas sobre el Rio Santa Cruz Jorge Cepernic y Néstor Kirchner.

Otra jurisdicción como por ejemplo Santa Cruz, ratificó la exención en su Código Fiscal, ya que en su artículo 190, inciso 15, establece que están exentos del pago de ingresos brutos los actos y contratos relacionados con las obras e instalaciones que se desarrollen en el territorio de la Provincia de Santa Cruz en el marco de la Ley de energía eléctrica 15.336 y modificatorias, sólo con relación a las personas que resulten adjudicatarias.

Hay que tener presente que la infraestructura eléctrica es muy costosa, con un horizonte a largo plazo y que en muchos casos se concreta a través de entidades financieras internacionales. En tal circunstancia, las nombradas exenciones se crearon en el marco de buscar disminuir el alto costo que tiene estas inversiones.

#### **4.2 La postura del Gobierno Nacional**

El Gobierno Nacional, a través de sus entes descentralizados, considera válida la exención, entendiendo que no están sujetas a tributación de orden local las obras de generación, transformación y transmisión de la energía eléctrica de jurisdicción nacional.

Esta convicción no es desinteresada, ya que su principal objetivo es lograr generar la mayor cantidad de infraestructura al menor costo posible, sin reparar en el financiamiento de las provincias, ni en los problemas legales que a la larga afectan a los contribuyentes.

Los organismos estatales intervinientes como son el Ente Nacional Regulador de la Electricidad (ENRE), Nucleoeléctrica Argentina S.A. (NASA), Comité de Administración del

Fondo Fiduciario para el Transporte Eléctrico Federal (CAF) entre otros, decididamente obligan a las empresas contratistas a eliminar la incidencia de los impuestos locales en cualquier oferta de precio.

Claramente, los contribuyentes son rehenes de esas posturas contrapuestas y suelen ser los más perjudicados por ese motivo. Por un lado, deberán cargar con todos los gastos de litigar con las provincias, sin que los organismos estatales reconozcan nada.

Los contribuyentes se encuentran en el medio de esta puja de poderes, donde el color político juega un rol muy importante.

#### **4.3 La postura de los contribuyentes**

Vale la pena destacar que la postura de los contribuyentes es muy disímil y no puede encasillarse como un comportamiento general. Dado que estos temas en general terminan judicializados, hay empresas que son más reacias a litigar que otras. Obviamente que las sociedades ponen en la balanza el costo fiscal de un lado y el costo de judicializar el tema por otro. Existen además cuestiones comerciales o estratégicas que pueden hacer que las empresas se decidan por pagar mansamente el impuesto.

No obstante lo anterior, la postura del Gobierno Nacional juega un rol importante en este aspecto, en tanto no permite que los contratantes coticen los impuestos locales en las licitaciones en los que le toca participar

En el capítulo 8 del presente trabajo, se considerarán las opciones que tienen los contribuyentes para hacer valer la exención.

## **CAPITULO 5: LEY DE ACTIVIDAD NUCLEAR**

### **5.1 Antecedentes**

En la década del 50 se crea la Comisión Nacional de Energía Atómica –CNEA-, que dio lugar a una serie de actividades de investigación y desarrollo de la energía nuclear, incluyendo la construcción de varios reactores nucleares de investigación. La Argentina se convirtió, de esa manera, en uno de los pocos países que en esa época manejaba dicha tecnología.

Hacia 1964, el país empezó a interesarse plenamente en la energía nuclear y comenzaron los estudios para la construcción de una central nuclear de generación de energía eléctrica en la localidad de Lima, Provincia de Buenos Aires. Así, en el año 1974 entró en servicio la Central Nuclear Atucha I.

Luego hacia el año 1979, el Gobierno aprobó el denominado Plan Nuclear, consistente en la instalación de cuatro centrales nucleares, de una planta industrial de agua pesada y de las instalaciones necesarias para completar todas las etapas del ciclo de combustible.

Así, en el año 1984 entró en funcionamiento la segunda central denominada Central Nuclear de Embalse en la Provincia de Córdoba.

Hacia el año 1979 se comenzaron los estudios para la Central Nuclear Atucha II. La construcción se inició en el año 1981, pero a partir del año 1982 ese ambicioso plan fue primero demorado por razones geopolíticas y luego, en el año 1991, abandonado definitivamente a raíz de la recesión y crisis económica que sufrió el país, que determinó una importante reducción en el crecimiento de la demanda eléctrica.

Posteriormente, debido al descubrimiento de reservas significativas de gas, así como el incremento de la generación de energía de origen térmico –por el sustancial mejoramiento del rendimiento de esas plantas- se dejó de considerar a la energía nuclear como una alternativa importante para la generación de energía eléctrica en el país.

A partir de ese momento la industria nuclear ingresó en un cono de sombra. La Centrales de Atucha I y Embalse continuaron en funcionamiento, pero no se encararon nuevos proyectos y los que estaban quedaron relegados a la mínima expresión.

Pero a partir del año 2006, el Gobierno Nacional cambió nuevamente el rumbo y empezó a considerar que el desarrollo de la tecnología nuclear en la generación masiva de energía y otras aplicaciones, es de gran importancia estratégica para la República Argentina y que es esencial para el desarrollo nacional, a fin de plasmar la recuperación industrial, científica y tecnológica.

El nuevo plan nuclear se puso como metas principales, la terminación de la Central Nuclear Atucha II, la construcción de una cuarta central nuclear, la fabricación del reactor CAREM y la extensión de la vida útil de las centrales en operación.

## **5.2 La Ley 26.566 de Actividad Nuclear**

Como consecuencia del Plan Nuclear reactivado durante la década pasada, el 25 de noviembre de 2009 el Congreso de la Nación sancionó la Ley 26.566, denominada Ley de Actividad Nuclear, que fuera publicada en el Boletín Oficial el 24 de diciembre de 2009. La misma, en su artículo 1, declara de interés nacional las actividades de diseño, construcción, licenciamiento, adquisición de bienes y servicios, montaje, puesta en marcha, marcha de prueba, recepción y puesta en servicio comercial, de una cuarta central de uno o dos módulos de energía de fuente nuclear a construirse en la República Argentina y todos los actos necesarios que permitan concretar la extensión de vida de la Central Nuclear Embalse, encomendando a Nucleoeléctrica Argentina Sociedad Anónima (NASA) la materialización de dos objetivos fijados en dicho artículo.

La Ley mencionada establece una serie de exenciones y desgravaciones de distintos impuestos con el claro objetivo de promover esta actividad.

Pero el artículo más importante para este estudio, es el artículo 12 de la Ley que establece:

*Artículo 12. Tratándose la Central Nuclear Embalse y la cuarta central nuclear con uno o dos módulos de energía de fuente nuclear de obras de generación de electricidad bajo jurisdicción nacional, resultan de aplicación los artículos 1º, 6º y 12º de la Ley 15.336. En consecuencia se considera que el impuesto de sellos o cualesquiera otro de carácter similar establecido por una autoridad local que grave la instrumentación de los actos y contratos a celebrar por Nucleoeléctrica Argentina Sociedad Anónima (NASA) con sus contratistas o proveedores de bienes o servicios, y el impuesto a los ingresos brutos sobre la facturación emitida por dichos sujetos a Nucleoeléctrica Argentina Sociedad Anónima (NASA) correspondiente a la ejecución de obras, provisión de bienes o servicios y —en general— la realización de las actividades definidas en el artículo 1º de la presente ley, dificultan la libre producción y circulación de la energía eléctrica e interfieren con los objetivos de interés nacional que motivan la ejecución de las obras definidas en la presente ley.*

*Las tasas y mejoras por servicios de orden local serán aplicables en tanto retribuyan mediante una contraprestación razonable servicios necesarios y efectivamente prestados y no se superpongan con servicios o mejoras similares brindados o suministrados por Nucleoeléctrica Argentina Sociedad Anónima (NASA) o entidades bajo jurisdicción federal.*

Por su parte, los artículos 15 y 17 de la Ley completan la exención:

*Artículo 15. Extiéndase el régimen instaurado por la presente ley a la ejecución de las obras tendientes a la finalización de la construcción, puesta en marcha y operación de la Central Nuclear Atucha II, al proyecto de extensión de vida de la Central Nuclear Atucha I, y a la construcción de toda otra central nuclear cuya ejecución le sea encomendada a Nucleoeléctrica Argentina Sociedad Anónima (NASA), siempre que se mantenga la titularidad accionaria de Nucleoeléctrica Argentina Sociedad Anónima (NASA) en manos del Estado Nacional u organismos comprendidos en el artículo 8º de la Ley 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional.*



*Artículo 17. Extiéndase el régimen instaurado por la presente ley y los beneficios que otorga la misma a la Comisión Nacional de Energía Atómica (CNEA) para la construcción y ejecución del proyecto CAREM en tanto dicho proyecto se mantenga bajo la órbita del citado organismo, facultándose a esta última a celebrar los contratos que resulten necesarios con Nucleoeléctrica Argentina Sociedad Anónima (NASA).*

Se observa en este caso, la creación de una Ley de similares características a la Ley 15.336 pero mucho más acotada a la actividad nuclear.

De hecho, se entiende que la exención como tal ya estaba vigente, ya que de acuerdo a la Ley 15.336 artículo 6 inciso g), se declara de jurisdicción federal la generación de energía eléctrica cuando se trate de centrales de generación de energía eléctrica mediante la utilización o transformación de energía nuclear o atómica.

No obstante lo anterior, se entiende que esta nueva Ley refuerza la exención para las citadas actividades, ya que según se desprende del propio texto de la Ley, se considera que la realización de las actividades definidas en el artículo 1 dificultan la libre producción y circulación de la energía eléctrica, e interfieren con los objetivos de interés nacional que motivan la ejecución definidas en la presente Ley.

En otras palabras, los contribuyentes que realizan las actividades prescriptas no requerirán demostrar que el impuesto dificulta la libre producción y circulación de energía eléctrica o interfieren con los objetivos de interés nacional para hacer uso de la exención. Sólo deberán demostrar que ejecutan las tareas de acuerdo a lo definido en el artículo 1 de la Ley.

En definitiva, se observa aquí también la supremacía de la legislación federal, con base en los principios constitucionales ya mencionados de la cláusula de progreso y establecimientos de utilidad nacional, la doctrina de la interferencia y la cláusula comercial.

### **5.3 La postura de la Provincia de Buenos Aires**

Sin embargo, y lejos de terminar con los problemas, esta exención tampoco es reconocida por las provincias. De hecho un antecedente importante es el Informe 32/2010 de la Dirección de Técnica Tributaria (DTT) de la Provincia de Buenos Aires.

Dicho informe versa sobre la consulta efectuada por un contribuyente respecto a si la facturación por servicios prestados a "AA SA" se encuentra exenta de pago de impuesto sobre los ingresos brutos, en virtud de lo dispuesto en la Ley Nacional 26.566.

Acompaña la consulta, el contrato mediante el cual "AA SA" convino con la consultante los términos bajo los cuales esta última se compromete a realizar un montaje electromecánico en la Central Nuclear Atucha II y en donde una de las cláusulas del mencionado contrato indica, respecto del impuesto de sellos del contrato, que se encuentra exento en virtud de la Ley Nacional 15.336. Asimismo, respecto del impuesto sobre los ingresos brutos, refiere que la facturación de bienes obras o servicios con destino a la terminación y la puesta en marcha de la central Nuclear Atucha II, se encuentra exenta en virtud de la Ley Nacional 26.566.

En su respuesta, la Dirección observa que siempre la Autoridad de Aplicación se ha manifestado reconociendo que las exenciones a los impuestos provinciales constituye una cuestión de potestad reservada por las provincias, y no delegadas a la Nación, razón fundamental que se constituye en el primer impedimento a la pretensión del requirente.

Asimismo, se trae a colación el informe 18/2008, antecedente en el cual se citó el fallo Agua y Energía Eléctrica Sociedad del Estado<sup>25</sup> que afirmó lo siguiente: *"la ley 15336 y sus modificatorias no consagraron una inmunidad impositiva absoluta, como surge de su artículo 12. Que excluida una inmunidad absoluta cabe solo entender que la ley remite a la consideración de circunstancias de hecho de las que ha de derivar el concepto jurídico con que habrá de decidirse si existe o no entre las leyes de referencia la incompatibilidad alegada y en ese sentido debe tenerse en cuenta que la actora no ha acreditado de qué manera la pretensión impositiva local frustraría por su incompatibilidad el fin nacional. Sólo se ha limitado a una interpretación dogmática de las normas en que base su pretensión, lo que*

---

<sup>25</sup> Agua y Energía Eléctrica Sociedad del Estado en liquidación c/ Provincia de Entre Ríos, CSJN, 26/10/1999.

*resulta insuficiente. Tal extremo resultaba de indispensable acreditación si se repara en la subsistencia de la aptitud impositiva local, por otro lado, consecuencia de facultades conservadas por la Provincia que el propio artículo 12 de la ley 15336 reconoce. En función de ello se advierte que resulta evidente que la jurisdicción conserva la tesitura de tener que expedirse, legal y expresamente, respecto de beneficios de exención de los impuestos provinciales, aun cuando la legislación nacional ya prevea al respecto. Por último, se observa que no puede soslayarse que el contrato se encuentra gravado por el impuesto de sellos, conforme lo previsto en el actual artículo 228 del Código Fiscal. Todo ello en función de la improcedencia de las exenciones dispuestas por leyes nacionales”.*

Vale la pena destacar, que no estamos de acuerdo con lo dicho en el informe por la Dirección Técnica Tributaria de la Provincia de Buenos Aires. La Ley 26.566 es muy clara respecto a que la realización de las actividades definidas en el artículo 1 dificultan la libre producción y circulación de la energía eléctrica e interfieren con los objetivos de interés nacional. Por tal motivo nada debe demostrar el contribuyente más que ejecutar los actos definidos en el artículo 1 de la mencionada norma.

Más inentendible aún es la posición del Gobierno Nacional a través de la empresa estatal Nucleoeléctrica Argentina S.A. (NASA) quien es la encargada de la construcción y operación de todas las centrales nucleares del país, porque por un lado descuenta a los contratistas el impuesto a los ingresos brutos ya que consideran que no corresponden por la aplicación de la exención y por el otro lado efectúa retenciones de ingresos brutos cada vez que emite un pago.

Es decir, por un lado obliga a los contratistas a declararse exentos del impuesto y por el otro lado le efectúa retenciones, lo que les genera importantes saldos a favor, sin posibilidad cierta de absorberlos en el corto plazo.

## **CAPITULO 6: LA EXENCIÓN POR LEY DE ENERGIA Y LOS MUNICIPIOS**

### **6.1 Impuestos, tasas y contribuciones**

El ya mencionado artículo 12 de la Ley 15.336 establece que *“Las obras e instalaciones de generación, transformación y transmisión de la energía eléctrica de jurisdicción nacional y la energía generada o transportada en las mismas no pueden ser gravadas con impuestos y contribuciones, o sujetas a medidas de legislación local que restrinjan o dificulten su libre producción y circulación. No se comprende en esta exención las tasas retributivas por servicios y mejoras de orden local.”*

Resulta necesario analizar minuciosamente la redacción de la última parte del mencionado artículo. Está claro que cuando el artículo menciona “legislación u orden local”, se está refiriendo a los estados provinciales y a las municipalidades. Y está claro además, que la exención comprende a impuestos y contribuciones y no a las tasas. Ante esta diferenciación, es preciso analizar cada uno de estos conceptos.

La Dra. Catalina García Vizcaíno<sup>26</sup> define al impuesto como toda prestación obligatoria -en dinero o en especie- que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de una Ley, sin que se obligue a una contraprestación respecto del contribuyente relacionado con dicha prestación.

A los fines de hacer más evidente la diferenciación, es importante tener en cuenta que los impuestos por definición no conllevan implícito una contraprestación específica e individualizable respecto del contribuyente. Se entiende de esta manera, que a través del impuesto se retribuye por servicios indivisibles. Un ejemplo de este caso es la defensa nacional.

---

<sup>26</sup> García Vizcaíno, C. (1999). *Derecho tributario, consideraciones económicas y jurídicas*. Buenos Aires: Depalma.

Asimismo la autora define a las tasas como toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de Ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago.

Se desprende de la definición, que las tasas están destinadas a financiar los denominados servicios divisibles, lo cual las diferencia de los impuestos que se recaudan para el financiamiento de servicios indivisibles. Ejemplo clásico de una tasa es la que se cobra por la habilitación de un negocio.

Milton Bonacina<sup>27</sup> refuerza la distinción entre tasas e impuestos de la siguiente manera:

- a- Ambas son prestaciones obligatorias.
- b- Ambos pueden ser en dinero o en especie.
- c- Ambos son exigidos en virtud del poder de imperio del Estado.
- d- Ambos deben ser establecidos por Ley.
- e- Las tasas hallan como contrapartida de su pago, una actividad o servicio prestado por el Estado, que se individualiza en el obligado al pago. En otras palabras, son la contrapartida (o financiación) de un servicio público divisible y efectivamente prestado.
- f- Los impuestos no gozan de tal identificación unívoca con el servicio estatal financiado por su intermedio. Es decir, su contrapartida es un servicio público indivisible.

Por su parte García Vizcaíno, define a las contribuciones como toda prestación obligatoria -en dinero o en especie- que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de Ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos.

El concepto supone la prestación de un servicio por parte del sujeto activo, y la diferencia con la tasa radica en que la cualidad de la contraprestación, que en el caso de las contribuciones debe estar derivado de la realización de obras públicas o gastos públicos.

---

<sup>27</sup> Bonacina, M. (2006). *La potestad tributaria municipal*. Buenos Aires: Errepar.

Esta diferenciación nos sirve para entender que no todo lo que recauda los municipios puede ser considerado tasa.

## **6.2 Tasas versus impuestos en el ámbito de la Ley de Energía**

Sin entrar en la vieja discusión de si los municipios tienen potestad para cobrar impuestos o solamente tasas, vale la pena destacar que una buena parte de los impuestos que recaudan los municipios -que tiene como base imponible los ingresos brutos devengados de los contribuyentes- son impuestos por definición y no tasas.

Está claro que estos tributos que cambian de nombre según el municipio -tales como Comercio e industria, Derecho de registro e inspección, Tasa por inspección de seguridad e higiene, etc- son verdaderos impuestos, y que como tales, por definición se encuentran comprendidos en la exención contenida en la Ley 15.336.

El análisis no es caprichoso por cuanto el costo de la tasa, debería representar, al menos estimativamente, el valor del servicio o contraprestación a realizar por la comuna. Debería haber una correlación. En el caso de los tributos mencionadas en el párrafo anterior, dada la mecánica de determinación por los ingresos brutos devengados y dada las contraprestaciones que comprende, estamos frente al inequívoco caso de un impuesto y no de una tasa.

La realidad indica que ciertos municipios consideran tener amplias facultades tributarias (o al menos actúan como si las tuvieran), a tal punto que pretenden recaudar a través de recursos tributarios que no le son lícitos administrar.

Por otro lado, los Municipios encontraron la forma de contratar a las empresas que pretenden discutir la exención de estos verdaderos impuestos municipales, mediante la nominación de los comitentes como agentes de retención del impuesto.

Esto provoca que los fondos vayan ingresando a las arcas comunales, sin que las empresas puedan hacer algo al respecto. Como se verá más adelante, es muy difícil solicitar una medida cautelar que libere a los agentes de retención de su obligación de retener. La justicia ha mirado al costado más de una vez cuando se trata de afectar la recaudación comunal, aún con el evidente derecho a favor de los contribuyentes.

## **CAPITULO 7: ACCIONES JUDICIALES**

### **7.1 Las opciones de los contribuyentes**

De acuerdo a todo expuesto hasta aquí, vale la pena destacar cuáles son las opciones que tienen los contribuyentes a la hora de hacer valer la exención del artículo 12 de la Ley 15.336. Las posibilidades básicamente son: la de pagar el impuesto y absorberlo como un costo, o bien litigar -dado que no conocemos ninguna jurisdicción que haya aceptado mansamente la exención del marco regulatorio eléctrico-.

La opción de litigar es sumamente costosa para la empresa y más aún si se trata de empresas del interior. Este costo es muy importante y no es reconocido por los distintos organismos nacionales que obligan a los contratantes a reconocer la exención y los empujan por este tortuoso camino.

La estrategia judicial utilizada no es un dato menor y se convierte en un factor de éxito muy importante a la hora de hacer valer eficazmente la exención. En general las empresas han recurrido a una doble vía. Por un lado, la vía administrativa local establecida en cada Código Fiscal provincial, para luego continuar el trámite en la justicia ordinaria provincial. Y por otro la acción declarativa de certeza promovida ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

La primera de ellas, denominada vía muerta, tiene el problema de que en general suelen estar alineados con el criterio provincial. Y el mismo sujeto que condena, es aquel que debe volver a expedirse, por lo tanto resulta casi imposible revertir un criterio en estas instancias. No obstante las actuaciones deben seguir su curso y hasta agotar esta vía recursiva.

Se ha observado en la práctica, un importante desconocimiento respecto de este tema en las Administraciones Tributarias de las distintas jurisdicciones.



Otro tema importante es el denominado *solvet repete* como condición para apelar a partir de determinado nivel. Esto hace que las empresas deban iniciar una acción por otra vía, a fin de frenar las pretensiones fiscales de las distintas jurisdicciones.

Por tal motivo, paralelamente a la acción administrativa, las empresas promueven acciones declarativas de certeza previstas por el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación o acciones similares ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a fin de frenar las pretensiones fiscales de las provincias.

El Máximo Tribunal no siempre se ha considerado competente en estos casos, por lo que el primer gran logro para un contribuyente que considera que le asiste la razón, es que la Corte Suprema de Justicia de la Nación declare que ese tema es de su competencia originaria.

Recordemos, que la competencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina puede ser ordinaria o extraordinaria. Cuando entiende en virtud de su competencia ordinaria lo hace como Tribunal con jurisdicción plena exclusivamente en algunas causas de competencia de la Justicia Federal pudiendo, como cualquier tribunal, examinar los hechos, la prueba, y resolver sobre el derecho aplicable. En esos casos su actuación puede ser promovida como tribunal *originario*, de primera y única instancia, o como tribunal *de apelación*, encontrándose en este último caso limitada su competencia por la materia del recurso y el modo en que éste ha sido concedido.

Por otro lado, cuando la Corte ejerce competencia *extraordinaria*, su jurisdicción se extiende a toda clase de causas en su carácter de guardián final de la Constitución Nacional, pero su competencia se encuentra limitada a la decisión sobre el derecho aplicable y ello en la medida del recurso en virtud del cual el asunto llega a su conocimiento. Por último, como cabeza del Poder Judicial, la Corte interviene en los juicios para decidir cuestiones de competencia y conflictos entre jueces y tribunales que no tienen un órgano superior jerárquico común que deba resolverlos y toma la intervención que sea indispensable para evitar una efectiva privación de justicia

El artículo 116 de la Constitución Nacional preceptúa que corresponde a la Corte Suprema y a los Tribunales Inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación, con la reserva hecha en el inciso 12 del artículo 75; y por los tratados con las naciones extranjeras; de las causas concernientes a embajadores, ministros públicos y cónsules extranjeros; de las causas de almirantazgo y jurisdicción marítima, de los asuntos en que la Nación sea parte; de las causas que se susciten entre dos o más provincias; entre una provincia y los vecinos de otra; entre los vecinos de diferentes provincias; y entre una provincia o sus vecinos, contra un Estado o ciudadano extranjero.

Por tal motivo, en los conflictos por Ley de Energía, la Corte Suprema en general se ha declarado competente en la mayoría de los casos porque considera que corresponde la competencia originaria cuando una provincia es parte del conflicto, y la acción entablada se funda directa y exclusivamente en prescripciones constitucionales de carácter nacional, en leyes del Congreso o en tratados con las naciones extranjeras, de tal suerte que la cuestión federal es la predominante en la causa<sup>28</sup>.

Por otro lado, se observa que este no es el denominador común en los casos de conflictos con los municipios, ya que en el caso Central Térmica Sorrento<sup>29</sup> el Tribunal opinó que para que una provincia pueda ser tenida como parte, es necesario que participe nominal y sustancialmente en el pleito y ese recaudo no se verifica toda vez que el estado de incertidumbre invocado se vincula con el ejercicio de la potestad tributaria de la Municipalidad de Rosario. La actora dirige su pretensión tanto a la Provincia como a la Municipalidad, pero sólo lo hace sustancialmente con ésta última.

Sostiene Chioventa<sup>30</sup> que la acción declarativa de certeza es “*aquella figura general de acción y de sentencia con la que el actor que la propone o la invoca tiende exclusivamente a procurarse la certeza jurídica, frente a un estado de falta de certeza que le es perjudicial, pidiendo a tal objeto que se declare existente un derecho suyo o inexistente el derecho ajeno*”

---

<sup>28</sup> Empresa Distribuidora y Comercializadora Norte S.A. (EDENOR) c/ Provincia de Buenos Aires, CSJN, 21/06/2000.

<sup>29</sup> Central Térmica Sorrento S.A. c/ Municipalidad de Rosario, Provincia de Santa Fe y otro, CSJN, 24/06/2008.

<sup>30</sup> Chioventa, G. (V). Acciones y sentencias de declaración de mera certeza. *Derecho Procesal*, 554.

*(declaración positiva o negativa), con la independencia de la efectiva realización, de la condena, de la ejecución forzada”.*

Este rol preventivo ha sido también destacado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que señaló que la acción declarativa de certeza no requiere la existencia de un daño consumado en resguardo de los derechos y tiene, eminentemente, naturaleza preventiva. Así la Jurisdicción está llamada a intervenir antes de que efectivamente se lesionen los mismos.

El rasgo esencial de estas pretensiones es su naturaleza preventiva que no requiere la existencia de un daño consumado. Así en los casos en que se plantea debidamente no se impugna un hecho o un acto jurídico –administrativo- y el acceso a la Jurisdicción debe considerarse inmediatamente expedito.

Resulta importante tener presente lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto a que se ha establecido reiteradamente que la viabilidad de las medidas precautorias se halla supeditada a que se demuestre la verosimilitud del derecho invocado y el peligro de la demora, y que por tal motivo, la medida constituye una decisión excepcional porque altera el estado de hecho o de derecho existente al tiempo de su dictado, lo que justifica una mayor rigidez en la apreciación de los recaudos que hacen a su admisión.

Además, ha destacado el Máximo Tribunal que la admisión de la mencionada acción está condicionada, en principio, a la acreditación de: 1) La verosimilitud del derecho invocado, 2) El peligro en la demora, 3) Contracautela y 4) Perjuicio irreparable. Resultará importante para el éxito de la acción, el cumplimiento explícito de todos y cada uno de estos hechos.

## **7.2 Jurisprudencia**

Existe importante jurisprudencia al respecto que incluye varios fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Se realizará un breve resumen de algunos de los casos más importantes:

**Compañía de Transportes de Energía Eléctrica en Alta Tensión Transener S.A. c/  
Provincia de Neuquén**

**Fecha: 16/04/2002**

**Corte Suprema de Justicia de la Nación**

Hechos: Transener interpuso acción declarativa contra la Provincia de Neuquén a fin de hacer cesar el estado de incertidumbre en que se encuentra, por la pretensión de la Provincia de Neuquén de gravar con el impuesto a los ingresos brutos la actividad vinculada con el transporte de energía eléctrica en alta tensión.

La opinión del Tribunal: Se hace lugar a la demanda y declara la improcedencia de la pretensión fiscal de la demandada. Agrega además, que es improcedente la pretensión fiscal de una provincia de gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos el régimen remuneratorio de la actividad vinculada con el transporte de energía eléctrica, atento que la autoridad federal es quien decidió sobre la base del artículo 12 de la Ley 15.336 que la concesión de tal actividad no puede ser gravada con impuestos y contribuciones provinciales y municipales, al entender que esos tributos constituyen medidas que restringen o dificultan la libre producción o circulación de energía.

Que contrariamente a lo afirmado por la demandada, el artículo 12 de la Ley 15.336 es norma vigente en nuestro ordenamiento jurídico, sin que pueda reputarse derogado por la Ley 22.016.

Que las leyes 15.336 y 24.065 importan la interpretación de las facultades otorgadas por el artículo 75 inciso 13 de la Constitución Nacional.

**Yacylec S.A. c/ Provincia de Corrientes**

**Fecha: 15/06/2004**

**Corte Suprema de Justicia de la Nación**

Hechos: Yacylec S.A. promovió acción declarativa de certeza contra la Provincia de Corrientes a fin de que se declare sometido a jurisdicción federal y por lo tanto exento de impuesto de sellos, el contrato celebrado con el Estado Nacional mediante el cual se le encomendó la construcción, operación y mantenimiento del primer tramo del sistema de transmisión asociado a la central hidroeléctrica de Yaciretá y se le otorgó la licencia técnica para prestar el servicio de transporte de energía eléctrica, bajo la modalidad de transportista independiente.

La opinión del Tribunal: El Máximo Tribunal hace lugar a la acción seguida por la actora y declara que el contrato mencionado se encuentra exento del impuesto a los sellos, pues si la concesión es otorgada por alguna de las autoridades a las que se refiere la legislación provincial o municipal, el instrumento respectivo no puede ser gravado en el orden local.

El tribunal consideró que el régimen de energía eléctrica se inscribe en un marco de regulación federal, incorporando el concepto abarcativo que supone la interpretación del artículo 75, inciso 13, de la Constitución nacional. En esta inteligencia, el Congreso dictó las leyes 15.336 y 24065 por las que se planifica, se establecen pautas generales y se ordena la política energética.

Se afirmó que el artículo mencionado no consagró una inmunidad impositiva absoluta. Que la misma resulta compatible con lo dispuesto en el artículo 75, inciso 30, de la Constitución Nacional, que establece como facultad del Congreso, legislar para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional aunque respetando el poder de policía e imposición local, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines.

Puede afirmarse que es la autoridad federal quien decidió, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley 15.336, que el contrato estaría exento del impuesto de sellos, entendiendo que ese tributo constituía una medida que restringía o dificultaba la libre producción o circulación de energía.

**Yacylec S.A. c/ Provincia de Corrientes**

**Fecha: 28/02/2006**

**Corte Suprema de Justicia de la Nación**

Hechos: Yacylec S.A. promovió acción declarativa de certeza contra la Provincia de Corrientes a fin de que se declare sometida a jurisdicción federal y por lo tanto exenta de impuesto a los ingresos brutos por la construcción, operación y mantenimiento del primer tramo del sistema de transmisión asociado a la Central Hidroeléctrica de Yaciretá.

La opinión del Tribunal: Hacer lugar a la demanda promovida por Yacylec y en consecuencia declara la improcedencia de la pretensión fiscal de la demandada con respecto al cobro del impuesto a los ingresos brutos por las actividades desarrolladas por la empresa actora, en cumplimiento del contrato que se controvertió en el proceso.

**Integración Eléctrica Sur Argentina S.A. (Intesar S.A.) c/ Provincia de Chubut y otro**

**Fecha: 18/12/2008**

**Corte Suprema de Justicia de la Nación**

Hechos: Intesar promueve acción declarativa de certeza contra la Provincia de Chubut a fin de que se haga cesar el estado de incertidumbre que dice tener, frente a la pretensión tributaria por la que se pretende gravar con el impuesto a los ingresos brutos a la actividad resultante de la construcción, operación y mantenimiento de las líneas de interconexión Choele Choel - Puerto Madryn (COM I) y Puerto Madryn - Pico Truncado (COM II).

La opinión del Tribunal: el Máximo Tribunal de la Nación entendió que no corresponde que Intesar tribute el impuesto a los ingresos brutos que se exige y concordantemente con la Señora Procuradora Fiscal se decide: hacer lugar a la demanda seguida por Intesar S.A. contra la Provincia de Chubut y declarar que los contratos COM I y COM II, se encuentran exentos del impuesto a los ingresos brutos que pretende cobrar la demandada.

También opinó “que no es óbice a la solución que se adopta que en los contratos se haya previsto la posibilidad de trasladar al canon el costo de los tributos que se pretendiesen percibir.”

“En efecto –y como bien lo advierte la señora procuradora fiscal en su dictamen-, dicha posibilidad de trasladar la carga impositiva permite concluir que sería el propio Estado Nacional, a través del Fondo Fiduciario y sus fondos públicos, quien soportaría el costo de aquellos, y acredita por sí misma la valoración de la existencia de la incidencia que la Provincia intenta desconocer.”

Asimismo vale la pena destacar lo señalado por la Procuradora Laura Monti en su dictamen de fecha 11 de agosto de 2011, “las facultades provinciales no pueden amparar una conducta que interfiera en la satisfacción de un interés público nacional, ni justifiquen la prescindencia de la solidaridad requerida por el destino común de la Nación toda. El sistema federal importa asignación de competencias en las jurisdicciones federal y provincial; ello no implica subordinación de las provincias al gobierno central, pero sí coordinar esfuerzos y funciones dirigidos al bien común general, tarea en la que ambos han de colaborar, para la consecución eficaz de aquel fin.”

### **Compañía Argentina de Construcciones S.A. c/ Provincia de Mendoza**

**Fecha: 07/05/1985**

### **Corte Suprema de Justicia de la Nación**

Hechos: La Compañía Argentina de Construcciones S.A. promueve contra la Provincia de Mendoza, demanda de repetición por el impuesto a los ingresos brutos aplicados por el fisco provincial sobre los trabajos y suministros necesarios para la instalación de la Central Termoeléctrica de Luján de Cuyo.

La opinión del Tribunal: El Tribunal declara improcedente la demanda deducida. Asimismo opina que lo dispuesto por el artículo 12 de la Ley 15.336 “no debe interpretarse como una exclusión absoluta de la potestad impositiva local y resulta compatible con la convicción de que, admitido el privilegio del gobierno nacional en su propio interés o

beneficio, es obvio que pueda valerse de él en la forma que mejor satisfaga sus objetivos, reconociendo, en su caso, que aquella prerrogativa no lo contraría.”

“La autoridad federal puede considerar innecesaria la inmunidad fiscal como un medio para satisfacer el interés nacional que supone la actividad de que se trata. Así, en el caso, no corresponde hacer lugar a la repetición del impuesto abonado por la empresa que había subcontratado la construcción de la obra con otra, la cual había aceptado contractualmente que el costo de los gravámenes se incorporaran a los precios, por lo que se excluye todo menoscabo patrimonial para la actora.”

### **Líneas de Transmisión del Litoral S.A. (Litsa) c/ Provincia de Corrientes y otros**

**Fecha: 28/02/2006**

**Corte Suprema de Justicia de la Nación**

Hechos: Litsa interpuso una acción declarativa de certeza contra la provincia de Corrientes a los fines de que se declare la inaplicabilidad a su respecto del impuesto a los ingresos brutos por las actividades de construcción, operación y mantenimiento del sistema de transmisión de la Central Hidroeléctrica de Yaciretá.

La opinión del Tribunal: La pretensión fiscal de la Provincia de Corrientes resulta improcedente, dado que la autoridad fiscal decidió, en base al artículo 12 de la Ley 15.336, que la concesión de tal actividad no puede ser gravada por impuestos y contribuciones provinciales y municipales, al considerar que tales impuestos restringen o dificultan la libre producción o circulación de energía.

### **Transnea S.A. c/ Provincia de Chaco**

**Fecha: 29/09/2006**

**Corte Suprema de Justicia de la Nación**

Hechos: Transnea S.A. inicia acción declarativa de certeza contra la Provincia de Chaco con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad del cobro del impuesto a los



ingresos brutos por el transporte de energía eléctrica que le fuera otorgado por concesión del Gobierno Nacional.

La opinión del tribunal: Decretar la prohibición de innovar solicitada y ordenar a la Provincia de Chaco que se abstenga de realizar actos tendientes al cobro del impuesto a los ingresos brutos.

**Transnoa S.A. c/ Provincia de Salta**

**Fecha: 14/10/2003**

**Corte Suprema de Justicia de la Nación**

Hechos: la empresa promovió acción meramente declarativa de inconstitucionalidad de la normativa de la Provincia de Salta que pretendió gravar con el impuesto a los ingresos brutos al transporte de energía eléctrica.

La opinión del Tribunal: Dado que la Provincia de Salta dejó sin efecto la determinación impositiva que pesaba sobre la actora, la acción meramente declarativa que solicitó la actora carece de objeto.

No obstante lo anterior, el Tribunal impuso costas a la demandada que revocó la determinación de oficio, en tanto tal obrar importó el reconocimiento del derecho invocado por la actora y demuestra que dio motivo para la interposición de la demanda.

**Compañía de Energía Eléctrica de Alta Tensión Transener S.A. c/ Municipalidad de Villa El Chocón**

**Fecha: 02/11/2012**

**Juzgado Federal N° 1 de Neuquén**

Hechos: Transener promueve acción declarativa de certeza contra la Municipalidad de Villa El Chocón a fin de que se declare la improcedencia de soportar la tasa por Habilitación de Comercio e Industria Inspección – Controles- Seguridad e Higiene prevista por la Ordenanza 595/2009. La comuna mencionada aplicó dicha tasa con relación a dos estaciones

transformadoras que tienen en el ejido de dicho municipio y que son empleadas para la prestación del servicio público de transporte de energía eléctrica en alta tensión. Sostiene la demanda que constituye un impuesto encubierto que grava la explotación de energía eléctrica.

La opinión del Tribunal: Corresponde declarar la incompetencia territorial de este juzgado. Y agrega “será juez territorialmente competente para conocer en el asunto el del lugar del hecho o el del domicilio del demandado, a elección del actor. Los hechos en los que se funda el litigio se verificaron en un espacio geográfico ajeno a la jurisdicción de este Tribunal, sin que tampoco el domicilio de la demandada esté dentro de ella”.

**Empresa Distribuidora y Comercializadora Norte S.A. (Edenor) c/ Provincia de Buenos Aires**

**Fecha: 21/06/2000**

**Corte Suprema de Justicia de la Nación**

Hechos: Edenor interpone acción declarativa de certeza contra la Provincia de Buenos Aires a fin de que declare ilegítimo e inconstitucional el impuesto inmobiliario que la demandada intenta aplicar sobre los inmuebles del Estado Nacional que le fueron transferidos en comodato por SEGBA S.A., todo encuadrado en su prestación de servicio público de distribución y comercialización de energía eléctrica en la zona norte de Capital Federal y 22 partidos del Conurbano Bonaerense.

La opinión del Tribunal: Hacer lugar a la medida cautelar solicitada por la actora. Y agrega “uno de los supuestos en que procede la competencia originaria de la Corte es cuando es parte una provincia, según el artículo 117 de la Constitución Nacional. Esto se da cuando la acción entablada se funda directa y exclusivamente en prescripciones constitucionales de carácter nacional, en leyes del Congreso o en tratados con las naciones extranjeras, de tal suerte que la cuestión federal es la predominante en la causa”.

**Enecor S.A. c/ Provincia de Corrientes**

**Fecha: 09/10/2007**

**Corte Suprema de Justicia de la Nación**

Hechos: Enecor promovió demanda de certeza contra la Provincia de Corrientes a fin de que esta se abstenga de reclamarle el impuesto a los sellos de un contrato que celebró para la construcción, operación y mantenimiento de un electroducto y el otorgamiento de la licencia técnica para actuar como transportista independiente, como así también el impuesto a los ingresos brutos asociados a esta actividad.

La opinión del Tribunal: Se declara que esta causa no es de la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Agrega que “la competencia originaria de la Corte Suprema en razón de la materia – único supuesto bajo el que corresponde examinar la jurisdicción invocada- procede en la medida en que la acción entablada se funde directa y exclusivamente en prescripciones constitucionales de carácter nacional, en leyes del Congreso o en tratados, de tal suerte que la cuestión federal sea la predominante en la causa. No basta para que corresponda el fuero federal la única circunstancia de que los derechos que se dicen vulnerados se encuentren garantizados por la Constitución Nacional, porque cuando se arguye que un acto es contrario a ordenamientos legales provinciales y nacionales, debe irse primeramente ante los estrados de la justicia provincial, y en su caso, llegar a esta Corte por el recurso extraordinario del artículo 14 de la Ley 48”.

**Hidroeléctrica Tucumán S.A. c/ Provincia de Tucumán**

**Fecha: 10/06/2002**

**Corte Suprema de Justicia de la Nación**

Hechos: Hidroeléctrica Tucumán S.A. inicia acción declarativa contra la Provincia de Tucumán para que se establezca si se encuentra comprendida en la obligación de tributar la tasa al uso del agua en base a la Ley Provincial 731.

La opinión del Tribunal: La tasa especial cuya imposición se pretende no corresponde a un servicio efectivamente prestado, por lo que su cobro desnaturaliza su concepto sin que alcance a configurarse entonces el supuesto de excepción del artículo 12 in fine de la Ley 15.336. Por otro lado, el uso del agua de la provincia como fuente generadora de energía encuentra contrapartida en la regalía del artículo 43 de esa Ley. Esta es la única compensación

por ese uso a que tiene derecho la demandada. Admitir lo contrario implicaría irrumpir en el ámbito federal de la materia alterando el régimen legal vigente y contrariando preceptos constitucionales. Por ello el tribunal decide: hacer lugar a la demanda y declarar la improcedencia de la pretensión fiscal de la demandada.

**Districuyo S.A. c/ Provincia de Mendoza y otro**

**Fecha: 29/12/2008**

**Corte Suprema de Justicia de la Nación**

Hechos: Districuyo S.A. promueve acción declarativa contra la Provincia de Mendoza a fin de obtener que se declare la inconstitucionalidad del impuesto de sellos al contrato de concesión de transporte de energía eléctrica celebrado entre la actora y el Estado Nacional.

La opinión del Tribunal: declarar que la presente causa corresponde a la competencia originaria de esta Corte y decretar la prohibición de innovar solicitada, y ordenar a la Provincia de Mendoza que se abstenga de realizar actos tendientes al cobro del impuestos de sellos.

**Centrales Térmicas Patagónicas S.A. c/ Provincia de Chubut**

**Fecha: 05/04/2005**

**Corte Suprema de Justicia de la Nación**

Hechos: Centrales Térmicas Patagónicas S.A., dedicada a la explotación de centrales de energía eléctrica y su comercialización, promovió acción declarativa contra la Provincia de Chubut solicitando que se declare exenta del impuesto a los ingresos brutos.

La opinión del Tribunal: Dado que la actora dirige su pretensión contra una Provincia y cuestiona la aplicación de un impuesto local por resultar contrario a disposiciones que integran el marco regulatorio eléctrico nacional, de carácter federal, resulta inequívoco que el juicio debe tramitar ante los estrados de este Tribunal, en instancia originaria.

Asimismo, opina que medidas cautelares como las requeridas no proceden, en principio, respecto de actos administrativos o legislativos habida cuenta de la presunción de validez que ostentan. En este sentido se ha adoptado un criterio de particular estrictez en el examen de medidas suspensivas en materia de reclamos y cobros fiscales. En esas condiciones, y dado que la medida requerida tiende precisamente a impedir la actividad fiscal en cuestión, no resulta precedente la petición.

**Edesa S.A. c/ Provincia de Salta**

**Fecha: 22/02/2007**

**Corte de Justicia de la Provincia de Salta**

Hechos: La empresa de Distribución de Energía Eléctrica de Salta (EDESA) inicia acción de inconstitucionalidad por la cual se agravia de la acción promovida por la Municipalidad de Tartagal, Provincia de Salta, que pretende el cobro de dos impuestos: uno a través de la aplicación de una alícuota sobre el monto de ingresos brutos o facturación del servicio público como tasa de actividades diversas, y el otro a través de una tasa por el uso de ocupación del suelo.

La opinión del Tribunal: La Corte de Justicia de la Provincia de Salta concluye que se debe rechazar la acción de inconstitucionalidad sobre la tasa de actividades diversas, ya que aquella gabela se encuentra dentro de la órbita de las facultades municipales y la accionante no ha demostrado que la alícuota fijada resulta confiscatoria o evidencie desproporción con el resto del servicio.

Asimismo, opina que debe declararse la inconstitucionalidad de los artículos 50 y 51 de la Ordenanza Tributaria Anual 2004 de la Municipalidad de Tartagal que fijó la tasas por ocupación de espacios públicos por cada usuario de energía eléctrica, porque la gabela no cumple con el requisito constitucional que permite calificarlo como tal, al no corresponder a una real prestación de un servicio, excediéndose en las competencias tributarias que la Constitución Provincial y las leyes de la provincia confieren a los municipios, en clara violación al principio de legalidad.

**Central Térmica Sorrento S.A. c/ Provincia de Santa Fe y Municipalidad de Rosario**

**Fecha: 24/06/2008**

**Corte Suprema de Justicia de la Nación**

Hechos: Central Térmica Sorrento S.A., empresa que se dedica a la generación y comercialización de energía eléctrica, promueve acción declarativa de certeza contra la Provincia de Santa Fe y la Municipalidad de Rosario a fin de hacer cesar el estado de incertidumbre en que se encuentra respecto de la aplicación, por parte de esta última, de la Contribución a cargo de los consumidores de gas por redes, la Tasa de Contralor, Contraste e Inspección de los instrumentos de medición de gas y energía eléctrica y el Derecho de Registro e Inspección, en tanto considera que no constituyen tasas retributivas de servicio, sino verdaderos impuestos encubiertos, lo cual está prohibido por el artículo 12 de la Ley 15.336.

La opinión del Tribunal: Declarar la incompetencia del tribunal para entender en las presentes actuaciones por la vía de su instancia originaria y remitir el expediente a la Cámara Federal de la ciudad de Rosario a fin de que decida lo concerniente al juzgado que conocerá en este procedo.

Y agrega que “para que una provincia pueda ser tenida como parte, es necesario que participe nominal y sustancialmente en el pleito y ese recaudo no se verifica toda vez que el estado de incertidumbre invocado se vincula con el ejercicio de la potestad tributaria de la Municipalidad de Rosario. La actora dirige su pretensión tanto a la Provincia como a la Municipalidad, pero sólo lo hace sustancialmente con ésta última”.

Resulta competente a la jurisdicción federal – y no local- si se trata de la validez de tributos municipales por considerarlos impuestos encubiertos que condicionan la prestación del servicio eléctrico y que resultan contrarios a la exención contenida en el marco regulatorio eléctrico.

**Compañía Administradora del Mercado Mayorista Eléctrico S.A. (CAMMESA) c/  
Provincia de Chubut**

**Fecha: 14/08/2012**

**Corte Suprema de Justicia de la Nación**

Hechos: CAMMESA promueve acción declarativa de certeza contra la Provincia de Chubut para que esta última se abstenga de gravar con el impuesto a los ingresos brutos su actividad de administrar el mercado mayorista eléctrico.

La opinión del Tribunal: Hacer lugar a la demanda y declarar improcedente la pretensión fiscal de aplicar el impuesto a los ingresos brutos sobre las actividades comprendidas en el objeto social de la parte actora.

**Central Puerto S.A. c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires**

**Fecha: 20/02/2008**

**Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires**

Hechos: Central Puerto S.A. inicia demanda de repetición contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires en concepto de contribuciones sobre alumbrado, barrido, mantenimiento y limpieza de sumideros, contribución de pavimentos y aceras, contribución territorial y contribución Ley 23514, amparándose en la exención consagrada en el artículo 12 de la Ley 15.336.

El juez de primera instancia rechazó la demanda y posteriormente la actora apeló parcialmente la sentencia. La Sala I de Cámara rechazó el recurso de apelación y confirmó la sentencia de primera instancia. Luego, contra la sentencia de cámara la actora interpuso recurso ordinario de apelación, que fue concedido.

La opinión del Tribunal: Rechaza el recurso de apelación planteado por Central Puerto S.A. y agrega que no se advierte comprometido el interés social, ni que se halle en juego normas constitucionales o de derecho público que trasciendan el mero interés de la parte.

## **CAPITULO 8: CONCLUSIÓN**

La energía eléctrica constituye un elemento de capital importancia, no solo para la matriz productiva del país, sino también como elemento de bienestar para sus habitantes. La energía es sinónimo de fuerza y trabajo, o lo que es lo mismo, de poder y riqueza, que se refleja en la posibilidad de concretar las aspiraciones humanas para una vida mejor, producto de actividades fecundas y productivas.

La experiencia mundial y los estudios técnicos en la materia, sostienen que dada la complejidad de los sistemas eléctricos modernos, se aconseja la integración (o interconexión) de todos los actores del mercado para así lograr un único sistema más eficiente, estable y con mejor aprovechamiento de los recursos.

Esa interconexión, al sobrepasar los límites políticos de los Estados Provinciales deviene en una natural Jurisdicción Nacional. Por ello resulta evidente que en materia energética, el interés general de la Nación debe anteponerse a los intereses locales o regionales. Solo así se propenderá a una auténtica unión nacional, real progreso económico y efectivo bienestar social.

Nuestro sistema federal de ordenamiento político ha generado la existencia de distintos niveles de gobierno –nacional, provincial y municipal- sobre un mismo territorio, con atribuciones propias en general, pero a veces concurrentes. La delimitación de estas atribuciones y potestades ha sido motivo de múltiples conflictos, observándose en la práctica una actitud bastante individualista de algunos gobiernos locales. En este sentido, no debe olvidarse que cada Provincia no es una república sino la porción de un todo indivisible que es la Nación Argentina. Conceptualmente el federalismo implica coincidencia de intereses de entidades de igual jerarquía que se organizan con el propósito de asegurar el bienestar general y la defensa común, pero de ninguna manera implican subordinación de las Provincias al Gobierno Central.

Dado el carácter vital, estratégico y complejo del mercado eléctrico, el Congreso de la Nación sancionó la Ley 15.336 a fines de contar con un marco regulatorio de Jurisdicción



Nacional con motivo de ordenar su funcionamiento y fomentar las inversiones en nuevas obras de infraestructura eléctrica.

El artículo 12 de la citada Ley 15.336, eximió de impuestos locales a las obras de generación, transformación y transmisión de energía, así como la energía transportada. El beneficio fiscal implica eliminar cualquier posibilidad de que las jurisdicciones locales puedan gravar y/o incidir con impuestos y/o contribuciones las actividades indicadas, así como tampoco sujetarlas a normas de orden local que dificulten a libre circulación de la energía eléctrica. La validez de esta exención está bajo la tutela del ejercicio de importantes principios constitucionales, enmarcados en la cláusula de progreso y en los establecimientos de utilidad nacional, como así también la cláusula comercial.

Del análisis del citado artículo, se desprende que indudablemente la intención del legislador fue la de promover las inversiones en el sector, reduciendo el costo de las mismas a fin de facilitar su concreción. Esto se logra eliminando los impuestos locales que inciden sobre la construcción de tales obras, como son ingresos brutos, sellos, impuestos provinciales sobre la nómina salarial, etc.

No obstante lo anterior, la realidad es muy distinta y esa coincidencia de intereses que deviene del Sistema Federal, en la práctica no se observa. Los gobiernos locales pretenden mantener al máximo su recaudación, sin reparar en una política fiscal pensada y organizada. Cada actor de este mercado tiene su propio interés y esto hace que se produzca una gran conflictividad. Esta situación genera costos judiciales, ineficiencia financiera, incertidumbre y como consecuencia de ello desaliento a las inversiones. De nada sirve un beneficio fiscal si hay que litigar contra el Estado Provincial para poderlo aplicar, porque si lo que se quiere es promover inversiones, con medidas de este tipo lo único que se consigue es el efecto contrario.

Vistos estos antecedentes de conflictividad **se propone**:

La creación de una Ley, por parte del Congreso Nacional, que ratifique la exención creada por el artículo 12 de la Ley 15.336, estableciendo concretamente la exención y

señalando expresamente que regirá en este caso la supremacía de la Legislación Federal, establecida en el artículo 31 de la Constitución Nacional. Recordemos que este artículo establece que la Constitución Nacional, las leyes de la Nación que dicte el Congreso Nacional y los tratados internacionales son la Ley Suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella.

La Ley mencionada en el párrafo anterior, debería tener una redacción libre de diferentes interpretaciones, y contener una clara delimitación en cuanto a su alcance. Este alcance debe abordarse desde todas las ópticas, pero especialmente sobre los siguientes puntos:

a) Delimitación sobre qué obras van a estar alcanzadas. Se propone que la Ley delegue al Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios de la Nación, a través de sus entes descentralizados, la potestad de nominar qué obras son prioritarias y estratégicas para el mercado eléctrico, y por lo tanto merecedoras del beneficio fiscal.

b) Establecer de manera inequívoca qué actores (constructor principal, subcontratista, concesionario, generador, transportista, etc.) del mercado eléctrico van a estar exentos. Puede optarse por eximir a todos los actores, a algunos o solamente a uno.

c) Establecer qué actividad específica (construcción, venta de energía, transporte, etc.) es la que se considera exenta de impuestos. Las actividades intervinientes en el mercado eléctrico son diversas y su delimitación resulta muy importante.

d) Determinar con claridad sobre qué impuestos y/o tasas se aplica la exención. Los términos utilizados por el artículo 12 de la Ley 15.336 son bastante generales -habla de impuestos y contribuciones o medidas de legislación local- y generan conflictos de interpretación. También debería aclararse qué sucede con aquellas tasas recaudadas por los municipios que son verdaderos impuestos sobre los ingresos de las empresas.

La definición del alcance de la Ley es muy importante ya que tiende a eliminar la constante preocupación de las provincias de convalidar un criterio que puede ser utilizado por

muchos otros contribuyentes y así ver afectada su recaudación. Seguramente que a partir de esta delimitación, las Provincias y Municipios se verán más motivados a adherir a esta Ley.

También se propone que tanto Nación como Provincias redoblen sus esfuerzos a fines de lograr una armonización de las normas federales y locales para dar por terminados conflictos como los expuestos. Se recomienda la creación de mesas de discusión (o enlace), a fines de que dentro de ese ámbito se consensuen las políticas de incentivos, de manera de allanar el camino para que las jurisdicciones locales adhieran a la Ley Nacional. Seguramente que esto otorgaría seguridad jurídica al sector, promoviendo así las inversiones.

Lamentablemente, los intentos que hubo de consensuar las políticas fiscales entre los distintos gobiernos locales no han prosperado. Un ejemplo de ello es el denominado Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (Pacto Fiscal II) que no llegó a cumplir ni siquiera la primera etapa. Los distintos niveles de gobierno deberían revisar esta situación y empezar a pensar en armonizar sus sistemas fiscales, para fomentar aquellas actividades que son prioritarias y que tienen un efecto virtuoso para la economía y sus habitantes, al tiempo de desalentar aquellas que tienen un efecto nocivo para la sociedad.

Asimismo se recomienda que las provincias tomen medidas efectivas para crear los mecanismos necesarios a fines de que las empresas beneficiadas no sufran financieramente por los saldos a favor provenientes de retenciones y percepciones. Actualmente los mecanismos de exclusión previstos, no contemplan casos especiales como esta exención particular, lo que provoca importantes créditos inmovilizados.

Finalmente, quiero destacar que si el objetivo perseguido es alentar las inversiones en materia energética no es necesario que las mismas estén exentas. Pueden utilizarse otras herramientas de política fiscal para el logro de ese fin. Pero si se elige la exención de impuestos como forma de promover la concreción de proyectos de infraestructura eléctrica, se debería tomar todos los recaudos necesarios para que la misma sea efectiva. Las propuestas efectuadas no son el único camino, y las herramientas posibles son muchas. La única certeza es que la situación actual dista mucho de ser la ideal y debería producirse un cambio.

## **Bibliografía**

- Alberdi, J. (1967). *Bases*. Buenos Aires: Plus Ultra.
- Bidart Campos, G. (2003). *Jurisdicción Federal Jurisdicción Provincial en materia electroenergética*. Buenos Aires: El Derecho.
- Bonacina, M. (2006). *La potestad tributaria municipal*. Buenos Aires: Errepar.
- Chioyenda, G. (V). Acciones y sentencias de declaración de mera certeza. *Derecho Procesal*, 554.
- Corti, H. G. (2007). *Derecho constitucional presupuestario*. Buenos Aires: Leais Nexos.
- García Vizcaíno, C. (1999). *Derecho tributario, consideraciones económicas y jurídicas*. Buenos Aires: Depalma.
- Jarach, D. (1998). *Estudios de derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Krause Mugiondo, G. A. (2000). *La interpretación de la Ley y el derecho tributario*. Buenos Aires: La Ley.
- Marienhoff, M. (1966). *Tratado de derecho administrativo*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Tarsitano, A. (2003). Interpretación de la Ley Tributaria. En H. García Belsunce, *Tratado de tributación* (pág. 461). Buenos Aires: Astrea.
- Villegas, H. B. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma.