

## Resolución de Plenario N° 112/2006

Buenos Aires, 27 de Septiembre de 2006

### VISTO

El Expediente N° 576/03: "GAS NATURAL BAN S.A. s/ denuncia incremento alícuota Impuestos sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Buenos Aires", Recurso de revisión c/ Resolución del Comité Ejecutivo N° 333/2005, y

### CONSIDERANDO:

Que a fs. 140/154 se presenta la Provincia de Buenos Aires, en tiempo y forma, a fin de interponer recurso de revisión contra la Resolución N° 333 del Comité Ejecutivo de fecha 15 de diciembre de 2005.

Que la Resolución atacada establece en su parte dispositiva:

*"ARTICULO 1º: Hacer lugar a la denuncia interpuesta por GAS NATURAL BAN S.A. en estos autos, decidiendo –por los fundamentos de los considerandos de la presente- que el artículo 36 de la ley 12.727 de la Provincia de Buenos Aires se encuentra en pugna con lo dispuesto por el artículo 22 de la Ley Convenio 23.966 en tanto, al establecer un incremento del 30% de la alícuota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicable a la actividad desarrollada por aquella en su jurisdicción, se ha excedido el límite máximo de 3,5% acordado por esa última norma convencional."*

Que, entre sus considerandos y fundamentos cabe destacar que se expresa lo siguiente:

*"Que a fs. 3 se presenta la empresa GASA NATURAL BAN S.A. a fin de interponer una denuncia "...contra la Provincia de Buenos Aires en los términos del art. 11 inc. d) de la Ley 23.548 y el art. 26 de la Ley 23.966, atento a la clara y palmaria violación al art. 22 (ex art. 21) de la Ley 23.966, efectuada por dicha Provincia al disponer mediante la Ley Provincial 12.727 un incremento del 30% de la alícuota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicable a la actividad desarrollada por mi mandante en dicha jurisdicción, desconociendo de esta manera el límite máximo de 3,5% a que hace expresa mención el mencionado art. 22 de la Ley 23.966...."*

*Que, entre los argumentos de su denuncia, la empresa invoca la adhesión de la Provincia a la Ley 23.966; la limitación de la misma a aplicar una tasa global que no exceda el 3,5%; la sanción de la Ley 12.727 en violación de dicha norma; el precedente de esta Comisión (que no identifica, sino que transcribe, pero que puede identificarse como la Resolución de Comité Ejecutivo 103/94, la cual adjunta) donde se ratifica todo ello en un caso originado entre las mismas partes. ...*

*Que a fs. 35 y siguientes contesta el traslado pertinente la Provincia de Buenos Aires,... sustancialmente expresa: "...la denuncia debe ser desestimada, toda vez que la Provincia de Buenos Aires al modificar la alícuota del Impuesto a los Ingresos Brutos respecto de la distribución de gas natural por medio del artículo 36 de la Ley 12.727, lejos de infringir los compromisos asumidos a través de la Ley 11.244, únicamente ha ejercido su legítima y originaria potestad de tributación ante las modificaciones que el Poder Ejecutivo Nacional unilateralmente introdujo en el sistema especial de recaudación y distribución del Impuesto a la Transferencia de Gas Natural a través del Decreto 2021/92, el cual por lo demás ya ha sido declarado inválido por ese mismo Comité mediante Resolución 14/93 (se refiere a la R.G.I. N° 14/93)"*

*Que, respecto de los fundamentos de la denuncia, sostiene: "Esta alteración en las condiciones originalmente fijadas en la Ley 23.966, impide exigir a esta jurisdicción que mantenga una política tributaria en materia de impuestos respecto del gas natural, que en realidad ya no encuentra su justa contrapartida en la Ley 23.966 según la reforma introducida por el Decreto 2021/92."*

*Que, particularmente y al finalizar su línea argumental expresa que: "Por ello, la ruptura por parte del P.E.N. de las condiciones originalmente pactadas (Capítulo II del Título III de la Ley 23.966 y artículo 5 del Acuerdo del 12/8/92) a la luz de las cuales se dictó la Ley 11.244, eximen a este Estado provincial de (la obligación de) no aumentar la alícuota del Impuesto a los Ingresos Brutos respecto de la transferencia del gas natural más allá del porcentaje establecido en la Ley 23.966, y lo habilitan a retomar el pleno ejercicio de sus originarias potestades tributarias, lo cual se concretó por un instrumento jurídico válido y eficaz, esto es, a través del dictado de una ley formal, del mismo rango por tanto que la Ley 11.244."...*

*Que atento a la importancia para resolver acerca de la denuncia interpuesta cabe reseñar los antecedentes obrantes en la Comisión:*

**1.- R.G.I. 14/93 (23/05/93)**

*Estableció en su parte dispositiva que:*

*"ARTICULO 1º: Interpretar con carácter general, que el Decreto N° 2.021/92, como consecuencia de eliminar hechos imponibles y reducir los importes a liquidar por los subsistentes del Impuesto creado por el Título III de la Ley 23.966, desfinancia el Fondo Nacional de la Vivienda (FONAVI), el Fondo de Desarrollo Eléctrico del Interior*

(FEDEI) y el Fondo Vial Federal, importando tal medida una violación palmaria del Gobierno Nacional a los compromisos que asumiera por el Acuerdo del 12 de Agosto de 1992.”

## **2.- Resolución de Comité Ejecutivo 103/94**

De fecha 16 de Diciembre de 1994. Expediente 333/94, caratulado “Gas Natural Ban S.A. contra Provincia de Buenos Aires.” Dichas actuaciones se generan entre las mismas partes, en relación con el aumento de la alícuota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos dispuesta por la Provincia para la distribución de gas por redes mediante Ley 11.490 del 1º de Marzo de 1994.

La empresa invocaba aquí la violación del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de Agosto de 1993 al prever éste la eliminación gradual de dicho impuesto.

Al contestar el traslado la Provincia ... expresa que no se ha producido violación alguna a la Ley 23.966 **en tanto la alícuota se ha mantenido en el 3,5%**. (La negrita nos corresponde).

Y continúa:

“La Provincia de Buenos Aires ha adherido a la normativa antes referida mediante Ley 11.244, en la cual fueron establecidas las alícuotas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la industrialización y expendio al público de gas natural, fijando para dichas etapas a partir del 1/8/92, el 1% y el 2,5% respectivamente, resultando en consecuencia una tasa global del 3,5%.”

No hay referencia alguna al Decreto 2021/92, ni a la R.G.I. 14/93, ni se invoca que la Ley 11.244 pudiera resultar denunciada por otra norma provincial, ni expresa ni implícitamente.

En consecuencia de las presentaciones efectuadas, el Comité Ejecutivo dictó la Resolución 103/94 que dice:

“Buenos Aires, 16 de Diciembre de 1994.

... “CONSIDERANDO:

... “Que la Ley 23.966 art. 21 no ha sido contrariada, dado que si bien la ley provincial objetada aumentó la alícuota del expendio al público del 2,5% al 3,4% se disminuyó la alícuota de la industrialización del 1% al 0,1%, con lo cual la alícuota conjunta se ha mantenido en el 3,5%, que es precisamente el tope autorizado por el art. 21 de la Ley 23.966.

... “El Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos RESUELVE:

“ARTICULO 1º: Desestimar la demanda promovida por Gas Natural BAN S.A. contra la Ley 11.490 de la Provincia de Buenos Aires, en cuanto aumentó la alícuota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del 2, 5% al 3,5%, por opuesta al art. 21 de la Ley 23.966 y al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.”

## **3.- Dictamen de Asesoría Jurídica 35/01**

De fecha 17 de Octubre de 2001, ante consulta de la Provincia de Buenos Aires, y aprobado por el Comité Ejecutivo el 6 de diciembre de 2001 en Expediente 517/01.

Resulta de consideración en tanto el objeto que la motiva es el mismo que sustenta la denuncia bajo análisis.

El dictamen, hecho propio por este Comité Ejecutivo, expresa al respecto que:

*“Dicha cuestión consiste, sustancialmente, en determinar si, encontrándose adherida formalmente la Provincia al régimen especial de la ley convenio 23.966, y teniendo en cuenta las obligaciones asumidas en oportunidad de su adhesión respecto de los límites a la gravabilidad del impuesto los ingresos brutos en materia de “industrialización y expendio al público de combustibles líquidos y gas natural”, puede aquella - mediante la norma provincial respectiva - incrementar las alícuotas correspondientes en una cuantía tal que supere los porcentajes máximos establecidos por el artículo 22, inciso a) de esa norma convencional.*

*Si bien la respuesta parece surgir claramente en sentido negativo, la presentación requiere una debida fundamentación para cumplir con lo solicitado.*

*En primer lugar, la presentante informa que “Por...ley provincial 12.727 (B.O. 23 y 24 de Julio de 2001)...el artículo 36...dispuso el incremento en un 30 %, de las alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos previstas para las actividades enunciadas en los incisos A), B) y D) del artículo 11 y artículo 12 de la ley impositiva para el año 2001 n° 12.576”.*

*Particularmente destaca que “...el artículo 12 de la ley 12.576 concentra nuestro mayor interés, ya que en él se encuentran descriptas ciertas actividades cuya situación frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, recibe un tratamiento específico en la ley 11.244, a saber ...Refinación de Petróleo...Distribución de gas natural...Venta al por menor de combustibles líquidos. Este específico tratamiento fiscal tiene origen en la adhesión que esta Provincia efectuó por la mencionada ley 11244 (01/06/92) a la Ley Nacional 23.966...”*

*Seguidamente la Provincia reconoce que la ley convenio 23.966 – que resulta tal para ella a partir de la fecha de su adhesión por ley provincial -, si bien derogó las limitaciones que surgían en la materia establecidas en la ley convenio 23.548, artículos 2 y 9 inciso b), 3er párrafo y apartado 1. acápite 2° y 8° “...en lo que hace a la forma de gravar la distribución y comercialización de los combustibles y gas natural frente a aquel gravamen”, a su turno, y por el artículo 22 (en el escrito se invoca erróneamente el 21 a nuestro entender ya que es la única forma de interpretar lo que sigue) de la ley 23.966 “...dispuso que para el caso de que las provincias decidan gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, **las etapas de industrialización y expendio al público de combustibles líquidos y gas natural, no obstante la adhesión efectuada, debían comprometerse a aplicar una tasa global que comprendidas ambas etapas de industrialización y expendio, no se supere el 3,5 %”.***

*Finalmente, y en virtud de tales antecedentes, expresa que plantea esta cuestión para su evaluación por parte de la Comisión atento a que, a partir de la adhesión provincial al régimen de la ley convenio 23.966, “los combustibles líquidos y el gas natural están sometidos a un especial sistema de gravabilidad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que **actualmente podría verse modificado, es más, dejado sin efecto en su totalidad, en el supuesto de entenderse que el artículo 36 de la ley 12.727 prospera sobre el mismo**”. (La negrita es nuestra).*

*En razón de ello y “en mérito de la situación de conflicto que pudiera originarse de llevarse adelante la aplicación del incremento alicuotario dispuesto...es que se plantea la cuestión”.*

*De los antecedentes expuestos a que hace referencia la consulta, diversas normas deben ser consideradas: las leyes convenio 23.548 y 23.966 y las leyes provinciales 11.244, 12576 y 12.727, todas las cuales se presumen conocidas conforme a derecho.*

*1) Las leyes convenio 23.548 y 23.966.*

*La Provincia de Buenos Aires se encuentra adherida a las citadas leyes y, por ende, forma parte como fisco contratante de los regímenes que, respectivamente, regulan tales normas. Le son, pues, absolutamente oponibles, así como puede ella invocarlas a favor de su derecho....*

*2) La ley 11.244 de la provincia de Buenos Aires.*

*Por esta norma la Provincia ha adherido expresamente a la ley nacional 23.966.*

*Le es por lo mismo absolutamente oponible el conjunto de obligaciones asumidas al momento de adherir y mientras no denuncie expresamente su participación en dicho régimen. ...*

*4) La ley provincial 12.727*

*Esta norma, que constituye el elemento que funda sustantivamente la presentación de la Provincia, (y la denuncia de Gas Natural Ban S.A.) dispone en su artículo 36 -citado en la misma-,: “Incrementátese en un treinta por ciento (30 %) las alícuotas previstas en los incisos A), B) y D) del artículo 11 y el artículo 12, ambos de la ley 12.576.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable a los contribuyentes cuyo monto del impuesto total para el período fiscal 2000, resulte superior a pesos doscientos mil ( \$ 200.000) y regirá a partir del anticipo con vencimiento durante el mes de agosto de 2001 y hasta la finalización del proceso de reforma y reestructuración del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en los términos del “Acuerdo para el Crecimiento, el mejoramiento de la Competitividad de la Economía, la Preservación del Crédito Público y el Equilibrio Fiscal”, celebrado con el Gobierno Nacional el 10/04/2001”.*

*Mas allá de lo establecido en el segundo párrafo del artículo arriba transcrito -por el cual se delimita la figura del contribuyente alcanzado por el incremento de alícuota -, para lo que es motivo de la presentación bajo análisis ... de no existir otra norma por la cual se hubieren disminuido suficientemente las alícuotas del artículo 12 de la ley 12.576 ya citadas-, **el incremento dispuesto por el artículo 36 de la ley 12.727 de la Provincia de Buenos Aires llevaría aquellas a un porcentual que supera el máximo admitido por el artículo 22, inciso a) de la ley convenio 23.966....”***

*Que, a la luz de los antecedentes, resulta evidente que, por una parte, la denunciante invoca la violación de las obligaciones asumidas por la Provincia de Buenos al adherir mediante la Ley Provincial 11.244 a la Ley Convenio 23.966 y, por la otra,...la Provincia manifiesta que no se encuentra alcanzada por las prescripciones de dicho*

*acuerdo en la materia, en tanto previamente se ha producido la modificación unilateral de la misma por parte del Gobierno Federal a través del PEN debiendo, por ende, tenerse a la Ley Provincial 12.727 como modificatoria de la Ley Provincial de adhesión 11.244.*

*Que en este punto resulta evidente el hecho de que objetivamente no existen argumentos que conduzcan a modificar las conclusiones del Dictamen N° 35/01 de la Asesoría Jurídica, **aprobado por este Comité Ejecutivo** –las que entonces se reiteran en relación con el objeto de la presente- salvo por lo que se refiere a la línea argumental invocada ahora por el Sr. Fiscal de Estado respecto de la reasunción de facultades tributarias por parte de la Provincia ante la violación de la Ley Convenio 23.966 por parte del PEN.*

*Que, al respecto, tales argumentaciones no podrían prosperar en orden a modificar aquella decisión, en primer lugar atento a que, a la luz de los antecedentes transcritos, desde el dictado del Decreto 2021/92 y la R.G.I. 14/93 la Provincia no solamente no ha denunciado formal y expresamente la Ley Convenio 23.966, sino que ha ratificado mediante diversos actos propios la voluntad de encontrarse sometida a sus disposiciones.*

*Que, por otra parte, resulta evidente que no puede tenerse como denunciada una ley convenio mediante la interpretación de una norma provincial que no se refiere a ella directamente, y mucho menos, que pueda tenerse a la opinión del representante legal de la Provincia como el órgano competente para efectuar dicho acto de enorme trascendencia, salvo que existiera legislación provincial que así lo estableciera.*

*Que, sin perjuicio de lo anterior, debe señalarse que obviamente subsiste el derecho de la Provincia a denunciar total o parcialmente –como podría ser en este caso- el acuerdo expreso en la Ley Convenio 23.966, y ejercer en consecuencia todas las competencias que de ello se deriven (incluido el ejercicio de potestades tributarias que reasumiere en plenitud) siempre que ello se exprese formalmente y de manera inequívoca a través del órgano e instrumento normativo que el derecho público provincial contemple.*

*Que, sin embargo, mientras ello no ocurra la Provincia se encuentra obligada por los compromisos establecidos en la Ley Convenio 23.966 de acuerdo a la Ley Provincial 11.244, de plena vigencia....*

*Que en su presentación, la recurrente expresa sus agravios solicitando: "...revisión por parte de esa Comisión de la Resolución dictada en autos por el Comité Ejecutivo el día 15 de diciembre de 2005. Ello, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 22 de la Ordenanza Procesal aplicable en el caso.*

*Conforme seguidamente pasará a explicarlo, la decisión que se cuestiona merece ser dejada sin efecto ya que no se ajusta a los principios jurídicos a la luz de los cuales*

*corresponde resolver la cuestión planteada y contradice el ordenamiento constitucional en detrimento de las originarias facultades locales de tributación (arts. 5; 75 inc. 1 y 2; 121; 122 y 123 de la Constitución Nacional)...”.*

Que reseña luego los “Antecedentes del caso” que coinciden con lo ya citado. Entendemos resulta de interés resaltar un párrafo por lo que más adelante se verá en relación con la RGI N° 14:

*“La derogación del tributo que nos ocupa dio lugar al dictado por parte del Comité Ejecutivo de esa Comisión, de la Resolución 14 del 26/3/93 en la cual interpretó con carácter general, que el decreto 2021/92 al eliminar hechos impositivos que se tipificaban en el Capítulo II, **viola palmariamente los compromisos asumidos por el Estado Nacional.**”*

Que, adentrándose luego en los fundamentos del recurso expresa sustancialmente:

*“Conforme seguidamente pasaré a explicarlo, la resolución emitida por el Comité Ejecutivo debe ser dejada sin efecto pues no ha interpretado correctamente el marco fáctico y normativo de la cuestión en análisis, se ha apartado de los principios jurídicos aplicables en la especie y ha desconocido el correcto alcance y eficacia de leyes locales y dictámenes de dependencias provinciales, todo ello en detrimento de las facultades originarias de esta Provincia (arts. 5; 7; 19; 75 inc. 1 y 2; 121; 122 y 123 de la Constitución Nacional).*

Que, seguidamente expresa sustancialmente cinco agravios que serán objeto de análisis “infra”.

Que, finalmente, en el petitorio solicita: *“Oportunamente, se revoque la resolución impugnada admitiéndose que no existe incompatibilidad alguna entre el aumento de la alícuota del impuesto sobre los ingresos brutos para el gas natural distribuido por redes, con el régimen del ITC reglado en la ley 23.966 y sus modificatorias...En consecuencia, se desestime en todas sus partes la impugnación deducida respecto del artículo 36 de la ley 12.727.”*

Que, a su turno y a fs. 161/173, también en tiempo y forma, contesta el traslado la denunciante, a través de su apoderado Miguel A. M. Tesón, debidamente acreditado. Solicita que *“...siguiendo expresas instrucciones de mi mandante, vengo en legal tiempo y forma, y de conformidad con el art. 23 de la Ordenanza Procesal (Resolución 91/2004) a contestar el recurso de revisión interpuesto por el Sr. Fiscal de Estado de la Provincia de Buenos Aires contra la Resolución N° 333/05 dictada por el Comité Ejecutivo de esa Comisión el 15 de diciembre de 2005 mediante la cual se*

*resolvió hacer lugar a la demanda interpuesta por mi mandante y decidir que el art. 36 de la Ley 12.727 de la Provincia de Buenos Aires se encuentra en pugna con lo dispuesto en el art. 22 de la Ley Convenio 23.966.*

*Atento a los argumentos de hecho y de derecho que se expondrán a continuación, solicito a los Sres. Miembros del Plenario que se rechace en todas sus partes el recurso de revisión interpuesto por la Provincia de Buenos Aires y confirme la Resolución N° 333/05 del Comité Ejecutivo de esa Comisión."*

Que efectúa luego una extensa reseña de los antecedentes del caso y del recurso presentado pasando a efectuar la crítica de sus fundamentos. También sustancialmente expresa una crítica de los argumentos sustentados por la recurrente.

Que entrando a considerar los fundamentos del recurso y de la denunciante al contestar el traslado de estilo, corresponde, en primer lugar, recordar que, en materia tributaria "lato sensu" –lo que incluye las relaciones fiscales federales- el principio de legalidad, de clara raigambre constitucional, resulta inmovible. De allí que la precisa determinación acerca de a quién corresponde el ejercicio del poder tributario no puede surgir a través de la aplicación de principios generales del derecho, del sentido común y, aún y ni siquiera de una interpretación de la norma con alcance particular. Solamente de la ley y de su interpretación por aquel órgano que tiene la atribución para hacerlo, con alcance general, puede derivarse la obligación para el contribuyente. En particular, es a través de estos únicos procedimientos legales en sentido formal y material, que el contribuyente sabrá - con certeza propia de la materia tributaria fundada en el principio de legalidad - quien puede ejercer a su respecto el poder tributario. Esto es lo único que otorga seguridad jurídica en la materia no solamente respecto del contribuyente sino de todos y cada uno de los niveles de gobierno.

Que, conforme a ello, esta Comisión no puede apartarse conforme a derecho de estos principios de pacífica aceptación en la doctrina. En todo caso, como insistiremos, es solamente a través de la legislación que corresponda conforme al orden de prelación de las normas, o a la interpretación de la norma con alcance general efectuada por el órgano con atribuciones para ello, que el "status" legal en concreto puede modificarse.

Que respecto de los agravios expresados por la Provincia cabe expresar:

**1.- DEFICIENTE INTERPRETACIÓN DEL SISTEMA QUE REGULA EL ITC SEGÚN LAS NORMAS ACTUALMENTE VIGENTES:**

Señala la Provincia que "..., la resolución del Comité Ejecutivo se remite al dictamen de la Asesoría Jurídica n° 35/01, en el cual, si bien se efectuó una mención literal de algunas de las principales normas que enmarcan jurídicamente

el tema traído a consideración de esa Comisión, *no se desarrolló una interpretación sistemática e integral de las mismas a la luz de la reforma introducida por el decreto 2021/92.*

*Y la consideración de dicho decreto, más allá de si es o no idóneo para alterar el sistema de distribución originalmente legislado –cuestión ésta que no fue debidamente merituada por el Comité Ejecutivo no obstante los fundados agravios desarrollados por esta Fiscalía de Estado- resulta de suma relevancia para definir la suerte final de la cuestión a resolver, atento la modificación operada tanto a nivel normativo como fáctico, en el sistema originalmente legislado en la ley 23.966.”*

Asimismo resume este agravio en que: *“El Comité Ejecutivo no hizo mérito en la resolución que se impugna, de la situación fáctica y normativa que se deriva de la derogación del Capítulo II de la ley 23.966, ni tampoco de la esencia y razón de ser del sistema de distribución de recursos provenientes del ITC, limitándose a una interpretación literal de los preceptos en juego, lo cual ha llevado al desconocimiento de la finalidad que se tuvo en mira a través de su creación y adhesión.”*

Al respecto, esta Comisión entiende que ambas afirmaciones son erróneas. En efecto:

a) El dictamen de Asesoría Jurídica N° 35/01, **aprobado por el Comité Ejecutivo y notificado con ese carácter a la Provincia**, efectúa una interpretación que se corresponde con la precisa consulta efectuada por la Provincia en su oportunidad. El decreto 2021/92 – citado en la consulta- ya había sido considerado por el Comité en ocasión del dictado de la RGI N° 14 al analizarse el dictamen 03/92 de Asesoría Jurídica. De resultados de ello se decidió que el referido decreto solamente se encontraba en pugna con las disposiciones del Acuerdo federal del 12 de Agosto de 1992. La consulta efectuada consistió concretamente en requerir una evaluación acerca de si el artículo 36 de la ley 12727 podía prosperar sobre el *“especial sistema de gravabilidad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos”*. Resulta obvio que el dictamen aprobado se enmarca en el texto de la ley 23.966 **vigente** –y así lo señala- cuyo texto modificado por el decreto 2021/92 (que a su respecto no le mereciera reproche) sirve de punto de partida para el análisis.

b) Con respecto a que el Comité *“no hizo mérito... de la situación fáctica y normativa que se deriva de la derogación del Capítulo II de la ley 23.966 (establecida por el citado decreto 2021/92).”* cabe señalar que el Comité tuvo expresamente en cuenta el decreto 2021/92 y la RGI N° 14 como antecedentes para resolver; tuvo por ende como supuesto que, a pesar del dictado dicho decreto

la Provincia continuaba obligada por las disposiciones de la ley 23.966 **en materia de distribución y armonización tributaria** en tanto no denunciase formalmente el pacto. Entonces, esta Comisión entiende que no se trata de que el Comité no merituó tales circunstancias, sino de que la Provincia no comparte las conclusiones a que se arriba. De allí extrae el agravio siguiente.

**2.- IMPROCEDENCIA DE LA DENUNCIA DEL SISTEMA EXIGIDA POR EL COMITÉ EJECUTIVO:**

Así se expresa como segundo agravio que: *“Como consecuencia de la exégesis utilizada por el Comité Ejecutivo para valorar el marco fáctico y normativo de la situación planteada –cuestionada en el acápite precedente-, se pretende que la Provincia de Buenos Aires a fin de modificar la alícuota del impuesto sobre los Ingresos Brutos para el gas natural por redes, denuncie previamente la ley 23.966 dejando así sin efecto su adhesión al sistema “in totum”.*

*Este criterio no resulta razonable.”*

En realidad, debe observarse que el Comité Ejecutivo decidió que lo razonable no es que se interprete que ha ocurrido una *“derogación tácita”* de las obligaciones a cargo de la Provincia, sino que ello **solo** puede ocurrir como consecuencia de una manifestación de voluntad expresa efectuada a través de ley especial ó acuerdo de partes. Implícitamente en tal decisión se encuentra que la única alternativa a aquellas es una declaración de certeza efectuada por la autoridad judicial o- incluso podría entenderse- una interpretación con alcance general efectuado por esta Comisión que -en ambos casos- la Provincia nunca ha solicitado. Esto será también materia de análisis en relación con otro de los agravios expresados.

**3.- VALIDEZ Y EFICACIA DE LA LEY 12.727 EN ORDEN A LA MODIFICACIÓN DE LA ALÍCUOTA DEL GAS NATURAL POR REDES:**

En tercer lugar la Provincia se agravia de que *“El Comité Ejecutivo además de sostener que la Provincia de Buenos Aires debería denunciar todo el régimen del ITC, desconoce la validez y eficacia de los instrumentos jurídicos mediante los cuales este Estado modificó la alícuota en cuestión, por considerar que la ley 12.727 no es el mecanismo idóneo dentro del derecho público local para apartarse de una ley convenio.*

*...En consecuencia, no compete a ese Organismo –cuyas facultades están dirigidas a evaluar el cumplimiento por parte de los fiscos adherentes de los*

*respectivos sistemas de coordinación y distribución tributaria- descalificar lo actuado por esta Provincia sobre la base de negar idoneidad formal a la ley local como para asumir y ejercer su potestad tributaria.*

*...Por ello no resulta exacto considerar que la ley 12.727 no se autoabastezca como manifestación de voluntad clara y concreta de este fisco en cuanto al ejercicio de sus facultades originarias.*

*Y esta decisión local, no puede en modo alguno entenderse como una violación a la ley 11.244 sino más bien, como la clara expresión de su exacto alcance, efectuada por el mismo órgano legislativo que dictó la ley de adhesión."*

Al respecto esta Comisión también entiende que corresponde reiterar lo ya anticipado: en tanto la Provincia no acuerde con el Gobierno Federal la modificación de la ley convenio 23.966, o no denuncie su adhesión a la misma, o no logre un pronunciamiento suficiente (judicial o interpretativo con alcance general), los preceptos legales de dicho pacto **se encuentran vigentes** y deben ser cumplidos. Cualquier interpretación en contrario conduce inevitablemente a la admisión del criterio de la libre interpretación por parte de cada uno de los fiscos contratantes, en cualquiera de las leyes-convenio vigentes en materia tributaria, y sin que se dé ninguno de los supuestos enunciados, frente a todo ejercicio del poder tributario por ellos delegado al Gobierno Federal transitoriamente. Bastaría simplemente tal interpretación para reasumir potestades tributarias sin las mínimas condiciones de seguridad jurídica y legalidad que los principios constitucionales requieren tanto en protección de los derechos del contribuyente como respecto de la preservación de los sistemas de coordinación tributaria establecidos formalmente. No se trata de que las Provincias no puedan reasumir tales poderes, sino que deben hacerlo de manera formal, expresa y por vía legislativa idónea. Y respecto de esto último cabe subrayar que resulta obvio que el Comité no ha incursionado en el campo de la interpretación acerca de la idoneidad del derecho público provincial "ad intra". Ello es ajeno a su competencia. Simplemente ha recordado los principios constitucionales y la doctrina de esta Comisión en materia de leyes convenio referidas a la distribución de contribuciones (impuestos) coparticipables.

#### **4.- LOS ARGUMENTOS DESARROLLADOS POR LA PROVINCIA DE Bs. As. EN EL EXPEDIENTE 333/94:**

En cuarto lugar se agravia la Provincia en cuanto a que "En la resolución cuya revisión motiva esta presentación, el Comité Ejecutivo advierte que en el expediente 333/94 -generado "entre las mismas partes, en relación con el aumento de la alícuota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos dispuesta por la Provincia para la distribución de gas por redes mediante Ley 11.490 del 1° de

Marzo de 1994"-, este Organismo al contestar el traslado expresó que "no se ha producido violación alguna a la Ley 23.966 en tanto la alícuota se ha mantenido en el 3,5%".

*...Lo expuesto en dicha oportunidad por esta Fiscalía de Estado, parece ser para el Comité Ejecutivo, una ratificación mediante un acto propio, de la voluntad de la Provincia de encontrarse sometida a sus disposiciones.*

*...La postura del Comité Ejecutivo de considerar que la no mención en otro expediente del decreto 2021/92 inhibe su planteo en esta oportunidad o, lo que conduce al mismo resultado, que constituye una ratificación de subordinación al sistema originalmente regulado, conculca gravemente el derecho de defensa de la Provincia, cuyo ejercicio no se ve limitado por argumentaciones anteriores desarrolladas en otro expediente, cuyo objeto, además, difiere del presente.*

*Por lo demás, no se entiende porqué, si a criterio del Comité Ejecutivo, los dichos del Fiscal de Estado no valdrían como "denuncia" del régimen de la ley 23.966, sí tendrían en cambio, idoneidad para operar como una renuncia al ejercicio pleno de la originaria potestad de la Provincia de establecer la alícuota del impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto del hecho imponible motivo de este expediente.*

*Se advierte en este aspecto, una postura autocontradictoria e irrazonable en la resolución del Comité Ejecutivo que conlleva a dificultar el derecho de defensa de la Provincia de Buenos Aires."*

En relación con este agravio, esta Comisión debe recordar –respecto, a su vez, del precedente citado- que de la Resolución atacada no surge que se haya conculcado el derecho de defensa ni inhibido todo planteo en relación con el Decreto 2021/92. Los considerandos y fundamentos de la misma en el punto dicen textualmente:

*"Al contestar el traslado la Provincia ... expresa que no se ha producido violación alguna a la Ley 23.966 **en tanto la alícuota se ha mantenido en el 3,5%**. (La negrita nos corresponde).*

*Y continúa:*

*"La Provincia de Buenos Aires ha adherido a la normativa antes referida mediante Ley 11.244, en la cual fueron establecidas las alícuotas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la industrialización y expendio al público de gas natural, fijando para dichas etapas a partir del 1/8/92, el 1% y el 2,5% respectivamente, resultando en consecuencia una tasa global del 3,5%."*

*No hay referencia alguna al Decreto 2021/92, ni a la R.G.I. 14/93, ni se invoca que la Ley 11.244 pudiera resultar denunciada por otra norma provincial, ni expresa ni implícitamente."*

Más abajo la Resolución expresa:

*“... a la luz de los antecedentes transcriptos, desde el dictado del Decreto 2021/92 y la R.G.I. 14/93 la Provincia no solamente no ha denunciado formal y expresamente la Ley Convenio 23.966, sino que ha ratificado mediante diversos actos propios la voluntad de encontrarse sometida a sus disposiciones.”*

Tal afirmación del Comité resulta incontestable. Describe con precisión la conducta de la Provincia en un caso pertinente por su similitud con el actual, y afirma lo que es cierto: en trece años no se ha invocado el agravio del Decreto 2021/92 a la ley 23.966 ni pretendido que la Provincia no se encuentra obligada, en consecuencia, con algunas de las normas de armonización tributaria pactadas. No hay un juicio de valor sino la descripción de una conducta de la cual puede razonablemente afirmarse que, a la falta de denuncia formal de la ley convenio, se agrega como elemento que puede tener relevancia la omisión objetiva descripta.

Desde el punto de vista jurídico la oportunidad para efectuar el planteo que hoy se efectúa, se dio indudablemente con ocasión del dictado de la Resolución de Comité Ejecutivo 103/94 en el Expediente 333/94. Es cierto, como afirma la Provincia, que tal omisión no puede llevar a afirmar que ella ha consentido nada. Se trata simplemente de señalar una conducta consecuente con otros elementos tenidos a la vista para decidir, a saber:

a) En 1993 la Provincia fue notificada de la Resolución General Interpretativa N° 14 que, claramente siguió el criterio de la Asesoría Jurídica de la época en cuanto a que el Decreto 2021/92 no se encontraba en pugna con la ley convenio 23.966 sino con el Acuerdo del 12 de Agosto de 1992. En tal oportunidad, la Provincia no recurrió dicha RGI.

b) En 1994 y en un caso similar, la Provincia no solamente ratificó *“que no se ha producido violación alguna a la Ley 23.966 **en tanto la alícuota se ha mantenido en el 3,5%.”*** (la negrita nos corresponde) cuando podría haber invocado que nada debía requerírsele en tanto no le era imponible la limitación en el poder tributario, argumento hoy elevado.

c) En 2001, a través del funcionario cuya incumbencia se correspondía con la solicitud (Subsecretario de Ingresos Públicos), la Provincia solicita de esta Comisión respecto del artículo 36 de la ley 12727 que *“En mérito de la situación de conflicto que pudiera originarse de llevarse adelante la aplicación del incremento alicuotario dispuesto por la ley de emergencia, en tanto la vigencia de la ley 11.244 por la cual esta Provincia ha adherido a su similar nacional 23.966 y el consecuente sistema de coparticipación **al que aquella no ha renunciado expresamente**, es que se plantea la cuestión ante esa Comisión federal de Impuestos para su evaluación y resolución”* (la negrita nos corresponde)

En definitiva, el Comité no solamente tuvo ante su consideración un precedente de relevancia como la RGI N° 14 y sus antecedentes, sino la conducta consecuente de la Provincia durante trece años sobre la cuestión. Esto es lo objetivo. Y no debe confundirse, **como la misma Resolución recurrida expresa** que *"...obviamente subsiste el derecho de la Provincia a denunciar total o parcialmente – como podría ser en este caso- el acuerdo expreso en la Ley Convenio 23.966, y ejercer en consecuencia todas las competencias que de ello se deriven (incluido el ejercicio de potestades tributarias que reasumiere en plenitud) siempre que ello se exprese formalmente y de manera inequívoca a través del órgano e instrumento normativo que el derecho público provincial contemple."*

Debe asimismo quedar claro que esta Comisión, al igual que lo ha señalado el Comité Ejecutivo ha entendido que la Provincia de Buenos Aires mantiene incólumes sus potestades tributarias originarias y las puede ejercer plenamente en tanto ello se exprese por los medios idóneos que reiteradamente se han precisado. La Provincia entiende que para ello es suficiente con resultar tal reasunción de facultades como consecuencia de una ley cuyo objeto específico no es ese sino el adecuar la alícuota de un tributo local sometido por una ley convenio a limitaciones como regla de armonización tributaria. O lo que es lo mismo: que resulta idóneo para modificar las relaciones fiscales interjurisdiccionales acordadas y regladas en una ley convenio, el utilizar para ello la vía oblicua de una ley local que no lo establece expresamente. Y aquí cabe transcribir el texto del Dictamen de Asesoría Jurídica 03/93 que fuera considerado por el Comité para el dictado de la RGI N° 14. Dice su texto: *"...los hechos imponibles pertenecientes a tributos afectados a regímenes de coparticipación son legislados por el Congreso Nacional, habida cuenta de una habilitación en blanco que, a ese respecto, y solo a ese respecto, le han concedido las provincias. Ello sentado, en tal aspecto, no observo colisión alguna entre el Decreto N° 2021/92 y las leyes N° 23.548 y 23.966"*.

#### **5.- LA SUPUESTA CONDUCTA CONTRADICTORIA DE LA PROVINCIA DE Bs. As.:**

Finalmente y como último agravio, la Provincia reitera que: *"En la resolución motivo de este pedido de revisión, se señala que la Provincia desarrolló actos propios que confirmarían su intención de someterse al sistema original de la ley 23.966. Si bien no están precisamente cuáles serían sus conductas contradictorias, se infiere que se referiría por una parte a la línea argumental desarrollada en el expediente 333/94 –cuestión que fue abordada en el apartado precedente; a la circunstancia de haberse efectuado una consulta sobre este mismo tema ante esa Comisión; al informe elaborado por la Dirección Técnica Tributaria en el año 1998 y al hecho que la alícuota no fue modificada sino recién en el año 2001.*

*...Como pasaremos a demostrar, no procede oponer a la Provincia en el supuesto que nos ocupa esta doctrina.*

*a) En cuanto al hecho que la Provincia de Buenos Aires hubiera efectuado una consulta sobre la situación de la alícuota del impuesto sobre los Ingresos Brutos ante la reforma operada en la ley 23.966 para el gas natural distribuido por redes - cuya respuesta se plasmó a través de un dictamen de la Asesoría Jurídica de la Comisión (35/01)-, sostengo que ello en modo alguno impide que con posterioridad, adopte decisiones diferentes a lo allí dictaminado. **(La negrita nos pertenece).... "***

*...una consulta tendiente a conocer un criterio o una opinión, no revela en modo alguno una toma de posición frente a la situación jurídica ni vincula jurídicamente a quien la solicita.*

*Por otra parte, debe tenerse en cuenta que **lo expuesto en el dictamen en cuestión no constituyó una decisión de los órganos de la Comisión...***

*b) Con respecto al argumento expuesto por Gas Ban en cuanto a que, del dictamen elaborado por la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección Provincial de Rentas el 28/7/98, se derivaría un reconocimiento en el sentido que la ley 11.244 seguía vigente, por lo cual persistían las pautas de gravabilidad en materia de ingresos brutos consignadas en los artículos 22 de la ley 23.966.*

*...no puede inferirse explícita ni implícitamente que el informe de la Dirección Técnica Tributaria hubiera podido hacer surgir a favor del contribuyente la confianza de que la Provincia hubiera resignado potestades tributarias y menos aún que ello fuera sine die, lo cual también descarta la oponibilidad del acto propio.*

*...cabe recordar que nada impide a la Administración, en este orden de cosas, apartarse de la opinión vertida en un dictamen, el cual constituye un simple acto preparatorio de una decisión final, puesto que no es vinculante para la autoridad administrativa que debe resolver la cuestión planteada.... Por ello procede en este aspecto volver a insistir en que, si el Comité Ejecutivo descalifica la ley 12.727 como instrumento idóneo de la expresión de voluntad de la Provincia de Buenos Aires. de retomar en plenitud su potestad tributaria respecto del gas natural -restringida a través de la ley 11.244-, carece de todo sentido lógico que, por otro lado, le otorgue eficacia vinculante a un informe elaborado por dependientes de la Administración Pública que carecen de competencia decisoria para modificar el reparto constitucional de potestades tributarias y cuya eventual limitación sólo podría ser obra del legislador.*

*c) Otra cuestión que se opone como acto propio, es que la Provincia no modificó la alícuota del impuesto sobre los ingresos brutos para la comercialización del gas natural distribuido por redes, sino hasta el dictado de la ley 12.727 no obstante que la modificación del sistema había operado en el año 1992.*

*Este argumento no otorga en modo alguno sustento a la decisión del Comité Ejecutivo, pues carece de todo respaldo jurídico.*

*En efecto, es un principio elemental del derecho, que el no ejercicio de una potestad no implica su renuncia pues es de la esencia de las potestades su carácter de inalienable e imprescriptible ya que proceden directamente del ordenamiento*

*jurídico. ...la potestad tributaria en materia de impuesto sobre los Ingresos Brutos es privativa de las provincias quienes la ejercen en el modo y en la medida que resulte razonable frente a sus necesidades fiscales.*

Respecto de este último agravio, esta Comisión entiende que:

- a) la Resolución atacada dice lo que dice y no lo que la Provincia interpreta que dice. En efecto, luego de citar distintos antecedentes expresa estrictamente: *"... a la luz de los antecedentes transcritos, desde el dictado del Decreto 2021/92 y la R.G.I. 14/93 la Provincia no solamente no ha denunciado formal y expresamente la Ley Convenio 23.966, sino que ha ratificado mediante diversos actos propios la voluntad de encontrarse sometida a sus disposiciones."* De allí concluir que *"se señala que la Provincia desarrolló actos propios que confirmarían su intención de someterse al sistema original de la ley 23.966."* implica una sutil distinción que no es menor: el Comité ha dicho *"...voluntad de **encontrarse sometida a sus disposiciones**"* y la Provincia lee: *"su intención de someterse al sistema **original** de la ley 23.966."* (la negrita nos corresponde). Es decir que, en todo momento, el Comité ha considerado la conducta de la Provincia **a partir del Decreto 2021/92** y no en relación con el texto **original**. Es la única forma de entender la referencia a los actos propios.
- b) Afirmamos, a su vez, que *"Por otra parte, debe tenerse en cuenta que lo expuesto en el dictamen en cuestión **no constituyó una decisión de los órganos de la Comisión...**"* (la negrita nos corresponde). Debe recordarse que el Dictamen 35/01 fue **aprobado por el Comité Ejecutivo en uso de sus atribuciones conferidas por el artículo 11, incisos c) y f) de la ley convenio 23.548 y notificado a la Provincia en esos términos con fecha 26/12/01** .
- c) En cuanto a los dictámenes de la Dirección de Técnica Tributaria (con fecha 15 del corriente la Provincia ha arrojado el texto íntegro del invocado por la denunciante en su responde al traslado del recurso bajo análisis), como a la oportunidad en que la Provincia ejerce las potestades que entiende le corresponden, cabe señalar que no son argumentos que sustenten la Resolución recurrida sino transcripción de "considerandos" **que describen las posiciones de la partes** (en este caso la denunciante). En ningún lugar el Comité permite inferir que ha tenido a tales extremos como demostrativos de una contradicción en los actos propios. En realidad la Provincia, en este agravio, expresa que *"Si bien no están precisamente cuáles serían sus conductas contradictorias, **se infiere que se referiría** por una parte a la línea argumental desarrollada en el expediente 333/94 –cuestión que fue abordada en el apartado precedente; a la circunstancia de haberse efectuado una consulta sobre este mismo tema ante esa Comisión; al informe elaborado*

*por la Dirección Técnica Tributaria en el año 1998 y al hecho que la alícuota no fue modificada sino recién en el año 2001.” (la negrita nos corresponde)*

Que, conforme a los antecedentes reseñados –y por las razones expuestas “supra”- esta Comisión entiende, por mayoría de los miembros presentes, que los fundamentos del recurso de revisión interpuesto no alcanzan a conmovier el decisorio de la Resolución N° 333 del Comité Ejecutivo. En razón de ello, habiendo sido oída la Asesoría Jurídica y de conformidad con lo establecido en el art. 11, inciso d) y 12 de la Ley N°. 23.548,

El Plenario de Representantes de  
la Comisión Federal de Impuestos  
RESUELVE:

**ARTICULO 1°:** No hacer lugar al recurso de revisión interpuesto por la Provincia de Buenos Aires contra la Resolución N° 333/2005 del Comité Ejecutivo, de fecha 15 de Diciembre de 2005, con fundamento en los considerandos de la presente.

**ARTICULO 2°:** Confirmar, en consecuencia, la Resolución N° 333/2005 del Comité Ejecutivo, en todas sus partes.

**ARTICULO 3°:** Notificar esta Resolución a la recurrente y a la denunciante y comunicar lo resuelto a los demás fiscos adheridos.

Firmado: Lic. Débora M. V. BATAGLINI – Secretaria Administrativa.  
Lic. Alejandro GALLEGO - VICEPRESIDENTE.