



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Buenos Aires, 10 de octubre de 2023

Vistos los autos: "Gas Natural Ban S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ acción declarativa de certeza", de los que

Resulta:

I) A fs. 120/152 vta. se presentan Gas Natural Ban S.A., Amadeo Ramón Vázquez y Vázquez y Julio Pedro Naveyra, e inician acción declarativa en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación contra la Provincia de Buenos Aires, a fin de que se declare la invalidez e inconstitucionalidad de la pretensión fiscal local, por medio de la cual se les exige el pago de la suma de \$ 653.670 en concepto de impuesto de sellos sobre el Acuerdo de Renegociación Contractual y su Addenda Aclaratoria, que se celebró con la Unidad de Renegociación y Análisis de Contratos de Servicios Públicos (UNIREN) en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el 20 de enero de 2006, y que posteriormente fue ratificado por el Poder Ejecutivo Nacional por decreto nacional 385/06 (publicado en el Boletín Oficial el 10 de abril de 2006). En consecuencia, solicitan que se declare la improcedencia de la disposición delegada SEFSC 1902 de la Jefa del Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), del 8 de junio de 2012.

Alegan que el proceso de privatización de Gas del Estado S.E. se llevó a cabo mediante el esquema de desdoblamiento empresarial. A ese efecto se crearon diez

sociedades licenciatarias (dos dedicadas al transporte, y ocho a la distribución), a fin de asegurar íntegramente la continuidad de la actividad de transporte y distribución que desarrollaba antes Gas del Estado S.E.

Señalan que, por tal razón, no existió entre Gas Natural Ban S.A. y el Estado Nacional un contrato de concesión sino uno de transferencia de acciones de las sociedades creadas por Gas del Estado S.E., y el otorgamiento, por parte del Estado Nacional, mediante el decreto nacional 2460/92, de una licencia para prestar el servicio público de distribución de gas natural.

Sostienen que la pretensión fiscal de la demandada es improcedente, en tanto supone hacer caso omiso de que Gas Natural Ban S.A. nunca suscribió un contrato de concesión con el Estado Nacional que la habilitase para exigir luego el impuesto de sellos pretendido.

Destacan que en el marco de la ley 25.561 y el decreto nacional 311/2003, con la finalidad de adecuar el contrato de licencia de distribución de gas natural otorgado por medio de su similar 2460/1992 a la situación en la que se encontraba el país con posterioridad a la crisis económica del 2001, y tras numerosas negociaciones mantenidas, la Unidad de Renegociación y Análisis de Contratos de Servicios Públicos presentó a Gas Natural Ban S.A. una propuesta de Carta de Entendimiento que, luego de ser sometida al procedimiento establecido por la resolución conjunta 123 del Ministerio de



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Economía y Producción y 237 del Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios de la Nación, del 4 de marzo del 2005, condujo a la suscripción de un acuerdo el 20 de julio de 2005, el que fue ratificado mediante el citado decreto 385/2006.

Señalan que ese instrumento es el que pretende gravar la Provincia de Buenos Aires, y que no constituyó ni un nuevo contrato de licencia, ni menos aún de concesión, ya que únicamente se limitó a adecuar los términos y condiciones del contrato de licencia original a la normativa entonces vigente (leyes nacionales 25.561, 25.790, 25.792, 25.820 y 26.077).

Sostienen que la pretensión tributaria local, esgrimida en la resolución delegada SEFSC 1902/2012, por la que se determinó el impuesto de sellos, se aplicó una multa equivalente al 20% de ese tributo -al considerar que se había omitido el ingreso del gravamen- y se extendió la responsabilidad solidaria sobre quienes eran directores de la sociedad al momento en que se celebró el acuerdo, no solo desconoce la normativa federal que rige el servicio público a cargo de Gas Natural Ban S.A. -en la que se establece que dicho acuerdo es una adecuación del contrato de licencia otorgado mediante el decreto nacional 2460/12-, sino que también es violatoria de diversos preceptos de la Constitución Nacional.

En este sentido, aducen que, por una parte, contraviene lo establecido por sus artículos 4°, 17, 19 y 75

-inciso 2°-, que consagran el principio de reserva de ley en materia tributaria, por tratar el acuerdo como si fuera un contrato de concesión o una prórroga de él, cuando en realidad se trató de una licencia para la distribución de gas natural en los términos de la ley 24.076. Además, el Fisco aplicó una alícuota del 15 por mil para un contrato que no encuadra en los supuestos taxativamente establecidos por el legislador provincial.

Agregan que también se violan los incisos 13 y 15 del artículo 75 de la Carta Magna, puesto que se perturba y entorpece el comercio interjurisdiccional al tratar de alcanzar con el gravamen indicado un acuerdo celebrado en la Ciudad de Buenos Aires que no produjo efectos en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires. Por otro lado, también se afectaron los artículos 28, 31, 33 y 75, incisos 22 y 30, de la Constitución Nacional, ya que se verificó una inadmisibles intromisión de las autoridades locales en la órbita de las federales, perjudicando el empleo de un instrumento de gobierno, violando la garantía de razonabilidad y extendiendo la responsabilidad solidaria más allá de lo regulado por el Congreso Nacional en la legislación común.

También justifican su postura en lo prescripto en la ley 23.696, en los decretos nacionales 1105/1989, 1189/1992 y en el contrato de transferencia de acciones de Gas del Estado S.E. a Gas Natural Ban S.A. Destacan, en particular, que en el artículo 3° del decreto 1105/1989 se estableció la exención del



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

impuesto de sellos para todos los actos que sean consecuencia de ciertos procesos de privatización, entre los que se hallan los relativos a Gas del Estado S.E., y más concretamente el artículo 16 del decreto 1189/1992.

En subsidio, aducen que la pretensión fiscal de la Provincia de Buenos Aires desconoce lo dispuesto en el artículo 75, inciso 12 de la Constitución Nacional al exigir un impuesto que se encuentra prescripto, conforme a lo resuelto por este Tribunal en la causa CSJ 391/2010 (46-F)/CS1 "Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés - Ejecutivo - apelación - recurso directo", y que la pretendida extensión de responsabilidad a los directores de Gas Natural Ban S.A. se exhibe contraria a lo establecido en el artículo 274 de la Ley de Sociedades Comerciales.

Asimismo, solicitan que se cite como tercero al Estado Nacional a través del Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios (artículo 94 y concordantes del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), con fundamento en que existe una comunidad de controversias.

Por último, desarrollan las razones por las cuales, a su entender, se cumplen los requisitos para la admisibilidad de la acción declarativa y solicitan que se dicte una medida cautelar de no innovar.

Ofrecen prueba, y piden que se haga lugar a la demanda, con costas.

II) A fs. 324/326 vta. dictaminó la señora Procuradora Fiscal, y sobre la base de esa opinión, a fs. 329/330 este Tribunal declaró su competencia originaria para entender en la presente causa, citó al Estado Nacional -según lo dispuesto en el artículo 94 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación- e hizo lugar a la medida cautelar solicitada.

III) A fs. 345/351 vta. se presenta el Estado Nacional y contesta su citación como tercero.

En forma preliminar, sostiene que en estos autos se discute la procedencia de la pretensión fiscal de la Provincia de Buenos Aires con relación al acuerdo firmado entre su parte y Gas Natural Ban S.A., sin que él se vea afectado, puesto que la obligación fiscal en disputa no le concierne.

Agrega que no hay comunidad de intereses, y que Gas Natural Ban S.A. no ha entablado acción alguna contra el Estado Nacional vinculada a la resolución que pudiera recaer en estas actuaciones.

Por otro lado, aduce que la exigencia tributaria aquí debatida resulta improcedente, pues el acuerdo de renegociación no implicó un nuevo contrato, sino la adecuación de ciertas cláusulas y condiciones en virtud de la emergencia pública



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

declarada por la ley 25.561 y las normas que buscaron paliar la situación de crisis en que se vio sumida la República desde finales del año 2001.

Además, agrega que el acuerdo, en sí, carece de contenido económico, es decir, no resulta oneroso al no contener contraprestaciones recíprocas para las partes.

IV) A fs. 386/420 la Provincia de Buenos Aires contesta la demanda y solicita su rechazo.

Niega en primer lugar que exista un estado de incertidumbre sobre la existencia y alcance de una relación jurídica.

Posteriormente, tras efectuar una breve reseña del marco normativo y de las actuaciones administrativas que culminaron con el dictado de la disposición delegada SEFSC 1902/2012 de ARBA, invoca que la ley 24.076 no estableció exención para este gravamen, y que el decreto nacional 2460/92 previó en su anexo I, capítulo XIII, que "la licenciataria estará sujeta al pago de todos los tributos establecidos por las leyes aplicables y no regirá a su respecto ninguna excepción que le garantice exenciones ni estabilidad tributaria de impuestos, tasas, o gravámenes nacionales, provinciales o municipales..." (fs. 389 vta.).

En cuanto a los decretos nacionales 1105/1989 y 1189/1992 -que cita la parte actora-, indica que la exención

allí mencionada solamente se refería a la privatización de Gas del Estado S.E., sin incluir la licitación de la licencia de la actora.

Destaca que, en síntesis, y más allá de los esfuerzos dialécticos de la contraparte, existe la formalización de un negocio con un contenido económico real, oneroso, de carácter contractual, plasmado en un instrumento suscripto con la autoridad nacional, y ello más allá de que haya sido una reformulación de un acuerdo anterior.

Dentro de esa línea argumental, expresa que está acreditado que hubo una asunción de nuevas obligaciones por parte de Gas Natural Ban S.A., ya que se comprometió a realizar nuevas inversiones no previstas en la licencia primitiva.

Aclara que si bien el acuerdo fue formalizado en la Ciudad de Buenos Aires, sus efectos propios se verifican en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, dado que allí radican los bienes de la actora -licenciataria de la distribución de gas en zonas de su territorio-, allí es contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos, y puesto que, en definitiva, también en él ha de cumplir el cometido del contrato, en los términos del artículo 253 del código fiscal.

Rechaza que se trate de un contrato gratuito, y resalta que la onerosidad está dada puesto que en él se incluye la forma de financiación de las nuevas inversiones, y se



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

detallan los ingresos que, de parte de sus usuarios, percibiría la licenciataria según el nuevo marco tarifario.

Asimismo, niega que se configure a su respecto alguna causal de exclusión de gravabilidad, en los términos del art. 230 del código fiscal, puesto que ni pagó el gravamen en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ni allí se encuentra alcanzada por exención alguna.

Rechaza que el tributo local interfiera en el cumplimiento de los fines perseguidos por el Estado Nacional al otorgar la licencia a la actora, y agrega que, en su caso, ello debería haber sido debidamente demostrado por esta, quien no ofreció prueba alguna al respecto. También negó que hubiera habido afectación a lo establecido por la cláusula comercial, interfiriendo o discriminando en los flujos comerciales.

Por último, aduce que la obligación no se encuentra prescripta, ya que el plazo que debe aplicarse en este caso es el decenal del artículo 4023 del Código Civil entonces vigente, al no tratarse de un supuesto de prescripción abreviada.

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

V) A fs. 472/479 dictamina la señora Procuradora Fiscal sobre las cuestiones federales planteadas en el *sub lite*.

Considerando:

1°) Que, tal como se decidió a fs. 329/330, este juicio es de la competencia originaria de esta Corte (artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional).

2°) Que la pretensión deducida exige determinar si la Provincia de Buenos Aires, en ejercicio de su potestad tributaria, y según la previsión contenida en los artículos 251 y 253, inciso a y concordantes del código fiscal local (ley 10.397, t.o. 2011), puede gravar con el impuesto de sellos el Acuerdo de Renegociación Contractual y su Addenda Aclaratoria suscriptos por Gas Natural Ban S.A. con la Unidad de Renegociación y Análisis de los Contratos de Servicios Públicos (UNIREN) el 20 de enero de 2006 (ratificados por decreto del Poder Ejecutivo Nacional 385/2006).

Por dicho acuerdo -y su addenda- se instrumentaron las condiciones de adecuación del contrato de Licencia de Distribución de Gas Natural aprobado por el Decreto Nacional 2460 del 21 de diciembre de 1992, que resultó del proceso cumplido en base a lo dispuesto por las leyes 25.561, 25.790, 25.820, 25.792 y 26.077 y el Decreto Nacional 311/03 (v. artículos 1° y 2°, anexos I y II del referido decreto, fs. 14/26, la disposición delegada SEFSC 1902/2012 del 8 de junio de 2012, y expediente administrativo n° 2360-5336/08 agregado en copias).

3°) Que, al respecto, es menester destacar que la propia ley 23.548, al referirse a la imposición del gravamen de



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

que se trata y al ámbito jurisdiccional en el que reconoce su aplicación, la limita cuando media interferencia con el interés nacional (artículo 9º, ap. 2, párrafo 3; conf. causa CSJ 885/2004 (40-D)/CS1 "Distribuidora de Gas Cuyana c/ Mendoza, Provincia de y otros s/ contencioso administrativo", sentencia del 22 de abril de 2014, considerando 13).

4º) Que en ese sentido, la cuestión planteada es sustancialmente análoga a la examinada y resuelta por este Tribunal en las causas "Aeropuertos Argentina 2000 S.A." (Fallos: 337:1375); CSJ 4/2013 (49-A)/CS1 "Autopistas del Sol S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de y otros s/ acción declarativa de inconstitucionalidad"; CSJ 124/2013 (49-A)/CS1 "AEC S.A. y otros c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ acción declarativa de certeza" y CSJ 286/2012 (48-G)/CS1 "Grupo Concesionario del Oeste S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa", sentencias del 19 de marzo de 2019, entre otras, y en consecuencia a los fundamentos y a la solución allí expuestos corresponde remitirse en razón de brevedad.

5º) Que, en efecto, según la doctrina establecida por el Tribunal en los precedentes citados, el Acuerdo de Renegociación Contractual y su Addenda Aclaratoria del 20 de enero de 2006, por el cual se adecuaron ciertos contenidos del contrato de Licencia de Distribución de Gas Natural que había sido aprobado por el Decreto Nacional 2460 del 21 de diciembre de 1992, no implicó un nuevo contrato, sino que constituyó el medio necesario que el Estado Nacional empleó para preservar y

garantizar la "continuidad y calidad del servicio prestado a los usuarios" y "establecer condiciones (...) que propendan al equilibrio contractual entre el OTORGANTE y la LICENCIATARIA", ante la situación de emergencia establecida por la ley 25.561 (v. "Adecuación del Contrato de Licencia de Distribución de Gas Natural", parte primera "antecedentes y consideraciones", fs. 15/15 vta.; y arg. causa citada, Fallos: 337:1375).

6°) Que si se convalidara la exigencia del Fisco provincial importaría tanto como desconocer los distintos elementos que apreció la autoridad de aplicación al momento de renegociar el contrato y el propósito perseguido de adecuarlo a la situación de emergencia pública declarada (arg. Fallos: 333:538 y 337:1375).

Dicho de otro modo, fue el medio empleado para el ejercicio de los poderes federales y que forman parte de la instrumentalidad del gobierno mismo, con el que la Nación procura proveer al bienestar, progreso y prosperidad de todas las provincias (arg. causa CSJ 4/2013 (49-A)/CS1 "Autopistas del Sol S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de y otros s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", precedentemente citada y sus antecedentes), por lo que el Acuerdo de Renegociación no puede ser gravado con el impuesto de sellos local y, en tales condiciones, cabe admitir la demanda interpuesta.

Por ello, y oída la señora Procuradora Fiscal, se decide: Hacer lugar a la demanda iniciada por Gas Natural Ban S.A.,



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Amadeo Ramón Vázquez y Vázquez y Julio Pedro Naveyra contra la Provincia de Buenos Aires y, en consecuencia, declarar la improcedencia de la pretensión fiscal de la demandada con relación al Acta Acuerdo de Renegociación Contractual y su Addenda Aclaratoria objeto del litigio. Con costas (artículo 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Imponer en el orden causado las costas relativas a la intervención del Estado Nacional (artículo 1° del Decreto Nacional 1204/2001). Notifíquese, comuníquese a la Procuración General de la Nación y, oportunamente, archívese.

VO-//-

-//-TO DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON HORACIO ROSATTI

Considerando:

Que el infrascripto coincide con los resultandos y los considerandos 1° y 2° del voto que encabeza el presente pronunciamiento.

3°) Que en tales condiciones, la cuestión planteada es sustancialmente análoga a la examinada y resuelta por este Tribunal en las causas CSJ 4/2013 (49-A)/CS1 "Autopistas del Sol S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de y otros s/ acción declarativa de inconstitucionalidad"; CSJ 124/2013 (49-A)/CS1 "AEC S.A. y otros c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ acción declarativa de certeza" y CSJ 286/2012 (48-G)/CS1 "Grupo Concesionario del Oeste S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa", sentencias del 19 de marzo de 2019, votos concurrentes del juez Rosatti, a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitir.

4°) Que según la doctrina allí establecida, el mencionado Acuerdo de Renegociación Contractual y su Addenda Aclaratoria del 20 de enero de 2006 no implicó un nuevo contrato sino que constituyó el medio necesario que el Estado Nacional empleó para "preservar la accesibilidad, continuidad y calidad del servicio prestado a los usuarios y establecer condiciones transitorias y permanentes que propendan al equilibrio contractual entre el OTORGANTE y la LICENCIATARIA", ante la situación de emergencia establecida por la ley 25.561 (conf. decreto 385/2006, Anexo I, "Adecuación del Contrato de Licencia



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

de Distribución de Gas Natural”, Primera Parte “Antecedentes y Consideraciones”, fs. 15/15 vta.).

Convalidar la exigencia del Fisco provincial importaría tanto como desconocer los distintos elementos que apreció la autoridad de aplicación al momento de renegociar el contrato de licencia y el propósito perseguido de adecuarlo a la situación de emergencia pública declarada.

Dicho de otro modo, fue el medio empleado para el ejercicio de los poderes federales, en procura de proveer al bienestar, progreso y prosperidad de todas las provincias, por lo que el instrumento de renegociación, en el contexto de la particular situación de emergencia pública, no puede ser gravado con el impuesto de sellos local.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se decide: Hacer lugar a la demanda iniciada por Gas Natural Ban S.A., Amadeo Ramón Vázquez y Vázquez y Julio Pedro Naveyra contra la Provincia de Buenos Aires y, en consecuencia, declarar la improcedencia de la pretensión fiscal de la demandada con relación al Acta Acuerdo de Renegociación Contractual y su Addenda Aclaratoria objeto del litigio. Con costas a la demandada, con excepción de las relativas a la intervención del Estado Nacional, las que se distribuyen en el orden causado (artículos 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y 1° del decreto 1204/2001). Notifíquese, remítase copia de esta

decisión a la Procuración General de la Nación y, oportunamente,  
archívese.



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Nombre de los actores: **Gas Natural Ban S.A., Amadeo R. Vázquez y Vázquez y Julio Pedro Naveyra.**

Nombre del demandado: **Provincia de Buenos Aires.**

Tercero citado: **Estado Nacional.**

Profesionales intervinientes: **Dres. Guillermo A. Lalanne; Miguel A. Tesón; María Florencia Quiñoa; Alejandro Fernández Llanos; Alejandro E. Scarano, Analía E. Vaqueiro, Laura Cecilia Calcagno, Lucas Aníbal Walker, Nadia Soledad Sánchez, Juan Ignacio Curotto, Silvana Brando Ortega y Mariana Carballo.**

Ministerio Público: **Dra. Laura Monti.**