

Expte. n° QTS 18492/2011-3  
“GCBA *si* QUEJA POR  
RECURSO DE  
INCONSTITUCIONALIDAD  
DENEGADO en DEMONTE  
FERMIN OSCAR Y OTROS  
CONTRA GCBA Y OTROS  
SOBRE IMPUGNACION  
ACTOS  
ADMINISTRATIVOS”

**Vistos:** los autos indicados en el epígrafe.

**Resulta:**

1. Está a consideración del Tribunal la queja interpuesta por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante: GCBA) para sostener el recurso de inconstitucionalidad que había dirigido contra el fallo de la Sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario que revocó la sentencia de primera instancia e hizo lugar a la demanda de impugnación de acto administrativo promovida por la firma Enecor SA (en adelante: Enecor), Fermín Oscar Demonte y José Carlos Caino de Oliveira.

2. Las actuaciones se originaron con la demanda que Enecor y sus directores —los Sres. Demonte y Caino de Oliveira— interpusieron contra el GCBA con el objeto de que se declarara la nulidad de la resolución n° 2996/DGR/2010 que había determinado de oficio sobre base cierta el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que Enecor debía ingresar por la actividad de construcción de una estación transformadora de energía eléctrica en la Provincia de Corrientes por los períodos 12 de 2002, 1 a 12 de 2003 a 2007 y primer anticipo mensual del 2008 en la suma de \$ 99.766, le había impuesto una multa por omisión fiscal equivalente al 100% del tributo omitido y había hecho solidariamente responsables a sus directores por el cumplimiento de ambas obligaciones.

En su presentación, los accionantes sostuvieron que la actividad por la que el fisco local pretendía gravar a Enecor era una obra exenta de impuestos por el art. 12 de la ley n° 15.336. En cuanto es pertinente precisar, destacaron que en el contrato que la firma había celebrado con la Provincia de Corrientes para la construcción y operación de una estación transformadora (en adelante, también: “Contrato COM”) las partes habían establecido que los tributos locales dificultaban el transporte de energía eléctrica.

3. El GCBA contestó la demanda y petitionó su rechazo. Explicó que el canon que como consecuencia del Contrato COM Enecor recibía

de la Provincia de Corrientes —y que pretendió gravar— remuneraba únicamente la construcción de la estación transformadora y que esa actividad —por la que Enecor estaba inscripta en el mecanismo del Convenio Multilateral— no podía ser calificada como transporte de energía eléctrica y por lo tanto no estaba alcanzada por la exención del art. 12 de la ley nº 15.336. En este sentido, entendió que por tener “... escritorio, oficina, administración o dirección...” (art. 6 del CM) en la Ciudad de Buenos Aires, la empresa debía tributar ISIB por la construcción realizada en Corrientes. Subrayó que el contrato por el que la Provincia de Corrientes y Enecor establecieron que los tributos locales dificultaban el transporte de energía no le era oponible y que, en todo caso, ese mismo acuerdo determinaba que Enecor podía requerir a la provincia el aumento del canon en la medida de su incidencia.

4. La jueza de primera instancia rechazó la demanda y la parte actora apeló la decisión. Sustanciado el recurso con el GCBA que contestó el pertinente traslado, la Sala II hizo lugar a la apelación y declaró la nulidad de la resolución cuestionada.

Los jueces se pronunciaron en primer lugar sobre los alcances de la exención prevista en el art. 12 de la ley nº 15.336. Consideraron —con apoyo en jurisprudencia de la CSJN que citaron— que de esa norma no surgía una inmunidad tributaria absoluta y que por ello: “... la matriz para evaluar si el tributo local [generaba] agravio constitucional, no [era] diversa al de la compatibilidad de la gabela con el cumplimiento de los fines del servicio en cuestión...”. En ese sentido, consideraron que en el expediente había quedado efectivamente acreditado que la pretensión fiscal de la Ciudad obstruía el fin de interés nacional perseguido por la referida exención, para lo que consideraron suficiente la estipulación contenida en ese sentido en el Contrato COM. Resolvieron que: “... la pretensión de la AGIP de percibir el impuesto a los ingresos brutos por la actividad desplegada por Enecor S.A. en virtud del contrato de Electroducto celebrado con la Dirección Provincial de Energía de Corrientes (DPEC) [era] ilegítima por cuanto [violaba] la expresa prohibición que (...) impone el art. 12 de la Ley 15.336 en cuanto dispone que las obras de trasmisión de energía eléctrica de jurisdicción nacional no pueden ser gravadas con impuestos locales que restrinjan o dificulten la libre trasmisión de la energía eléctrica (...) toda vez que el GCBA [pretendía] cobrar un impuesto (ISIB) cuando en rigor de verdad dicho tributo [incidía] sobre el canon, dificultando y restringiendo la libre trasmisión de energía eléctrica”.

5. El GCBA interpuso recurso de inconstitucionalidad.

En primer lugar, se agravio de que la Cámara hubiera considerado a la construcción de la estación transformadora como una

parte inescindible de la prestación del servicio de transporte de energía eléctrica. También negó que el Estado Nacional pudiera fijar exenciones de impuestos locales y destacó que: "... la actora nunca [había solicitado] ser declarada exenta en esta jurisdicción por la actividad de construcción ni se [había adherido] al régimen de alícuota 0% vigente para los períodos posteriores al año 2004...". Finalmente subrayó que en el contrato celebrado entre la parte actora y la Provincia de Corrientes se había acordado que "... todos los impuestos provinciales o municipales que [incidieran] sobre el CANON [dificultaban] la libre circulación de la energía eléctrica y por lo tanto no [podrían] gravar el CONTRATO...", pero que: "En defecto de lo expuesto, la SOCIEDAD AUTORIZADA [tendría] derecho a incrementar el CANON en su exacta incidencia". Sostuvo que el ISIB que pretendió cobrar estaba incluido en el canon "... y que si ese pago dificultaba la actividad, la actora podía haber incrementado el CANON".

En segundo lugar, denunció la violación del principio de legalidad por no haberse demostrado —según sostuvo— que su pretensión fiscal entorpeciera la actividad exenta. Explicó que había recaído sobre la construcción de una estación transformadora y no sobre el transporte de energía eléctrica: "Situación que no admite discusión alguna sobre la posibilidad de obstrucción o aplicación de exención alguna" porque "... no existe duda alguna de que la actividad de construcción no se encuentra alcanzada por las normas ni principios que pretende el *ad quem*".

En tercer lugar, objetó la aplicación de la ley nº 15.336 porque —en su opinión, que reiteró— "... el Congreso no puede establecer exenciones de tributos locales..." y denunció la obstrucción de la percepción de la renta pública.

6. La parte actora contestó el traslado del recurso de inconstitucionalidad y la Sala *a quo* lo denegó porque —según lo entendieron los jueces— no contenía el planteo de una cuestión constitucional.

Los camaristas sostuvieron que: "... de los términos de la sentencia recurrida [resultaba] que, en lo sustancial, lo que [había sido] objeto de tratamiento y decisión en ella [había quedado] circunscripto a la interpretación de cuestiones de hecho, prueba y de las normas que las rigen, todas ellas de carácter infraconstitucional (Leyes 15336 y 24065)".

7. La denegatoria motivó la queja referida en el primer apartado de este relato. Requerido su dictamen, el Fiscal General Adjunto propició su rechazo.

### Fundamentos:

## Las juezas Alicia E. C. Ruiz y Marcela De Langhe dijeron:

1. Corresponde admitir la queja del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires pues muestra que —a diferencia de lo sostenido por el *a quo*— en su recurso de inconstitucionalidad el demandado había realizado planteos cuyo tratamiento corresponde al Tribunal por la vía del recurso de inconstitucionalidad. En este sentido, el quejoso logró demostrar que había puesto en discusión la aplicación de las normas constitucionales que fijan el orden de prelación de las fuentes del derecho y de las que distribuyen competencia legislativa en materia tributaria, la interpretación de la ley federal nº 15.336 y la afectación del principio de legalidad (artículo 9 de la CCBA).

2. Por razones de claridad expositiva, conviene —en primer lugar— sintetizar el razonamiento sobre el que se apoyó el fallo de Cámara que la parte demandada recurre:

i. Los jueces acotaron el debate a la fijación de los alcances de la exención prevista por el artículo 12 de la ley nº 15.336. Para dilucidarlos, se apoyaron en lo resuelto por la CSJN *in re* “Transener SA” en el sentido de que esa norma no establece una inmunidad fiscal total para todas las obras e instalaciones de generación, transformación y transmisión de la energía eléctrica de jurisdicción nacional, sino que debe valorarse en cada caso si la pretensión fiscal de que se trate entorpece esas actividades que son de interés federal. Desde ese entendimiento, establecieron que: “... la matriz para evaluar si el tributo local genera agravio constitucional, no es diversa al de la compatibilidad de la gabela con el cumplimiento de los fines del servicio en cuestión...”.

ii. El siguiente paso, entonces, fue determinar si la pretensión fiscal de la Ciudad era compatible con los intereses federales involucrados en la actividad por aquélla alcanzada. Los jueces resolvieron en contra de la primera pues valoraron que entorpecía a los segundos. Para así decidir, citaron el precedente “Intesar” de la CSJN en el que se había resuelto —entre otras cuestiones— que la declaración en este sentido contenida en un contrato daba cuenta de que los gravámenes locales dificultaban la circulación de energía eléctrica. Valoraron que el Contrato COM suscripto por la accionante y la Provincia de Corrientes contenía una declaración en este sentido.

iii. Aunque podrían haber entendido que lo hasta aquí expuesto era suficiente para resolver la cuestión —porque la exención invocada *a priori* no excluye la actividad de construcción, dado que se refiere a “las obras”, entre otras actividades y bienes— la Cámara analizó la naturaleza de la actividad que la Ciudad pretendió gravar. Después de reseñar algunos aspectos del Contrato COM, concluyó que: “... el hecho de que los ingresos de Enecor S.A. durante el período de

fiscalización hayan provenído exclusivamente del cobro del canon pactado en el contrato de Electroducto celebrado con la provincia de Corrientes, el mismo no remunera (*sic*) en forma exclusiva la construcción del electroducto, dado que implícitamente debe entenderse que al encontrarse expedida la habilitación comercial correspondiente, en este caso desde el 1998, en ese mismo momento Enecor comenzó a desarrollar la actividad de transporte que conlleva los respectivos gastos de mantenimiento y operatividad” y que: “En otras palabras, la construcción de la Estación Transformadora no cumple ninguna función aislada sino que integra el sistema de transporte eléctrico en extra alta tensión y contribuye a su expansión y progreso”.

iv. Finalmente, analizaron la posibilidad que Enecor había tenido de trasladar la carga del ISIB al canon que percibía de su cocontratante. Aunque los jueces *a quo* no lo explicitaron, debe entenderse que lo hicieron porque si ello hubiera sido posible no podría sostenerse la existencia de una restricción o dificultad a la circulación de energía eléctrica en los términos del artículo 12 de la ley nº 15.336. Debe tenerse presente que el contrato estableció que “... se considera que todos los impuestos provinciales o municipales que incidan sobre el CANON dificultan la libre circulación de energía eléctrica y por lo tanto no podrán gravar el CANON, la actividad o el servicio que se prestará conforme el CONTRATO. En defecto de lo expuesto, la SOCIEDAD AUTORIZADA tendrá derecho a incrementar el CANON en su exacta incidencia”. Sobre este punto recordaron que al fallar “Transportel Minera SA”, habían expuesto que en “Intesar” la CSJN: “... relativizó la incidencia de la posibilidad de trasladar el tributo en el análisis de la aplicabilidad de la exención...”. Consideraron esta referencia suficiente para fundar que la pretensión del fisco local entorpecía, en el caso, el transporte de energía eléctrica; sin apreciar expresamente la posibilidad contractualmente establecida de trasladar su incidencia.

3. Llegado este punto corresponde hacer notar que —tal como surge de la reseña que antecede— el fallo de la Cámara se apoya en los precedentes “Intesar” y “Transener” de la CSJN. Sin embargo, hay razones intrínsecas a esa jurisprudencia y otras —la mayoría— acotadas a las circunstancias particulares de la causa que impiden considerar que el fallo recurrido está debidamente fundado e imponen revocarlo.

4. En primer lugar, los casos en los que recayeron las mencionadas sentencias contienen diferencias sustanciales con el suscitado en estos autos que —como se adelantó— impiden su aplicación y privan de fundamentación a la sentencia que se sustentó en ellos. Principalmente: que el contrato en el que Enecor pretende

escudarse fue celebrado entre la firma y la Provincia de Corrientes, a diferencia de lo ocurrido en los precedentes citados por *el a quo*, en los que el cocontratante era el Estado Nacional, un ente que aquél integraba y/o la provincia cuya pretensión fiscal se discutía.

4.1. No puede obviarse que el referido contrato no es una de las normas que el artículo 31 de la Constitución Nacional establece como ley suprema de la Nación y a las que, como consecuencia de esa misma disposición constitucional, las autoridades de esta Ciudad están obligadas a conformarse no obstante cualquier disposición en contrario que contengan sus leyes o su Constitución.

4.2. Estas son las consideraciones que deben guiar el examen de la posibilidad de que la Provincia de Corrientes establezca sin intervención de la Ciudad —en lo que aquí interesa— que un contrato estará exento de tributar en esta jurisdicción (en este caso, por la vía de estipular que el ISIB de esta Ciudad afecta el fin federal ínsito en el contrato que celebró con un particular para la transmisión de energía eléctrica) y conducen a negar que la Provincia de Corrientes y Enecor puedan configurar por vía contractual un régimen tributario de exención aplicable en todas las demás provincias.

Es claro que la correcta interpretación del régimen federal (tal como viene siendo practicada por la CSJN) impide establecer una jerarquía entre las provincias y la Ciudad que someta a ésta a las liberalidades de alguna de aquéllas.

5. Como se vio, la aplicación de la jurisprudencia de la CSJN efectuada por la Cámara en la causa se desentiende de diferencias fundamentales en la situación que plantea Enecor:

i. al resultar deudora del canon la Provincia de Corrientes, la posibilidad de trasladar la incidencia del impuesto no impactaría en los fondos federales —extremo que se consideró dirimente *in re* “Intesar”— sino en los provinciales, por lo que la importancia de esa opción no puede relativizarse como lo propone el *a quo* mediante cita de su fallo en “Transportel Minera SA”;

ii. además, en el precedente “Intesar” la CSJN valoró ciertos actos de autoridades federales como el ejercicio de las atribuciones contenidas en el artículo 75 inciso 18 de la Constitución Nacional. Más allá de lo objetable de este criterio, la Cámara no individualizó en el caso de Enecor actos de esa naturaleza que pudieran fundar la similitud de este expediente con “Intesar”. En cambio, otra vez pretendió sortear ese déficit mediante la remisión a “Transportel Minera SA”, que —como se señaló— difiere sustancialmente de la situación que ahora se examina, pues aquél se refirió a un contrato con el Estado Nacional que fue suscripto con intervención del Fondo Fiduciario para el Transporte Eléctrico Federal.

6. En este escenario, no hay más que hacer lugar al recurso del GCBA, en tanto ha demostrado el carácter arbitrario del fallo recurrido, que no se sostiene como un pronunciamiento jurisdiccional válidamente emitido. El GCBA pone en evidencia que la Cámara no tuvo en cuenta que no se probó de forma alguna —salvo por la expresión de voluntad de los contratantes, que resulta inoponible al Estado local— que su pretensión fiscal pudiera dificultar el transporte de energía eléctrica; ni meritó que, aún en ese caso, Enecor podía trasladar su incidencia al canon que percibe de la Provincia de Corrientes, sin afectar con ello los fondos del Estado Federal.

7. Votamos en consecuencia por revocar la sentencia de la sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario del 30 de julio de 2020 y remitir el expediente a la Secretaría General de la Cámara para que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento. Con costas (artículos 2º de la ley nº 402 y 64 del CCAyT, textos consolidados según ley nº 6.588).

#### **El juez Santiago Otamendi dijo:**

1. Concuero con las juezas Alicia E. C. Ruiz y Marcela De Langhe en que corresponde hacer lugar a la queja y al recurso de inconstitucionalidad del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires.

2. En este sentido, como indican mis colegas, el presente caso no es análogo al considerado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re "Intesar S.A. c/ Chubut, Provincia de y otro s/ acción declarativa de certeza"*; expte. nº I.147.XLIV., sentencia del 18 de diciembre de 2012, porque aquí no existen "... actos de la autoridad federal [que] se inscriben entre aquellos que el Estado Nacional clasifica en el ámbito energético legal como demostrativos de la determinación de los medios apropiados para lograr los fines de interés nacional en esa materia..." (considerando 13) ni, en otras palabras, "... las autoridades nacionales... comprobar[on] la ocurrencia del presupuesto fáctico contemplado en la norma legal de exención, y de esa forma ejercieron las facultades constitucionales otorgadas por el artículo 75, inciso 18 de la Constitución Nacional..." (considerando 15).

Ello resulta suficiente para revocar la sentencia de la sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario del 30 de julio de 2020 y remitir el expediente a la Secretaría General de la Cámara para que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento. Con costas (artículos 2º de la ley nº 402 y 64 del CCAyT, textos consolidados según ley nº 6.588).

### El juez Luis Francisco Lozano dijo:

1. El GCBA se agravia de la sentencia que anuló la Res. nº 2996/DGR/2010 que había determinado de oficio y sobre base cierta el impuesto sobre los ingresos brutos, adeudado por ENECOR S.A. (en adelante, Enecor), por ciertos períodos, la multó por omisión fiscal y, a su turno, extendió solidariamente la responsabilidad por ese incumplimiento de la sociedad al presidente de la firma y/o a quien resultaba responsable en aquel entonces.

A criterio de la Cámara *a quo*, la actividad que desarrolla Enecor, consistente en la *“...transmisión de energía eléctrica como así también en la construcción, operación y mantenimiento de la conexión al sistema de transmisión de energía eléctrica que vincula la Central Hidroeléctrica de Yacyretá con el Sistema Argentino de Interconexión”* (SADI), se encuentra *“...sometida por naturaleza”* a la ley nº 15.336 (Ley de energía eléctrica); circunstancia, por lo demás, y según refiere ese tribunal, *“...que las partes declaran expresamente en el Contrato de Electroducto”*.

En este contexto, y con apoyo en el precedente de la CSJN *“Intesar S.A. c/ Chubut, Provincia de y otro s/acción declarativa de certeza”* (sentencia del 18/12/2012), el tribunal *a quo* consideró que la pretensión de cobro de la AGIP *“...viola[ba] la expresa prohibición que impone el art. 12 de la ley 15.336”* —invocada por Enecor en apoyo de su pretensión impugnatoria—, pues *“...dificulta[ba] y restring[ía] la libre transmisión de energía eléctrica”*, y así, *“interf[ería]”* y era *“incompatible”* con los propósitos de política eléctrica nacional.

2. Esa exención, la del art. 12 de la ley nº 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”*.

3. Llega firme a esta instancia, porque el GCBA no lo discute, que a) Enecor es una firma que actúa bajo la modalidad de transportista independiente de energía eléctrica, de acuerdo con el Anexo 16 de la Res. 137/92; b) la estación transformadora *“Paso de la Patria”*, cuya construcción intentó el GCBA aquí gravar, está sometida a la jurisdicción nacional; y c) según la Cámara, *“...la construcción de la Estación Transformadora no cumple ninguna función aislada sino que integra el sistema de transporte eléctrico en extra alta tensión y contribuye a su expansión y progreso”*.

En cambio, los extremos que el GCBA sí propone al Tribunal —a saber, que la actividad gravada no es la producción, generación o transporte de energía eléctrica; que la pretensión fiscal involucrada no restringe, dificulta o interfiere con los objetivos perseguidos por el Estado Nacional en materia de energía eléctrica; y, por fin, que Enecor, en todo caso, puede trasladar el costo o su incidencia al canon respectivo— encuentran suficiente respuesta en el precedente de la CSJN en el que la Cámara apoyó su resolución, es decir, “Intesar SA c/ Chubut”, ya referido. Finalmente, y con el propósito de dar apoyo a su pretensión, el GCBA tampoco muestra encontrarse en el supuesto o bien, arrimar un argumento en línea con la disidencia del juez Horacio Rosatti en el precedente de la CSJN “Transnea SA c/ CABA s/ proceso de conocimiento” (pronunciamiento del 12 de marzo de 2019). Por lo pronto, esto último habría exigido por parte del recurrente mostrar que el ISIB en juego —por cierto, una suma módica en comparación con las operaciones de Enecor en la Provincia de Corrientes— resultaba “*periférico*” o “*extrínseco*” respecto a la utilidad pública del establecimiento de jurisdicción nacional sobre la que podría incidir.

4. Por las razones expuestas, corresponde admitir la queja del GCBA y rechazar su recurso de inconstitucionalidad.

Las costas se imponen en el orden causado en atención a la complejidad del asunto, que pudo llevar al vencido a creerse con derecho a resistir la pretensión de su contraparte.

#### **La juez Inés M. Weinberg dijo:**

Adhiero al voto de mi colega, el juez Luis Francisco Lozano, por compartir, en sustancia, los argumentos expuestos en su voto y la solución propuesta.

Por ello, emitido el dictamen del Fiscal General Adjunto, por mayoría,

#### **el Tribunal Superior de Justicia resuelve:**

**1. Admitir** la queja y **hacer** lugar al recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con costas.

**2. Revocar** la sentencia dictada el 30 de julio de 2020 por la Sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, actuación n° 15716019/2020, y **remitir** el expediente a la

Secretaría General de la Cámara para que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento.

**3. Mandar** que se registre, se notifique y, oportunamente, se remitan las actuaciones a la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, Tributario y de Relaciones de Consumo.

La sentencia se dicta en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.



---

TRIBUNAL SUPERIOR  
DE **JUSTICIA**  
CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

---