



SENTENCIA DEFINITIVA

En la ciudad de Neuquén, a los 18 días de febrero de 2021, tengo a la vista visto el expediente de la referencia, venido a despacho para el dictado de sentencia definitiva, que se estructura de la siguiente manera:

I.- ANTECEDENTES

1.- Demanda interpuesta por Electrificadora del Valle SA (hojas 77/101)

Electrificadora del Valle S.A. (en adelante "la empresa" o "EDEVESA") demandó a la Provincia del Neuquén, con la pretensión de que se declare la nulidad de la Resolución N° 393/DPR/2019 y de la liquidación de hoja 54 del Expediente 8223- 002707/2018. Puntualmente objeta la alícuota aplicada por la administración fiscal para la liquidación del impuesto a los ingresos brutos (en adelante, "IIBB") correspondiente al período fiscal 2018. Asegura que debía ser del 3% y no del 4,5%.

Detalló que conforme a su estatuto social tiene por objeto la construcción y montajes electromecánicos.

Afirmó estar inscripta en la AFIP, en la Dirección Provincial de Rentas (en adelante, "DPR") y en las demás jurisdicciones bajo Convenio Multilateral y que su actividad principal está categorizada en el rubro 422200 (construcción, reforma y reparación de redes de distribución de electricidad, gas, agua, telecomunicaciones y de otros servicios públicos).

Agregó que según el Certificado N° 00527961 también lo está como empleadora en el IERIC, y en el Registro Nacional de Constructores de Obras Públicas, bajo el N° 8288.

Concluyó que, por tanto, le resulta aplicable el régimen especial de distribución de la base imponible de IIBB para actividades de construcción, previsto en el Convenio



Multilateral (art. 6) y, en consecuencia, debe tributar el II.BB con una alícuota del 3%.

No obstante, denunció que la DPR contravirtió esa alícuota y la obligó a pagar la diferencia correspondiente en la suma de \$ 7.659.107, en concepto de capital con más intereses de \$ 2.781.680,44.

Manifestó que pagó bajo protesto el capital de ese reajuste de los períodos 1 a 12 de 2018, solo para cumplir con requisito de *pago previo* conforme al artículo 7 de la Ley 1305.

El sustrato jurídico de su pretensión, por el cual controvierte la liquidación utilizada por el fisco provincial, se basa en los siguientes argumentos:

➤ **Vicios en el procedimiento**

a) La DPR utilizó la figura de la *liquidación administrativa* (art. 40 Código Fiscal, en adelante "CF") cuando debió usar la vía de la *determinación de oficio* (art. 42 CF) que hubiera resguardado su derecho de defensa y evitado la interposición de la presente acción.

b) Este mecanismo se aplica según lo determinado por la norma. En cambio, el IIBB es liquidado por el propio contribuyente por una DD.JJ.

c) La administración rechazó la prueba ofrecida en el procedimiento, que era necesaria ante la falta de elementos que acreditaran la pretensión de la propia administración.

d) Así, la cuestión no era de puro derecho (como dice la Res. N° 393/DPR/19) sino que requería demostrar extremos fácticos para modificar el encuadramiento utilizado por la contribuyente.

e) En fin, con este razonamiento y el rechazo de la prueba, la administración fiscal omitió incorporar copias



de los contratos sujetos al impuesto de sellos que hubieran servido como indicio para la liquidación administrativa.

f) De esa forma se obvió detallar el objeto de los cinco contratos formalizados con YPF S.A. No se incorporaron las facturas que conforman los ingresos por ventas. No se indagó a los clientes de la actora para que aportaran información sobre los conceptos facturados, no se pidieron los libros, facturas y contratos del contribuyente, no se auditaron las retenciones y percepciones individuales computadas por la empresa en sus declaraciones juradas, sino que la inspección se limitó a considerar montos globales informados por otro sector de la Dirección de Rentas.

➤ **Vicios en el objeto de la decisión fiscal**

a) Se vulneró el principio de legalidad, en la medida en que la alícuota que pretende imponer la DPR no se corresponde con la Ley Impositiva 3092, vigente durante 2018. Es que las descripciones de actividades que conforman los rubros 091001 a 091009 no tienen correlación con las prestaciones que desarrolla y tampoco se podrían identificar esos encuadramientos con el objeto de los contratos que ha formalizado con YPF SA, que fueron tomados en cuenta por el órgano fiscal.

b) La DPR tuvo en cuenta el *ámbito* en lugar de la actividad. Además, el beneficio obtenido para el impuesto de sellos no conlleva a que su actividad quede íntegramente encuadrada en la industria hidrocarburífera.

c) Sus actividades están esencialmente vinculadas a la construcción y su giro comercial ordinario no se corresponde con las consideradas por la DPR. Así, los contratos celebrados con YPF S.A. -en los que se apoya la liquidación del fisco- refieren a *la construcción de instalaciones eléctricas, estaciones transformadoras, líneas*



de tensión, instalación de gasoductos, obras civiles y construcción de baterías.

d) Por tanto, es imposible encuadrar sus actividades dentro de los códigos 091001 a 091009.

e) Hubo una aplicación analógica de las normas impositivas para aplicar una alícuota mayor. Ésta conducta ha sido descalificada por el Tribunal Superior de Justicia en la causa "*Schlumberger Argentina S.A.*" (Expte. 2738/09, sentencia del 31/05/2013).

f) Tampoco puede considerarse que el beneficio de reducción de la alícuota del impuesto de sellos (por Decreto N° 1748/10) la sitúe dentro del ámbito hidrocarburífero. Los elementos de cada impuesto son diferentes y no son susceptibles de ser trasladados

g) El Decreto N° 1748/10 reenvía al Decreto N° 1691/96, pero el último perdió su vigencia y aplicación a los fines de la determinación del impuesto a los ingresos brutos, porque cambió el nomenclador y es violatorio del Consenso Fiscal 2017. Por ello, el alcance de esa norma quedó limitado al impuesto de sellos.

h) El Decreto N° 1748/10 la comprende, pero solo en carácter de beneficiaria indirecta, por ser cocontratante de sujetos que sí están alcanzados por la exención impositiva aludida.

i) A partir de la Resolución DPR N° 18/2013, la aplicación del beneficio depende de que en el texto del contrato se mencione alguna de las actividades enumeradas por el Decreto N° 1691/96. Reitera que según las normas vigentes en el 2018, el código de actividad 422200 utilizado en sus DD.JJ es correcto.

j) No priman los artículos 183 y 216 del CF por sobre la ley nacional (como aduce la Resolución N° 393/DPR/19), pues su argumento central no se basó en la



defensa de ninguna ley nacional y porque el plexo normativo al que apela, menciona la Resolución DPR 586/17 y el CLANAE 2010, no cede ni contraría lo dispuesto por el artículo 183 del CF.

k) Por el contrario, es el fisco el que se apartó de dicha norma, pues es una empresa constructora con independencia que parte de su actividad sea efectuada en el marco de una locación de obra o de servicios para una empresa productora de hidrocarburos.

l) La Ley 3092 es posterior al Consenso Fiscal 2017, que establece que los ingresos derivados de la actividad de construcción no podrán ser gravados con un alícuota superior al 3%.

m) La Resolución N° 393/DPR/19, es arbitraria. Todos los fundamentos de ese acto administrativo han sido rebatidos y quedó huérfano de sustento.

n) Se ha transgredido el *principio de igualdad ante las cargas públicas*, al extenderse a su actividad comercial un encuadre erróneo, porque la actora deberá competir con firmas también dedicadas a la construcción, pero que tributan con una alícuota menor.

➤ **Vicios en la motivación**

La Dirección de Rentas no valoró ni consideró ninguna de las manifestaciones articuladas por la contribuyente.

➤ **Vicios en la causa**

El acto administrativo carece de una situación de hecho y de derecho objetiva que justifique su emisión. Se ha prescindido de los hechos reales (efectivo carácter de las actividades desarrolladas por la actora) para fundar la decisión en elementos fácticos irrelevantes o falsos.



Pidió la restitución del impuesto abonado en concepto de *solve et repete*, con más intereses a la tasa activa del Banco Provincia del Neuquén.

Finalmente, dejó planteada la inconstitucionalidad del artículo 2 de la Resolución 372/DPR/18, en cuanto fija una tasa del 0,5% mensual, por derivar en una desvalorización del capital. En esa dirección, explica que la ínfima tasa establecida por dicha resolución es insuficiente para recomponer los importes perdidos por contribuyente por el sólo transcurso del tiempo.

Especificó que la tasa que la demandada pretende cobrar al contribuyente (6% anual) implica una verdadera desvalorización del dinero, pues el importe que finalmente terminaría recibiendo con esa tasa implicaría una desvalorización real de tal magnitud que importaría un *enriquecimiento sin causa* para el fisco.

2.- Habilitación de instancia y ejercicio de la opción

Admitido el proceso (hoja 117) y ejercida opción por el procedimiento ordinario (hojas 119/120) se corrió traslado de la demanda.

3.- Contestación de la Provincia del Neuquén (hojas 140/151)

Corrido traslado de la demanda, la Provincia contestó y solicitó su rechazo. Luego de las negativas y desconocimientos de rito, en lo sustancial sostuvo que:

a) El procedimiento aplicado por la DPR está expresamente contemplado y habilitado por el CF y no es necesaria una intimación previa. Por tanto, yerra la empresa en afirmar que el procedimiento de determinación de oficio es la única vía para cuestionar la liquidación practicada por la firma.



b) El CF prevé las vías recursivas disponibles para impugnar todos los actos administrativos y queda en cabeza del contribuyente arbitrar los medios a su alcance tendientes a desvirtuar la postura del fisco. Por tanto, la actora podría haber ofrecido o producido todas las pruebas por esta vía.

c) La actora aplicó erróneamente la alícuota del 3% por la actividad (422200 NAES), pues la inspección concluyó que en realidad esas actividades eran servicios complementarios de la actividad hidrocarburífera.

d) Luego, conforme a la ley impositiva provincial del año 2018 (Ley 3902) encuadran en el inciso m) del artículo 4, gravados con la alícuota del 3,5 % en los códigos de actividad 091001 a 091009. Y, por aplicación del último párrafo de ese inciso, la alícuota citada debía incrementarse en un 1%, dado que los ingresos total país de la empresa correspondiente al año 2017 superaron la suma de \$ 720.000.000.

e) Agrega la información que surge del reporte de clientes que le efectúan retenciones, la cual permite concluir que la actividad de la empresa se orienta a la locación de obras y servicios para empresas del sector hidrocarburífero.

f) Descarta la reducción de alícuota establecida por el Decreto N° 1748/10 en el marco de los contratos suscriptos con YPF S.A. Éste se creó originalmente para empresas productoras, incluyendo posteriormente a las empresas que desarrollasen contratos de transporte de hidrocarburos y servicios complementarios. Para describir estas últimas la legislación remite al Decreto N° 1691/96, Anexo I, que enumera los mismos.

g) Reconoce, como afirma la actora, que este último decreto no está vigente. No obstante, para el impuesto



sobre los IIBB es tomado como referencia por el Decreto N° 1748/10, a los efectos de establecer los alcances del beneficio de reducción de alícuota en el impuesto de sellos.

h) Sin perjuicio de ello, la génesis del decreto fue aplicar alícuotas diferenciales en el IIBB.

i) En los contratos las empresas manifiestan de mutuo acuerdo que las actividades desarrolladas por EDEVESA en su carácter de contratista están detalladas en el listado comprendido en el Anexo I del Decreto N° 1691/96 y afirman que los mismos están en la etapa de "servicios de producción".

j) Asimismo, de la lectura de estos contratos se desprende que el impuesto de sellos que deriva de los mismos estaba a cargo en un 100% de la contratista (EDEVESA) por lo que el beneficio que se aplicó en los términos del Decreto N° 1748/10 y la Resolución DPR N° 18/DPR/13 alcanzó directamente a la actora.

k) Lo relevante no es a quién se aplica el beneficio o si la empresa se vio beneficiada por éste, sino la naturaleza de los instrumentos y su objeto, del que surge la actividad desarrollada por el contribuyente, alcanzada por dicha reducción.

l) Por virtud de la *doctrina de los actos propios*, no puede válidamente el contribuyente modificar su actividad según la conveniencia en dos tributos distintos, alegando en uno (sellos) que su actividad está relacionada con las actividades hidrocarburíferas y desconociendo ello en otro (II.BB) por tener éste una alícuota más gravosa.

m) No hay afectación al principio de legalidad en materia tributaria, pues no se dan ninguno de sus supuestos.

n) No hay transgresión al consenso fiscal del año 2017 por establecimiento de aduanas internas, que están prohibidas.



o) Al haber reconocido la empresas la aplicación de la correspondiente normativa provincial, no cuestionada en tiempo y forma, estaba obligada a cumplimentar sus previsiones.

p) En los actos administrativos emitidos, especialmente la Resolución N° 393/DPR/2019, están asentados los fundamentos que respaldan totalmente el accionar de la Provincia, no desvirtuados de manera alguna por la actora.

q) No procede la declaración de inconstitucionalidad, de carácter sumamente restrictiva, por la presunción de validez y de constitucionalidad que tienen los actos de los poderes públicos.

4.- Contestación del traslado del artículo 50 CPA (hoja 155)

Corrido traslado de la contestación, la actora se circunscribió a acompañar copia simple del contrato firmado en agosto de 2018 entre EDEVESA y el EPEN

5.- Prueba producida

Abierta la causa a prueba (hoja 1629), se produjo la siguiente:

a.- Documental e instrumental

✓ Copia certificada del Expediente N° 8223-002707/2018 de la DPR (119 hojas).

✓ Detalle de retenciones a la actora durante el período fiscal 2018 y de actividades en la que se encuentran inscriptas en el II.BB las empresas que actuaron como agentes de retención. Asimismo, copia certificada de los contratos celebrados entre EDEVESA e YPF S.A. (documentación aportada por la DPR en hojas 229/252).



✓ Documental reservada aportada por la actora (hojas 351/391).

✓ Copia simple de contrato entre el EPEN y EDEVESA (hojas 154/vta.).

b.- Informativa

✓ YPF S.A. (en hojas 263/293 y contestación ampliatoria en hojas 303/304).

c.- Testimonial:

Prestaron declaración en audiencia testimonial filmada y grabada, los Sres. Jorge Luis Peruzzi, José Antonio Daima y Luis Ernesto Faion (constancia en hojas 225, 226 y 227, respectivamente)

d.- Pericial de ingeniero civil (hojas 185/188).

6.- Alegatos de las partes

Clausurado el período probatorio se pusieron las actuaciones en estado de alegar (hoja 308) derecho del que hicieron uso la actora y la Provincia del Neuquén (hojas 317/346 y 347/350, respectivamente).

7.- Dictamen del Ministerio Público Fiscal (hojas 393/398)

Corrida la vista del artículo 61 de la Ley 1305, el Fiscal Jefe propició que se haga lugar a la demanda y que, en consecuencia, se declare la nulidad de la liquidación administrativa del impuesto sobre los II.BB. realizada en el Expediente N° 8223- 002707/2018 y de la Resolución N° 393/DPR/19 que la confirmó y se admita la pretensión de



restitución a la actora de la suma abonada a la DPR en cumplimiento del pago previo, con más los intereses a la tasa promedio entre la activa y pasiva del BPN desde el 13/11/2019.

8.- Pase a sentencia (hoja 401)

El 23 de noviembre de 2021 dispuso el pase a despacho para el dictado de la sentencia, en providencia que se encuentra firme y consentida y coloca a las presentes actuaciones en condiciones de su emisión.

II.- FUNDAMENTOS DE HECHO Y DE DERECHO

1.- La cuestión objeto de la causa

La cuestión reside en establecer si la determinación y aplicación del II.BB correspondiente al período fiscal 2018 de EDVSA efectuada por la DPR se ajustó a derecho.

La controversia principal está signada por la alícuota aplicada. Para la actora debe ser del 3 %, por la actividad que desarrolla (422200 NAES) "*Construcción, reforma y reparación de redes*". Para la Provincia, en cambio, dichas actividades configuran servicios complementarios de la actividad hidrocarburífera, los cuales, conforme a la Ley 3092, encuadran en el inciso m) del artículo 4° y se encuentran gravados con la alícuota del 3,5% en los códigos de actividad 091001 a 091009, incrementada en un 1 % porque los ingresos de la empresa correspondientes al año 2017 superaron los \$ 720.000.000.

2.- Antecedentes. Hechos probados

a.- Inicio del Expediente administrativo N° 8223-002707/18



A raíz de la detección de inconsistencias en la alícuota declarada por EDVSA para la liquidación del II.BB correspondiente a la actividad desarrollada por el período 2018, el 13/11/2018 la DPR inició el Expediente N° 8223-002707/18.

Según la nota del 06/09/2018, desde enero de 2018 la empresa había aplicado una alícuota del 3% en lugar de la del 4,5 % para liquidar el II.BB derivado de los ingresos originados en prestaciones de servicios o locaciones de obra que realiza en el ámbito de explotación y producción hidrocarburífera.

Para el documento, estos servicios o locaciones están incluidos en el Anexo I del Decreto N° 1691/96 como "*servicios complementarios de la actividad hidrocarburífera*". En la Ley impositiva vigente de 2018 la alícuota era del 3,5 % (códigos de actividad 091001 a 091009) y debía incrementarse en un 1%, pues el ingreso total país del 2017 había superado los \$ 720.000.000.

Se agregó que la empresa había usufructuado del beneficio de reducción de la alícuota del Impuesto de Sellos, por ser una actividad definida en el Decreto N° 1691/96, al cual refiere el Decreto 1748/2010, que establece la reducción de alícuota y que han sido celebrados con YPF S.A.

En fin, se dijo que toda la actividad de la empresa se orientaba a locación de obras o servicios para empresas del sector hidrocarburífero, como se refleja en el detalle de los clientes que le efectúan retenciones, lo que era un indicio de que todos los ingresos que el contribuyente considera gravados son petroleros.

Según el documento, con la aplicación de la alícuota del 4,5% la omisión del impuesto incluía un monto estimado de \$ 3.586.804, ya que la base imponible afectada por la diferencia de alícuota era de \$ 239.120,349.



Se detallaron los contratos celebrados con YPF S.A. durante el período 2018 con el beneficio de reducción de alícuota por Decreto N° 1748/2010.

b.- Liquidación administrativa del II.BB

El 14/11/2018 la Directora General de Fiscalización giró las actuaciones al Departamento de Fiscalización Interna, a efectos de iniciar la liquidación administrativa en los términos del artículo 40 del CF. No obstante, sugirió previamente que se intime al contribuyente para que regularice su situación de manera voluntaria (hoja 11 vta.).

El 01/07/2019 se arribó al informe final (hojas 56/57), según el cual: i. La empresa tributaba el II.BB bajo artículo 6 del Régimen del Convenio Multilateral en varias jurisdicciones (Córdoba, Corrientes, Chubut, Mendoza, Rio Negro, Salta, San Luis, Santa Cruz, Tierra del Fuego y Neuquén).

ii. Su actividad principal (422200) -"Construcción Reforma y reparación de redes de distribución de electricidad, gas, agua, telecomunicaciones y de otros servicios Públicos"- encuadra en el inciso m) del artículo 4 de la Ley 3092, pues se desarrolla en áreas de explotación hidrocarburífera. Por ello, al ejecutar "servicios complementarios a dicha actividad" se incluye en los códigos de actividad 091001 a 091009 y debe tributar con la alícuota del 3,5%, más el 1 % derivado de sus ingresos.

c.- Notificación de la liquidación e intimación al pago.

El 04/07/2019 se notificó a la empresa la liquidación del II.BB en los términos del artículo 40, tercer párrafo, del CF y se la intimó a que en 15 días hábiles regularizara su situación fiscal y abonara la deuda cuya liquidación se



acompañó más intereses, según el artículo 84 del CF, bajo apercibimiento de ejecución (hoja 58/vta.).

d.- Recurso contra la liquidación

El 29/07/2019 la empresa recurrió la liquidación administrativa de la DPR (hojas 61/71). Objetó el procedimiento elegido y ofreció prueba. Se identificó como una empresa "constructora y de montaje electromecánicos" tal como se encuentra inscripta en diversos organismos fiscales y sociales, encuadrada en el artículo 1° de la Ley 22.250 como "Industria de la Construcción".

Reconoció que a nivel provincial liquida el tributo bajo el régimen especial del artículo 6° del Convenio Multilateral, referido a actividades de la construcción.

Remarcó que en el período objeto de la liquidación administrativa había declarado una base imponible bajo su actividad principal 422200 -*Construcción Reforma y reparación de redes de distribución de electricidad, gas, agua, telecomunicaciones y de otros servicios públicos*- incluida dentro del "Nomenclador de actividad económicas del Sistema Federal de Recaudaciones" -NAES- al que la Provincia del Neuquén adhirió a partir del período fiscal 2018 (Res. 586/17).

Especificó que la actividad está prevista en la Ley 3092, art. 4 inc. c).

e.- Rechazo de la DPR. Resolución N° 396/DPR/19

Previo dictamen legal (hojas 87/94) por Resolución N° 396/DPR/19 la DPR rechazó el recurso presentado (hojas 95/97).



La presentación fue tratada como "Recurso de apelación" conforme a la previsión del artículo 149 del CF. Entre los fundamentos para el rechazo, el organismo sostuvo que:

i. Las prestaciones de servicios o locaciones de obra que realiza EDVSA en el ámbito de explotación y producción de hidrocarburos eran *servicios complementarios* de la actividad hidrocarburífera, que conforme a la Ley impositiva provincial vigente para el año 2018 encuadran en el inciso m) del artículo 4, gravados a la alícuota del 3,5 % en los códigos de actividad 091001 a 091009, incrementados en el 1% por aplicación del último párrafo de dicho inciso, según los ingresos generados.

ii. El contribuyente había sido beneficiado con la reducción de la alícuota para el pago del impuesto de sellos para las actividades incluidas en el Decreto N° 1691/96, beneficio establecido por el Decreto 1748/2018 para los contratos que celebró aquel con la empresa "YPF S.A."

iii. Las actividades de la empresa se orientan a la locación de obras y servicios para empresas del sector hidrocarburífero, lo que surge del reporte de clientes que le efectúan retenciones.

iv. La invocación del CLANAE cede en el ámbito de la Provincia por la aplicación del artículo 183 del CF vigente para el análisis y encuadramiento de su actividad.

v. La prueba ofrecida era inconducente, al ser una cuestión de puro derecho en relación a la aplicación de las normas relativas a la actividad del contribuyente.

f.- Notificación de la resolución y pago bajo protesto

La empresa fue notificada de la resolución el 08/10/2019 (hoja 99 vta.).



El 14/11/2019 pagó bajo protesto las diferencias reclamadas, al solo efecto de cumplir con el requisito de pago previo al inicio de la acción judicial (hoja 103 vta.)

3.- Normativa aplicable y fundamentos de la decisión

Conviene recordar que el hecho generador o presupuesto fáctico del II.BB es el ejercicio de cualquier comercio, industria o profesión, oficio, negocio o actividad lucrativa habitual en el territorio.

En otros términos, el hecho imponible del impuesto es el ejercicio de actividades que sean habituales, se desarrollen en la jurisdicción respectiva y que generen ingresos brutos¹.

¹ GIULIANI FONROUGE, Carlos (2004), *Derecho Financiero*, La Ley, Buenos Aires, t. II, págs. 930/931.

En efecto, según el CF (Ley 2680, con modificaciones), el hecho imponible está constituido por *"el ejercicio habitual y oneroso, en jurisdicción de la Provincia del Neuquén, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad sin consideración a la naturaleza del sujeto que la preste y el lugar donde la realice "* (art. 181).

Los contribuyentes que ejerzan en dos o más jurisdicciones, caso de la empresa, ajustan su liquidación a las disposiciones del Convenio Multilateral, que en caso de concurrencia tiene preeminencia sobre el CF (Ley 2680, art. 205).

El impuesto se liquida por declaración jurada, en los plazos y condiciones que determine la DPR (Ley 2680, art. 206).



Finalmente, el Código deja a la *ley impositiva* fijar la alícuota general del impuesto y las alícuotas diferenciales, de acuerdo a las características de cada actividad (CF, art. 213, primera parte).

Para el tributo que nos importa, la Ley Impositiva 3092² fijó una alícuota general del 4%, excepto para los casos en que se prevea otra, conforme a las actividades que la misma ley describe (Ley 3092, 2018, art. 4 primera parte).

2 Promulgada por Decreto N° 2023/17 y con entrada en vigencia a partir del 01/01/2018 (art. 48).

Entre dichas actividades, la ley prescribe que la construcción relacionada con la obra privada, incluyendo subcontrataciones para la obra pública, está gravada con una alícuota del 3% (Ley 3092, art. 4, inciso c) última parte).

Para aquellas actividades "*relacionadas con la actividad hidrocarburífera desde la etapa de producción primaria de petróleo crudo y gas natural, su industrialización y comercialización mayorista y minorista, como así también el transporte y los servicios complementarios a dicha actividad*" la ley fijó diferentes alícuotas según la clase de actividad (Ley 3092, 2018, art. 4, inc. m).

En lo que nos importa, la administración fiscal encuadró la actividad de la empresa bajo los códigos de actividad 091001 a 091009, es decir: "*actividades de servicios y construcción previas a la perforación de pozos*" (091001), "*actividades de servicios y construcción durante la perforación de pozos*" (091002), "*actividades de servicios y construcción posteriores a la perforación de pozos*" (091003), y "*actividades de servicios relacionadas con la extracción de petróleo y gas, no clasificados en otra parte*" (091009) (hoja



55 Expte. 8223-002707/2018). Todas estas actividades tributan, según la ley, una alícuota del 3,5%.

A esta alícuota el fisco adicionó el 1% según la previsión del anteúltimo párrafo del inciso m) de la Ley 3092, conforme al cual, si la sumatoria de ingresos declarados o determinados por la DPR para el ejercicio fiscal inmediato anterior, atribuibles a la totalidad de las actividades gravadas, exentas y no gravadas (incluido el IVA), cualquiera sea la jurisdicción en que estas se lleven a cabo, superan la suma de pesos setecientos veinte millones (\$ 720.000.000). Todo ello derivó en la aplicación de una alícuota del 4,5%.

A continuación se analizarán los planteos que expuso la actora, que pueden clasificarse en dos. Por un lado, aquellos que hacen a la sustancia de la alícuota aplicable y, por otro, lo que refiere al procedimiento administrativo.

4.- Aspecto sustancial. Interpretación de las normas tributarias en juego.

Alícuota aplicable. Actividad desarrollada por la empresa

En diciembre de 2017, la DPR emitió la Resolución N° 586/17, en vigencia desde enero de 2018, que aprobó el *Nomenclador de Actividades del Impuesto sobre los Ingresos Brutos*³. Según surge de los considerandos del reglamento, el nomenclador tuvo como fuente el Clasificador de Actividades Económicas (CLAE) aprobado por la AFIP, el cual se corresponde con la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CLANAE 2010) del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos.

³ Boletín Oficial Provincial N° 3611, publicado el 12/1/2018.



Del nomenclador provincial (Anexo I de la Res. N° 586/17) surge que el Código 422200, que identifica la actora, refiere a la *"Construcción, reforma y reparación de redes distribución de electricidad, gas, agua, telecomunicaciones y de otros servicios públicos"*. Incluye una variedad de actividades (construcción, reforma y reparación de estaciones de bombeo, estaciones y subestaciones transformadora para distribución dentro del área urbana, gasoductos, líneas eléctricas ferroviarias, líneas subterráneas para televisión por cable, medidores de energía eléctrica realizado por cuenta de empresas distribuidoras y consumidoras de energía, oleoductos, redes de abastecimiento de gas, petróleo, agua, etc., redes de alcantarillado, tendidos de larga distancia para transmisión de telecomunicaciones, tendidos para el transporte y distribución de electricidad a larga distancia, torres de transmisión para comunicación, tuberías de larga distancia para el abastecimiento de agua o desagüe de aguas residuales y de agua de lluvia y los servicios de instalación de agua de gas) y excluye a *"la construcción de pozos de agua"* (Cód. 422100) y *"la instalación de señalizaciones eléctricas de carreteras"* (Cód. 422110).

Desde una primera lectura, puede advertirse que si bien dichas actividades tienen una cercanía con las actividades hidrocarburíferas, la normativa se ha encargado de distinguirlas y de excluirlas de ese ámbito, perfilándolas más al ámbito de la construcción en servicios como electricidad, gas, agua o telecomunicaciones.

Por ello, la identificación de las actividades desempeñadas por EDVESA con aquellas relacionadas con la actividad hidrocarburífera que menciona el inciso m) de la Ley 3092 aparece como producto de una interpretación extensiva de la norma, que no se compadece con el principio de legalidad tributaria.



En tal sentido, no parece correcta la alusión genérica a que refiere la nota que dio inicio a la liquidación unilateral de la administración, según la cual la empresa "ha utilizado, desde enero de 2018 a la fecha, la alícuota del 3% en lugar de la del 4,5% para liquidar el impuesto sobre los Ingresos Brutos derivado de los ingresos originados en prestaciones de servicios o locaciones de obra que realiza en el ámbito de explotación y producción hidrocarburífera" (nota de hoja 2, Expte. 8223-002707/2018).

El fisco adujo en su intimación que había firmado contratos con YPF S.A. cuyos objetos eran encuadrables como "servicios complementarios de la actividad hidrocarburífera", definidos en el Anexo I del Decreto N° 1691/06 aún vigente, y por ende, beneficiados con la reducción del impuesto de sellos por aplicación del Decreto N° 1748/2010 (hoja 10).

En el oficio contestado en esta causa, YPF S.A. informó que los contratos a que hace mención la firma con su respectivo objeto, eran los siguientes:

- Contrato marco N° 4900083059 ("TENDIDO DE DUCTOS Y CONEXIONADO DE POZOS ACTIVO Río Neuquén")
- Contrato marco N° 4900083061 ("ESTACION TRANSFORMADORA YPF NOC 132/34,5 KV LOMA CAMPANA - NEGOCIO NOC OIL").
- Contrato Marco N° 4900073026 ("SUBESTACIÓN TRANSFORMADORA DE 33 KV /13,2 KV ZONA ESTE - NEGOCIO LOMA CAMPANA").
- Contrato marco N° 4900075289 ("TENDIDO LOOP 16").
- Contrato Marco N° 4900073201 ("EJECUCIÓN OBRAS VARIAS YACIMIENTOS: CHIHUIDO DE LA SIERRA NEGRA - VOLCAN AUCA MAHUIDA - UNIDAD DE NEGOCIOS NEUQUÉN RIO NEGRO OIL").



En el documento la requerida aclaró que según la cláusula 6.3 de todos los contratos mencionados, la actividad de cada uno de ellos está comprendida en el Anexo I del Decreto 1691/96 en función de lo dispuesto en el Decreto 1748/10, en la etapa Servicios de Producción (hoja 263).

Ante el pedido de explicaciones en cuanto a la relación de la actividades contratadas y realizadas en los convenios con las actividades complementarias a la actividad hidrocarburífera, necesarias para el desarrollo de la actividad, YPF confirmó y reiteró su relación con las actividades detalladas en el Anexo I del Decreto 1691/96 en función de lo dispuesto en el Decreto 1748/10 en la etapa Servicios de Producción (hojas 303/304).

En hojas 185/188 el perito ingeniero civil concluyó, luego del estudio de los contratos, que éstos tenían por objeto:

- N° 4900083059: tareas vinculadas a la construcción de gasoductos.

- N° 4900083061 y 4900073026: tareas directamente relacionadas con construcción de estaciones y subestaciones transformadoras para distribución dentro del área urbana.

- N° 4900075289: tendido de larga distancia para transmisión de telecomunicaciones y construcción de gasoductos.

- N° 4900073201: mantenimiento de gasoductos y oleoductos.

Luego, en cada uno de esos instrumentos (incorporados en hojas 231, 238, 243 y 246 vta.) se consignó expresamente una cláusula en la cual se manifestó que *"La actividad del presente contrato está detallada en el listado de actividades comprendidas en el Anexo I del Decreto 1691/96, en función de*



lo dispuesto en Decreto 1748/10, en la etapa servicios de producción o expresiones análogas.

En algunos casos (por ejemplo, en hoja 235) se aclaró que si bien la actividad de la addenda no estaba detallada en el listado de actividades comprendidas en el Anexo I del Decreto 1691/96, en función de lo dispuesto en el Decreto 1748/10 encuadraba en la actividad hidrocarburífera "en la etapa IV Servicios de Producción".

El Decreto N° 1691/96, al que hace mención la Provincia, establece una serie de actividades comprendidas en el sector "transporte y servicios complementarios de la actividad hidrocarburífera" en la cual incluye a los "Servicios de Producción" (punto IV del Anexo I). Dentro de ellos se encuentran: mediciones físicas; extracción y transferencia de muestras de fondo; estudio de reservorio; inspección no destructiva de materiales o tubulares para producción y conducción de hidrocarburos; colocación, calibración y pesca de válvulas de gas-lift reguladoras y de medición de temperatura y presión dentro del pozo, desparafinadores; reparación y bajada al pozo de bombas mecánicas, hidráulicas y electrosumergibles; atención y mantenimiento de instalaciones para telemetría y/o telecomando de instalaciones petroleras; servicios de bombeo, inyección en recuperación secundaria e inyección de cualquier fluido para este fin; instalación y/o puesta a punto del sistema de extracción de hidrocarburos PLUNGER LIFT; instalación y puesta a punto del sistema de extracción de hidrocarburos COLLED TUBING; instalación y puesta a punto del sistema de extracción de hidrocarburos por P.C.P. (bombeo por cavidades progresivas); servicios de tratamiento químico y/o mecánico de aguas de formación; servicios de tratamiento químico y/o mecánico de aguas de formación; servicios de tratamiento químico de petróleo a través de desemulsionantes, inhibidores



de corrosión y parafina y otros; provisión, montaje y mantenimiento de plantas de tratamiento de gas y reinyección de gas, para proyectos Llave en mano; entre otras.

En resumen, las actividades desarrolladas por la firma que surgen de los contratos obras son de *"construcción, reforma y reparación de redes de distribución de electricidad, gas, agua, telecomunicaciones y de otros servicios públicos"* y encuadran en el Código 422200, aprobado por el Nomenclador del II.BB (Res. N° 586/17).

No modifica esta apreciación el hecho de que sean coincidentes con las actividades detalladas en el Anexo I del Decreto N° 1691/96.

Es que si bien las actividades desarrolladas por EDVESA podrían corresponderse con aquellas mencionadas por los Códigos 091001, 091002, 091003 y 091009 (postura del fisco) lo cierto es que quedan alcanzadas por el primero de los Códigos N° 422200 en tanto engloban actividades diferentes.

En tal sentido, una lectura correcta del inciso m) de la Ley 3092 permite advertir que sólo aquellas actividades *"relacionadas con la actividad hidrocarburífera"* van a ser las gravadas con la alícuota del 3,5%. Sin embargo, no es el caso de aquellas actividades, como las desempeñadas por la empresa, que son propias de la construcción y cuyo hecho imponible se corresponde con el Código 422200 y no con la de servicios y construcción previas, durante o posteriores a la construcción de pozos o relacionadas con la extracción de petróleo y gas (cf. detalle Códigos 091001, 091002, 091003 y 091009, Ley 3092, respectivamente).

En consecuencia, la liquidación de la DPR es improcedente y correspondía la realizada por EDVSA, porque su actividad se correspondía a la del Código 422200.

Conviene recordar que el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídica formal de



la tributación, sino una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes.

En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones⁴.

Dicho principio supone la necesidad de respaldar las obligaciones tributarias por medio de leyes⁵ que deben especificar el hecho imponible; el criterio de delimitación de la esfera jurisdiccional del sujeto activo; el sujeto pasivo del impuesto; el criterio de valuación que sirve de base al quantum del tributo; el monto, la fecha de pago y el órgano competente para percibir y las exenciones.

En esa dirección, el TSJ ha dicho que el principio de legalidad o de reserva de la ley, contenido en los artículos 19 y 143 de la Constitución Provincial, refleja la preservación de la libertad y que, por tanto, la imposición sólo puede nacer de norma expresa que la ley establezca⁶.

El máximo tribunal local también ha declarado ilegítima la extensión de los términos de la norma fiscal a supuestos no previstos normativamente en casos en los cuales la administración fiscal pretendió extender el supuesto de hecho a actividades excluidas, por implicar una extensión analógica de la ley fiscal⁷.

También recordó que no obsta a ello la circunstancia de que las actividades tengan "algún elemento en común", ya que ello no habilita al Fisco a realizar una interpretación extensiva de la norma tributaria a fin de cumplir con el propósito de la ley⁸.



Para la interpretación del Código y de las leyes fiscales, el CF veda la aplicación extensiva o analógica y prescribe que todos los métodos serán admisibles, pero que nunca se establecerán impuestos, tasas o contribuciones, ni se considerará a ninguna persona como contribuyente o responsable del pago de una obligación fiscal, sino en virtud de dicho Código u otra ley (Ley 2680, art. 7).

En fin, el encuadre correcto de la actividad desempeñada por la firma es al Código 422200 y resulta ilegítima cualquier interpretación extensiva del concepto "servicios complementarios".

4 CSJN, *Fallos*: 329: 1554 y 337:388.

5 CSJN, *Fallos*: 187:234.

6 TSJ, Ac. 01/2014, *Camuzzi, Gas del Sur S.A. c/ Provincia del Neuquén s/ Acción Procesal Administrativa*, Expte. 2929/09, 14/02/2014.

7 TSJ, Ac. 18/2013, *Schulmberger Argentina S.A. c/ Provincia del Neuquén s/ acción procesal administrativa*, Expte. 2738/09, 31/05/2013.

8 TSJ, Ac. 106/2011, *Plan Ovalo S.A. de ahorro para fines determinados c/ Provincia del Neuquén s/ Acción Procesal Administrativa*, Expte. 2009/07, 19/10/2011.

Luego, la determinación realizada por la empresa fue correcta, bajo la alícuota del 3%, conforme al artículo 4, inciso c) de la Ley 3092 y la reliquidación del fisco ilegítima, por pretender extender indebidamente el supuesto de hecho contemplado en el ordenamiento jurídico.

Por tanto, corresponde hacer lugar a la demanda y declarar la nulidad de la liquidación administrativa y la Resolución N° 393/DPR/19 que la confirmó.



5.- Planteo de inconstitucionalidad del artículo 2 de la Resolución N° 372/DPR/2018

A su pretensión principal la actora añadió el planteo de inconstitucionalidad del artículo 2 de la Resolución N° 372/DPR/18.

Por el cuestionado precepto, la DPR fijó la tasa de interés mensual prevista por el artículo 93 del CF, en el 0,5%.

Según este último, *"Las sumas que resulten a beneficio del contribuyente o responsable serán reconocidas con más el incremento que resulte de aplicarles la tasa de intereses que a tales efectos establecerá la Dirección Provincial de Rentas, calculados a partir del pedido de compensación y/o repetición de las sumas ingresadas en exceso efectuado por el interesado"*.

Ahora bien, en coincidencia con el Fiscal Jefe, soy de la opinión de que la cuestionada norma no resulta aplicable en la especie. Es que de la lectura del artículo 93 se avizora con nitidez que la referencia se circunscribe a aquellos pedidos de compensación y/o repetición de sumas ingresadas en exceso efectuado por el interesado. Luego, en ejercicio de esa potestad asignada por el legislador, la DPR determinó la tasa en la Resolución N° 372/DPR/18.

En este caso las sumas fueron pagadas a fin de dar cumplimiento al recaudo denominado *solve et repete*, estatuido por el artículo 7 de la Ley 1305.

Por lo tanto, deviene inoficioso pronunciarme sobre la constitucionalidad del artículo 2 de la mencionada resolución.

En consecuencia, el capital abonado para cumplir el recaudo legal previsto en la Ley 1305 debe devolverse con más el interés a la tasa activa fijada por el Banco de la Provincia del Neuquén hasta que se haga efectiva la devolución.



6.- Costas

Por no existir razones para un apartamiento de la regla general, las costas serán impuestas a la demandada (art. 68 del CPCyC y 78 de la Ley 1305).

III.- FALLO

En base a las consideraciones expuestas, **RESUELVO:**

1.- Hacer lugar a la demanda deducida por ELECTRIFICADORA DEL VALLE

S.A. y, en consecuencia, ordenar a la Provincia del Neuquén el reintegro de las sumas percibidas por diferencias en el impuesto a los ingresos brutos, pagadas por la empresa, más los intereses a tasa activa hasta el efectivo pago.

2.- Imponer las costas a la parte demandada (cf. art. 68 del CPCyC por reenvío del art. 78 de la Ley 1305).

3.- Diferir la regulación de honorarios para el momento de contar con pautas para ello.

4.- Registrar, **notificar electrónicamente** y, oportunamente, archivar.

Dr. José C. Pusterla - Juez