

## **RESOLUCIÓN N° 2/2005 (C.A.)**

Visto el Expediente C.M. N° 299/2002 mediante el cual la firma Y.P.F. S.A. - absorbente de Astra Cía. Argentina de Petróleo S.A.-, acciona contra la Resolución N° 747/2001 del Fisco de la Provincia de Buenos Aires; y

### **CONSIDERANDO:**

Que se dan en autos los recaudos exigidos para habilitar el tratamiento del caso concreto conforme lo prevé el artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral.

Que el período que comprende el ajuste de ingresos imposables corresponde a los años 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999, correspondientes a ejercicios fiscales en los que la responsabilidad fiscal recaía en la firma ASTRA C.A.P.S.A., empresa ésta que fuera absorbida mediante fusión por YPF S.A. en los términos del artículo 82 y concordantes de la Ley de Sociedades.

Que de conformidad al artículo 83 de la Ley de Sociedades, Y.P.F. S.A. al adquirir la titularidad de los derechos y obligaciones de ASTRA C.A.P.S.A., actúa en el marco de los derechos y obligaciones asumidos a su nombre a los fines de las presentes actuaciones.

Que la actividad desarrollada por el contribuyente es la de productor de petróleo crudo y gas natural, comercializando sus productos, en su gran mayoría, a través de “propuestas de compras” emitidas por sus compradores.

Que la empresa entiende que previo al despacho de la mercadería no se trasmite la propiedad del producto, en función de lo cual distribuye la base imponible de acuerdo a lo establecido por el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral.

Que el Fisco de la Provincia de Buenos Aires practicó un ajuste en relación a los montos declarados por entender que la actividad de la empresa se encuentra comprendida en el régimen general del Convenio Multilateral –artículo 2º-, produciendo de este modo un cambio en el criterio que venía aplicando el contribuyente.

Que la accionante solicita la intervención de esta Comisión Arbitral, expresando que la determinación resulta improcedente en virtud de que no es correcto considerar que las propuestas de compras que le efectúan algunos de sus compradores, conforman un acuerdo de voluntades para concluir que el petróleo sale vendido antes de ser despachado, tal como lo entiende el Fisco, desde el momento que la venta se ve exteriorizada luego de la entrega del producto en jurisdicción del comprador, perfeccionándose la misma

una vez cumplido todos y cada uno de los procesos previstos, esencialmente el referido a la transferencia de la propiedad del crudo, momento a partir del cual se está en condiciones de facturar.

Que además, en la jurisdicción de origen, previo al despacho, no se trasmite la propiedad del producto ni se recibió el precio, el que no pudo ser fijado, al ser el productor el que saca el bien por su cuenta y riesgo, entregándolo y transfiriendo su propiedad en la jurisdicción del comprador, conociéndose en ese momento el tipo de producto entregado y en función de ello se determina su precio, siendo en el punto de entrega en donde se realiza por un tercero los controles para la emisión de los certificados que indican la calidad y volumen de petróleo que se transfiere.

Que la compañía transportista que gestiona el sistema de Oleoductos entregará el crudo a quien el cargador indique, siendo las alternativas comerciales la de venta a alguna de las dos refinerías al oeste de Bahía Blanca o a otro cliente, operándose en este caso desde la terminal portuaria de almacenaje y embarque ubicada en Puerto Rosales, que es el lugar donde se almacena el petróleo sin indicación de destino.

Que asimismo, sostiene que el precio del petróleo entregado surge de un cálculo que tiene como base el valor promedio del Wester Texas Intermediate Crude Oil (WTI), resultante de considerar la cotización efectiva del día de la entrega y de los dos días anteriores y posteriores a esa fecha, de manera que el precio cierto de la operación sólo se conocerá con posterioridad a la fecha de entrega.

Que la facturación del petróleo crudo se realiza sobre las mediciones de la cantidad efectivamente entregada al adquirente, medición que es realizada por un tercero designado entre ambas partes.

Que a la fecha de despacho del petróleo crudo desde la jurisdicción productora, faltan determinar la cantidad definitiva a facturar y el precio del producto, hechos que recién pueden ser conocidos a partir de la fecha de entrega.

Que lo mismo sucede cuando la operatoria se instrumenta sobre la base de cartas de ofertas como las que obran en las actuaciones, no siendo posible sostener que para tales casos se esté frente a la venta de un producto localizado en la jurisdicción de origen, sino que se trata de promesas de venta o de compra, que se efectivizan una vez entregado el producto.

Que sostiene, que el concepto de venta surge del derecho común -artículos 1323 y concordantes del Código Civil y arts. 450 y concordantes del Código de Comercio- cuyas disposiciones establecen el cumplimiento de requisitos ineludibles para que ello se produzca: el acuerdo de voluntades, la transmisión de la propiedad y el pago de un precio cierto, sin los cuales no podrá existir venta propiamente dicha, y en este caso, tanto la transmisión de la propiedad del petróleo

como su pago se producen luego de realizada la entrega del bien fuera de la jurisdicción productora.

Que el artículo 161 del Código Fiscal de la Provincia no establece un concepto de venta como lo indica la resolución determinativa N° 767/2001, sino que da precisiones acerca de cuando se deben computar como devengados los ingresos provenientes de las ventas, vale decir se hace alusión al momento en que dichos ingresos deben empezar a computarse a los fines del Impuesto.

Que por su parte, el Fisco de la Provincia de Buenos Aires justifica la determinación practicada sosteniendo que como principio general, no discrepa con la hipótesis condicionante que habilita la aplicación de la norma especial del artículo 13 del Convenio Multilateral, desde el momento que la finalidad perseguida por dicha norma es la de proteger a las jurisdicciones productoras, en la medida que se cumplieren los recaudos y condiciones que la misma exige.

Que es un elemento esencial para la aplicación del artículo 13, la verificación del cumplimiento de los tres requisitos que prevé la norma: 1) que el bien sea despachado por el propio productor; 2) sin facturar y 3) que su venta se efectúe fuera de la jurisdicción productora, siendo los puntos 1) y 3) los más importantes ya que la factura es un elemento de forma que va a reflejar una operación, independientemente de cuando ésta se haya producido.

Que existe una cuestión básica y esencial que es el respeto a la legalidad. No se puede forzar la interpretación del Convenio Multilateral desvirtuando una Ley de fondo como lo son el Código Civil o el Código de Comercio. No es posible cambiar el concepto definido por el artículo 1323 del Código Civil que establece que: “Habrá compra y venta cuando una de las partes se obligue a transferir a la otra la propiedad de una cosa y ésta se obligue a recibir y pagar por ella un precio cierto en dinero”. Al aceptarse la promesa dentro de las 48 horas una parte está obligada a transmitir y la otra a recibir y a pagar un precio en dinero, por lo que se subsumen obligaciones de dar, se da una cosa y se entrega dinero a cambio de ella, pero la tradición no perfecciona el contrato de compraventa que es perfeccionado con el acuerdo de voluntades.

Que manifiesta el Fisco de Buenos Aires, que si bien la instrumentación original de la operación es mediante una “oferta de compra aceptada” dicho documento ratifica las afirmaciones que respaldan el derecho de la jurisdicción, desde el momento que cuando el producto salió de la jurisdicción productora ya salió vendido, hecho que la propia firma ratifica a través de documentos tales como lo es el texto de la Oferta de Compra de Crudo obrante en expediente administrativo— fojas 874 – en el que se deja indicado que “...esta oferta se considerará tácitamente aceptada en su totalidad por Uds. si dentro de las 48 horas hábiles de recibida no manifestaran oposición por escrito a los términos de la misma...”, y a posteriori lo que se produce es la entrega de los bienes y no actos de oposición al documento.

Que asimismo, de conformidad a las disposiciones del Código Civil –artículo 1323- no es necesaria la tradición de la cosa para que se perfeccione una compraventa, sino que la misma existe cuando una de las partes se obliga a transferir a la otra la propiedad de una cosa y ésta se obliga a recibirla y a pagar por ella un precio cierto en dinero, por lo que resulta poco razonable considerar que no son contratos los complejos acuerdos de compra de petróleo crudo obrantes en el expediente y las copias de otras documentaciones tal como la nota N° 2 a los estados contables, Criterios de Valuación y Exposición, punto j), en el cual se deja sentado que: “Los ingresos por explotación de yacimientos, se reconocen en base a la producción de petróleo de los Yacimientos en que la sociedad participa... debido a que aproximadamente la totalidad de la producción se encuentra comprometida por contratos existentes”.

Que la expresión de tales términos en un documento como el Balance de Estados Patrimoniales y la consideración de los hechos que justifican la proyección que tuvo la misma en el ejercicio que analizan, expresa claramente que la colocación de la producción estuvo comprometida por contratos realizados con anterioridad.

Que, resulta evidente que las ofertas de compra aceptadas son contratos de compraventa, desde el momento que se cumplen todas sus características -bilateral, consensual, no formal, oneroso, conmutativo- y además existe acuerdo de voluntades por cuanto una parte se obliga a entregar una cosa cierta determinable y la otra se obliga a pagar un precio cierto determinado, y que el contrato de compraventa tal como lo determina el Código Civil es consensual y no real. Sólo depende del acuerdo de voluntades para perfeccionarse y no de la transmisión de la cosa o del pago del precio y estas últimas son las obligaciones asumidas por las partes.

Que no se puede confundir “precio cierto determinable” con “precio incierto” y tampoco se puede confundir “objeto cuantificable” con “objeto indefinido”, y que existió acuerdo de voluntades entre las partes para obligarse a entregar una cosa determinada a cambio de un precio cierto determinable, existiendo en consecuencia jurídicamente una compraventa, un contrato consensual tácito.

Que por otra parte la recurrente pretende soslayar la correcta configuración de una compraventa, definiendo equivocadamente como requisitos esenciales de ésta al acuerdo de voluntades, la transmisión de la propiedad y el pago de un precio cierto, intentando confundir la ejecución de la obligación con la obligación misma.

Que ampliando los conceptos vertidos en la presentación al descargo, en la reunión de debate de estas actuaciones, la jurisdicción deja sentado, entre diferentes consideraciones, que independientemente de la autonomía del Derecho Fiscal no se puede desvirtuar la legislación de fondo –Código Civil- en cuanto a la interpretación que corresponde asignar a la compraventa, resaltando que tanto la cantidad como el precio del petróleo, conceptos cuestionados por la

recurrente para sostener que no existe compraventa, están determinados en los propios instrumentos – oferta de compra de crudo obrante en autos, de ESSO S.A.P.A. a ASTRA C.A.P.S.A. - y que dicho instrumento expresa en una de sus cláusulas que “esta oferta junto con el anexo de medición y control de calidad se considera tácitamente aceptada si dentro de las 48 hs. de recibida no manifiesta oposición por escrito a los términos de la misma”.

Que las ofertas de compra prevén distintas disposiciones respecto del lugar donde se debe entregar el petróleo, de la transferencia del título y del riesgo que constituyen los compromisos asumidos por las partes, tanto el riesgo por mantenimiento como por entrega de la cosa, se pacta el caso fortuito y la fuerza mayor para la rescisión del contrato, la mora y los incumplimientos, entre otros, que responden a diferentes situaciones que tratan tanto el Código Civil como el de Comercio, bajo la figura del contrato de compraventa.

Que también la Provincia de Buenos Aires hace notar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto de YPF S.A. c/Santa Cruz; SHELL C.A.P.S.A. c/Neuquén y TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR c/Santa Cruz, se expide emitiendo su fallo frente a la posición que sostenían las Provincias productoras al pretender gravar con el impuesto de Sellos instrumentos similares a los aquí analizados y sostener que los mismos eran verdaderos contratos de compraventa. La Corte Suprema falla diciendo que no procede la aplicación del impuesto porque no hay instrumento, pero no porque se desconozca la realidad económica.

Que hay una realidad económica que estará gravada por los impuestos que correspondan y cuando las provincias productoras pretenden gravar la realidad económica con Sellos están reconociendo una compraventa. Se señala en consecuencia que en este caso, se estaría violando la teoría de los actos propios tanto por la empresa como por las jurisdicciones productoras, ya que la empresa reconoce que hay contratos en el expediente y luego lo niega y las jurisdicciones productoras ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostienen que hay compraventa para gravar con el impuesto de Sellos y en las presentes actuaciones se sostiene que no hay compraventa.

Que asimismo, la Provincia de Buenos Aires hace notar que determinados considerandos de dos Decretos del año 1998, de la Provincia de Neuquén, prueban de que la Jurisdicción está reconociendo la existencia de contratos de compraventa, al sustentar como fundamento para el dictado de estas normas, cuyo propósito es el de tener en cuenta el interés económico general para la jurisdicción a efectos de que se sigan realizando inversiones hidrocarbúferas, el de reconocer que “las empresas han recurrido a la formalidad de contratación por correspondencia considerando que las mismas no configuran formas instrumentales gravadas, lo que no es aceptado por el Estado Provincial y ha originado controversias que se han prolongado en el tiempo ...”.

Que en razón de lo señalado se sostiene que queda claro que la jurisdicción reconoce la existencia del contrato de compraventa.

Que finalmente la Provincia de Buenos Aires expresa que conforme las diferentes consideraciones y fundamentos expuestos acerca de la procedencia de aplicación del criterio que se sustenta en la Resolución Determinativa N° 747/2001, corresponde desestimar la presentación de Y.P.F. S.A., declarando en la especie aplicable el régimen general del Convenio Multilateral, en cuanto fuera materia de discrepancia en estas actuaciones.

Que al respecto las Jurisdicciones de Tierra del Fuego, Neuquén, Santa Cruz y Entre Ríos intervienen expresando sus puntos de vista, destacando, entre otras cosas, que la jurisdicción determinante conocía los antecedentes Wintershall y Tecpetrol sobre situaciones similares resueltas por los Organismos del Convenio Multilateral, no obstante lo cual practicó la determinación con criterio diferente.

Que asimismo, manifiestan que la Provincia de Buenos Aires debió haber cumplido con las disposiciones de la Resolución General N° 62/95 de la Comisión Arbitral, notificando el inicio de la inspección a los restantes Fiscos lo que garantiza el derecho de defensa de los mismos de controvertir las determinaciones en el seno de la Comisión con el derecho pleno de voz y voto.

Que la defensa de la Provincia de Buenos Aires parte del supuesto que se da por consentido que la interpretación del primer párrafo del artículo 13 tiene un carácter restrictivo, mientras que los antecedentes de casos similares muestran que la Comisión Plenaria ha interpretado en un sentido amplio la aplicación de este artículo, ya que es un régimen medular que garantiza el equilibrio en la distribución de la base imponible.

Que la interpretación literal que se hace a la mención “sin facturar es igual a sin vender” no es compartida en forma absoluta por la doctrina, siendo necesario tener en cuenta que el Convenio Multilateral debe ser interpretado de manera armoniosa entre las normas que establecen regímenes especiales y el general, siendo de aplicación el régimen especial antes que el general en casos de dudas sobre su aplicación.

Que en cuanto a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia del Impuesto de Sellos, tampoco procede tener en cuenta lo mencionado por la Jurisdicción determinante, al ser éste un gravamen totalmente diferente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos y además en los casos tratados la cuestión de fondo estuvo referida a un problema de instrumentación para establecer la procedencia del impuesto de Sellos.

Que la representación del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires comparte la posición del Fisco de la Provincia de Buenos Aires, entendiendo que son muy claras las

situaciones que se mencionan respecto de la existencia de un contrato de compraventa.

Que por su parte, la representación de La Rioja entiende que para los períodos en que se determine que hubo contrato de compraventa se debe atribuir la base imponible por el artículo 2° y en los períodos en que no hubo contrato se aplique el artículo 13 del Convenio Multilateral.

Que asimismo procede dejar aclarado que frente a la particularidad de las cuestiones a considerar en estas actuaciones, el expediente fue sometido a dictamen de los tres Asesores, interpretando dos de ellos que resultaban aplicables las disposiciones del régimen del artículo 2° del Convenio Multilateral, en tanto que el otro Asesor sostiene la posición de que corresponde distribuir los ingresos por aplicación del régimen del primer párrafo del artículo 13 de la norma indicada.

Que en base a las circunstancias fácticas y las condiciones que dan cuenta los antecedentes que presenta el caso, procede que esta Comisión se expida resolviendo si el petróleo crudo que comercializa la firma Y.P.F. S.A., sale vendido o sin vender de la jurisdicción productora y para el caso qué disposición del Convenio Multilateral resulta aplicable.

Que luego del extenso debate producido, esta Comisión Arbitral concluye por mayoría de sus miembros que el petróleo crudo salió de la Jurisdicción productora “sin vender”, procediendo la aplicación del primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral. La posición mayoritaria es fundamentada en razón de que existen diferentes hechos que permiten sustentar que el petróleo salió sin venderse de la Jurisdicción productora.

Que la transferencia de título y riesgo o propiedad del crudo, en todos los casos se produce en los puntos de entrega.

Que tanto la calidad como el volumen se conocen luego de emitirse el certificado de entrega y la facturación se produce con posterioridad a ello determinándose el precio – estipulado en el marco de un valor testigo en la propuesta de compra - mediante un promedio del valor de cotización del tipo de petróleo entregado, surgiendo en consecuencia que el producto sale sin haberse producido la tradición de la cosa y sin facturar, requisitos básicos para que proceda la aplicación del régimen especial aquí debatido.

Que las Ofertas de Compra son manifestaciones unilaterales o pretensiones de adquisición sin llegar a conformar actos instrumentados o constituirse en contratos de compraventa.

Que se han producido los correspondientes dictámenes de las Asesorías.

Por ello,

# LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

## RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Hacer lugar a la acción interpuesta por la firma Y.P.F. S.A. contra la Resolución Determinativa N° 747/2001 del Fisco de la Provincia de Buenos Aires, Expediente C. M. N° 299/2002, por los motivos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) - Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás jurisdicciones adheridas.

**LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO**

**DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE**