

RESOLUCIÓN N° 52/2005 (C.A.)

Visto el Expte. CM. N° 472/2004 PETROLERA ENTRE LOMAS S.A. c/Provincia de Buenos Aires, iniciado a raíz de Resolución Determinativa N° 539/2004 del Fisco de esa Jurisdicción; y

CONSIDERANDO:

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

Que la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires en el acto que se impugna determinó obligaciones fiscales a la empresa por el ejercicio de su actividad de producción de petróleo, respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, estableciendo diferencias a favor del fisco.

Que la empresa, a efectos de tributar el gravamen y respecto de su actividad principal - producción de petróleo- aplica las disposiciones del artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, atribuyendo a la jurisdicción productora el ochenta y cinco por ciento (85%) de los ingresos y el quince por ciento (15%) a las jurisdicciones comercializadoras (Provincia de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires) conforme al Régimen General del artículo 2° del Convenio Multilateral.

Que el Fisco consideró que el régimen del art. 13 del Convenio Multilateral es de aplicación únicamente en los casos y condiciones allí establecidas, a saber: a) que el despacho de los productos sea efectuado por el productor, b) sin facturar y c) para su venta fuera de la jurisdicción productora.

Que a criterio del Fisco, existe documentación que responde a una propuesta de compra, de la cual emerge a las claras el acuerdo de voluntades para efectuar la compra y venta de petróleo, donde se detalla el producto vendido y el precio, además de otras condiciones de la operación con la respectiva vigencia, entendiéndose pues, que el producto se encuentra vendido antes de su despacho de manera que no se cumple con el requisito c) mencionado anteriormente.

Que los argumentos expuestos por la firma son los siguientes:

- Informa sobre la operatoria, a saber:

- a) Las operaciones se efectúan mediante ofertas de compra emitidas por el comprador, las cuales fueron aceptadas con la entrega del crudo objeto del contrato.
- b) El precio no estaba determinado sino que era determinable (en función a la variabilidad que tiene la fórmula para su cálculo).

c) En el punto de entrega del producto se realizaban las mediciones de la calidad del crudo a los efectos de determinar el volumen de entrega en cada oportunidad, y

d) La titularidad del producto es transferida en el punto de entrega convenido entre las partes (en todos los casos ubicado en la Provincia de Buenos Aires).

- Recién cumplido todos y cada uno de los elementos citados de la modalidad contractual, y en especial el del inciso d), la empresa se encuentra en condiciones de facturar y así lo hace una vez que el producto ha sido entregado.

- El perfeccionamiento de la venta ocurre en la oportunidad en que el hidrocarburo es transferido al comprador, deslindando su responsabilidad el vendedor sólo en ese momento, de manera que antes no hay compraventa ya que no se ha dado la tradición de la cosa para que la misma se efectivice de conformidad con lo dispuesto por el derecho común (art. 2601 y concordantes del Código Civil).

- El proceso productivo del hidrocarburo objeto de estas actuaciones sólo puede llegar a ser conocido al momento y en el punto en que se verifica la entrega y no antes, no existiendo un producto “vendido” al momento de la oferta y/o su aceptación ya que el mismo carece de sus elementos esenciales: el precio no es fijado sino luego de la entrega, determinándose también en esa oportunidad la calidad del producto, al igual que la transferencia del título y propiedad del crudo.

- Por otro lado, la firma transporta el hidrocarburo desde el lugar de extracción hasta la terminal ubicada en la jurisdicción bonaerense, a cuyo efecto contrata el transporte, por un lado y, por otro, el almacenamiento del producto a vender hasta tanto se cumplan las modalidades establecidas para la venta acordada con el comprador, a fin de que en oportunidad en que concluyen los acuerdos para cada venta, el hidrocarburo es cargado y entregado al comprador en el barco nominado por él, según está previsto en las ofertas correspondientes al período fiscal en cuestión.

- Avalando su posición se cita que el propio Fisco entiende que los ingresos brutos se han devengado en el caso de ventas de bienes distintos a los inmuebles, incluyendo las ventas efectuadas a través de círculos de ahorro para fines determinados, en las siguientes oportunidades: a) desde el momento de la aceptación de la adjudicación; b) de la facturación; c) de entrega del bien o acto equivalente, el que fuera anterior -Artículo 161 del Código Fiscal-.

- De acuerdo con lo expresado, surge palmariamente que el primero de los actos que acaece es la “entrega” del bien en el lugar convenido por las partes y, posteriormente, se verifica la “facturación” conforme se ha acordado en los respectivos contratos de compraventa. El

supuesto de la “aceptación de la adjudicación” no es aplicable en la especie a la operación comercial implementada a los efectos de la venta de la producción de hidrocarburos de su propiedad.

- Conforme a lo previsto en el segundo párrafo inc b) del artículo 161 del Código Fiscal, se determina que el hecho imponible nace con la entrega de la cosa o con la emisión de la factura, lo que fuere anterior, por lo que, en consecuencia, la venta se encuentra definida con una concepción más amplia que la que se da en el campo del derecho privado. Así, se considera su existencia en los casos de transferencia a título oneroso entre personas de existencia ideal o visible, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole siempre que importe la transmisión del dominio de cosas muebles.

- Siendo ello así, la conducta seguida se ajusta en un todo a lo previsto en el artículo 13 del Convenio Multilateral, toda vez que el producto comercializado es despachado por la propia productora sin haber sido vendido y no es facturado sino después de su entrega al productor en el lugar previamente convenido, debiendo el producto ajustarse a cierta calidad.

- Esta posición fue avalada por la Resolución N° 2/2000 de la Comisión Arbitral al establecer que el “petróleo o gas natural que se extrae en una jurisdicción y se remite fuera de la misma para su venta en el estado en que se encuentra (sin facturar o sin vender), se aplica el artículo 13, primer párrafo del Convenio Multilateral”.

- En el caso de las operaciones efectuadas, venta y entrega se perfeccionan en el mismo acto, por lo que la afirmación que realiza la Dirección en el sentido que el producto salió vendido de la jurisdicción productora pero que su entrega se verifica en la Provincia de Buenos Aires, no se ajusta a la realidad.

- Si para el perfeccionamiento de la venta es determinante el acuerdo de voluntades entre el comprador y el vendedor (concertación de la operación), es dable destacar que el lugar de concertación es, en todos los casos, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y a dicha jurisdicción deberían asignarse las ventas.

- Una cosa es el hecho imponible y otra cosa es su nacimiento. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos grava el desarrollo de una actividad a título oneroso, por parte de determinados sujetos, dentro del territorio: ese es el hecho imponible, pero su nacimiento se verifica cuando se devengue el ingreso, es decir (en la venta de bienes) en el momento de la entrega del hidrocarburo o su facturación, el que sea anterior, por lo tanto, el hecho imponible se configura o nace cuando se devengue el ingreso.

- Mientras no exista un ingreso devengado, no hay base imponible aplicable para el

impuesto y por lo tanto, no hay base imponible a distribuir a través del Convenio Multilateral.

- En resumen y tal como lo dispone el artículo 13 del Convenio Multilateral, en el caso se verifican las tres condiciones exigidas por la norma citada al momento del despacho del hidrocarburo producido por la firma: a) es efectuada por la empresa; b) el producto sale de la jurisdicción sin facturar y c) es transportado por la empresa para su venta fuera de la jurisdicción productora.

- Un caso análogo al presente ha sido resuelto por la Comisión Arbitral según Resolución N° 18/2001 del 20.09.01 -Tecpetrol SA c/Provincia de Buenos Aires-, donde se resolvió que no cabría apartarse del artículo 13 del Convenio Multilateral para la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por lo que se hizo lugar a la acción interpuesta. Dicha resolución fue ratificada por la Comisión Plenaria según Resolución N° 2/2002 del 21.03.02 considerando que no se había probado que la venta de los productos se hubiera producido antes de su despacho fuera de la jurisdicción productora.

Que el Fisco expresa que la controversia se centra en dilucidar si al momento del despacho, el producto se encontraba vendido con anterioridad a su salida de la jurisdicción productora.

Que para ello fundamenta su posición en las siguientes consideraciones:

- La cuestión fundamental es la verificación del estricto cumplimiento de los tres requisitos que prevé la norma: 1. despachado por el propio productor, 2. sin facturar, 3. para su venta fuera de la jurisdicción. Si se cumple con los tres requisitos no hay ninguna duda que corresponde la aplicación del artículo 13, pero si falta alguno de ellos el artículo 13 no se aplica.

- La Provincia de Buenos Aires no está en contra del espíritu del artículo 13 pero entiende que se está frente a un problema de prueba: la clave es si se vendió o no se vendió antes de la salida de la jurisdicción productora y, en este sentido, el Fisco ha aportado una buena cantidad de elementos que demuestran que sin lugar a dudas el producto está vendido antes de que salga de la Provincia. En contraposición a lo expuesto por la firma, las pruebas son contundentes sobre la operatoria general y avalan el proceder de la Provincia, ya que los contratos resultan ser elementos incontrastables e irrefutables y obviamente los contratos son de compraventa.

- Existe una cuestión básica y esencial, que consiste en el respeto a la legalidad. No es posible forzar la interpretación del Convenio Multilateral desvirtuando, además, una ley de fondo (Código Civil o Código de Comercio). No es posible cambiar el concepto definido por el art. 1323 del Código Civil o por el art.450 del Código de Comercio.

- En tal sentido, el art. 1323 del Código Civil dice: “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 recibirla y a 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, no existiendo dudas que el precio es cierto en dinero (ya que existe una metodología clara y expresa de determinación aunque se facture después).

- La modalidad contractual asumida implica una típica compraventa, que conforme al régimen jurídico se caracteriza por ser un contrato consensual, y está formalizada desde el momento en el que las partes han manifestado recíprocamente su consentimiento por lo que corresponde expresamente establecer las formulas existentes en las propuestas (de compra) “ ... cuando la empresa coloca los barriles de crudo en un transporte y los envía a algún lugar es porque la venta se formalizó. No resultaría lógico enviarle barriles de crudo a alguien para que cuando lleguen se intente seducirlo para que los compre. La realidad económica indica que se les envía el producto porque ya lo ha comprado”.

- La manifestación de que la empresa es la propietaria hasta tanto se efectúe la tradición de la cosa no es cierta por cuanto ello es un “efecto de la compraventa ya realizada” y “no un requisito de su existencia”. El contrato es consensual, es decir, sólo depende del acuerdo de voluntades para perfeccionarse, y no de la transmisión de la cosa o el pago del precio, ya que éstas son obligaciones asumidas por las partes. El hecho de transformar en real un contrato consensual, es algo que ni siquiera puede discutirse, porque hace a la esencialidad de este contrato.

- Es absurdo pensar que no son contratos los complejos acuerdos de compraventa de petróleo crudo, con precisas cláusulas para cuantificar y medir el producto enviado, así como para la determinación del precio, con estrictas obligaciones de notificación en caso de incumplimiento, cesiones, sometimientos a arbitraje, con normas de confidencialidad y ética.

- En los contratos claramente se enuncian: comprador y vendedor, objeto, transferencia de título y riesgo, precio de venta, cálculo de precio WTI, facturación/forma de pago, rescisión, arbitraje, cláusulas complementarias, constitución de domicilio, condiciones de aceptación. No sólo no falta ningún elemento esencial, sino que la reglamentación excede la regulación de un simple contrato de compraventa, cumpliendo absoluta y sobradamente con todos sus caracteres (bilateral, consensual, no formal, oneroso y conmutativo) y elementos (ya que hay acuerdo de voluntades y una parte se ha obligado a entregar una cosa cierta determinable y la otra se ha obligado a pagar un precio cierto determinable).

- No se puede confundir un contrato de compraventa (por más que tenga una modalidad específica de acuerdo a la operatoria comercial) con otra cosa, porque si faltara alguno de sus

elementos, el contrato sería nulo, o si sus elementos fueran distintos se estaría frente a un contrato diferente, y es obvio que es lo que es.

- El precedente citado (Resolución N° 18/01 CA) no ha tenido en cuenta los conceptos expuestos, por lo que amen de resolver de manera inadecuada el caso concreto, dicho precedente no puede limitar la amplitud de debate que requiere el tema bajo análisis.

Que la Provincia de Buenos Aires expresa que conforme a las diferentes consideraciones y fundamentos expuestos acerca de la procedencia de aplicación del criterio que se sustenta en la resolución determinativa, corresponde desestimar la presentación de la firma recurrente, declarando en la especie aplicable el Régimen General del Convenio Multilateral.

Que tanto la jurisdicción de Buenos Aires y la de Neuquén reiteran para el caso, todos y cada uno de los argumentos expuestos con motivo de tratarse los casos Y.P.F. S.A. c/Provincia de Buenos Aires, Petrolera Patagónica S.A. c/Provincia de Buenos Aires, Petrolera Pérez Companc S.A. c/Provincia de Buenos Aires y Pecom Energía S.A. c/Provincia de Buenos Aires.

Que en aquella oportunidad, la Provincia de Neuquén destacó, entre otras cosas, que la jurisdicción determinante conocía los antecedentes de los casos en que estuvieron involucradas las firmas 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, manifiesta 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 al permitirles controvertir las determinaciones y actuar en el seno de la Comisión con el derecho pleno de voz y voto.

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 en base a las circunstancias fácticas y las condiciones que dan cuenta los antecedentes que presenta el caso, procede que esta Comisión Arbitral se expida resolviendo si el petróleo crudo que comercializa la firma Petrolera Entre Lomas SA, sale vendido o sin vender de la jurisdicción productora y para el caso, se especifique la disposición del Convenio Multilateral que resulta aplicable.

Que esta Comisión Arbitral conviene por mayoría de sus miembros, en adherir a las conclusiones a que se arribara en los casos Y.P.F. S.A. c/Provincia de Buenos Aires, Petrolera

Patagónica S.A. c/Provincia de Buenos Aires, Petrolera Pérez Companc S.A. c/Provincia de Buenos Aires y Pecom Energía S.A. c/Provincia de Buenos Aires, es decir, considerar que el petróleo crudo salió de la jurisdicción productora “sin vender”, procediendo la aplicación del primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.

Que lo antes resuelto, se fundamenta en razón de diferentes hechos que permiten sustentar que el petróleo salió sin vender de la jurisdicción productora, a saber: que la transferencia del 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 es posterior a ello determinándose el precio -estipulado en el marco de un valor testigo en la propuesta de compra- mediante un promedio del valor de la cotización del tipo de petróleo entregado, surgiendo en consecuencia que el producto sale sin haberse producido la tradición de la cosa y sin facturar. Estos son requisitos básicos para que proceda la aplicación del régimen especial aquí debatido, destacándose 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 ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Hacer lugar a la acción interpuesta por la firma PETROLERA ENTRE LOMAS S.A. contra la Resolución Determinativa N° 539/2004 del Fisco de la Provincia de Buenos Aires, por los motivos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º) - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE