

RESOLUCIÓN N° 5/2005 (C.A.)

Visto el Expediente C.M. N° 374/2003 mediante el cual la firma Pecom Energía S.A., continuadora de Petrolera Patagónica S.A., acciona contra la Resolución N° 650-2002 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, provenientes del ajuste de ingresos imposables para los años 1996, 1997 y los meses de enero a mayo de 1998.

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

Que la empresa sostiene 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 la asignación de 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 entiende que la posición adoptada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Buenos Aires no se ajusta a derecho y por lo tanto debe dejarse sin efecto. Del correcto análisis de la realidad económica de la operatoria surge que la modalidad empleada consiste: a) en ofertas de compra emitidas por el comprador a Petrolera Patagónica S.A. (hoy Pecom Energía S.A.) actuando como mandataria; b) el precio no estaba determinado sino que era determinable; c) es en el punto de entrega del producto en donde se realizan las mediciones de la calidad del crudo a los efectos de determinar el volumen de entrega en cada oportunidad; y d) el título del producto es transferido en el punto de entrega convenido (ubicado en la Provincia de Buenos Aires).

Que expresa, el momento en que se perfecciona la venta se produce 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, por lo que queda claro que 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, por lo que antes de ese momento no hay compraventa, por no haberse dado la tradición de la cosa para que la misma se efectivice.

Que continúa, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos grava el ejercicio habitual y a título oneroso de la actividad, que se mide a través del ingreso bruto devengado en un período, situación que se produce con la entrega del bien, es decir que el acto –venta- se perfecciona con la entrega del crudo o su facturación, y mientras ésta no se realice el comprador no adquiere derecho real alguno.

Que alega que su conducta se ajusta a lo previsto en el artículo 13 primer párrafo del Convenio Multilateral, siendo avalada esta posición por la Resolución N° 2/2000 (CA) al establecer que para asignar los ingresos provenientes del “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”, y un caso análogo ha sido recientemente resuelto por la Comisión Arbitral -Resolución N° 18/2001- Tecpetrol S.A. c/ Provincia de Buenos Aires, interpretando que procedía la aplicación del régimen especial del artículo 13 del Convenio Multilateral para la distribución de los ingresos por jurisdicción.

Que tal situación es similar a la que se produce en estas actuaciones desde el momento que el petróleo sale de la provincia productora para su venta a los oferentes, pero sin haber sido facturado -lo que se produce en el momento en que los términos de las ofertas lo disponen- ni vendido -lo que tiene lugar cuando se verifica el traspaso del título y riesgo que se produce con la carga del hidrocarburo en el barco indicado por el comprador-.

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 cumplimenten los recaudos y condiciones que la misma exige.

Que constituye 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, debiendo verificarse los requisitos indicados de manera concurrente y la falta de uno de ellos torna inaplicable el régimen especial de este artículo y para el caso de las actuaciones no se cumple el tercer requisito, por cuanto las “propuestas de compra”, luego de cumplimentadas

determinadas condiciones, exteriorizan el contrato de compra venta y por lo tanto el producto cuando sale fue vendido con anterioridad.

Que si bien la instrumentación original de la operación es mediante una “oferta de compra aceptada” ello no cambia las afirmaciones que respaldan el derecho de la jurisdicción, desde el momento que cuando el producto salió de la jurisdicción productora ya salió vendido.

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, y es poco razonable considerar que no son contratos los complejos acuerdos de compra de petróleo crudo obrantes en el expediente con precisas cláusulas para cuantificar y medir el producto enviado, para la determinación del precio, con estrictas obligaciones de notificación en caso de incumplimiento, cesiones, sometimiento a arbitraje, normas de confidencialidad y ética y otras cláusulas que regulan hasta la mora y la rescisión.

Que, continúa diciendo el Fisco de la Provincia de Buenos Aires, 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 ampliando los conceptos vertidos en la presentación al descargo, en la reunión de debate de estas actuaciones, la jurisdicción destaca, entre diferentes consideraciones, que independientemente de la autonomía del Derecho Fiscal no se puede desvirtuar la legislación de fondo –Código Civil– y que la interpretación que corresponde asignar a la compraventa, es 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-, las que fueron aceptadas con la entrega del crudo objeto del contrato.

Que además, 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 hace notar que la Corte Suprema de Justicia 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 y entre distintas consideraciones que expresa la Provincia de Buenos Aires, hace notar que determinados considerandos de dos Decretos del año 1998 de la Provincia de Neuquén, prueban 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 hidrocarburíferas, 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 Jurisdicción de Provincia de Buenos Aires expresa que conforme las diferentes consideraciones y fundamentos expuestas acerca de la procedencia de aplicación del

criterio que se sustenta en la Resolución Determinativa N° 650/2002, corresponde desestimar la presentación de PECOM ENERGIA 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 sentado 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 2º 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 PECOM ENERGIA 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 producirse 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 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, 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 PECOM ENERGIA S.A. contra la Resolución Determinativa N° 650/2002 del Fisco de la Provincia de Buenos Aires, Expediente C.M. N° 374/2003, 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