

**COMISION ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

BUENOS AIRES, 5 de abril de 2017.

RESOLUCIÓN C.A. N° 24/2017

VISTO:

El Expte. C.M. N° 1390/2016 “Ysur Energía Argentina S.R.L. (antes Apache Energía Argentina SRL) c/ provincia del Neuquén”, por el cual la firma de referencia interpone la acción prevista en el artículo 24, inciso b), del Convenio Multilateral contra la Resolución N° 767/DPR/15, dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia del Neuquén; y,

CONSIDERANDO:

Que la presentación se ha realizado cumplimentando las exigencias legales y reglamentarias en lo que hace a su aspecto formal, motivo por el cual corresponde su tratamiento.

Que la accionante se agravia: i) del cómputo de las regalías hidrocarburíferas como gastos computables y ii) de la atribución de los ingresos por la actividad de “extracción de petróleo crudo y gas natural” a la jurisdicción del Neuquén, conforme al precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición.

Que, sobre el primer punto, afirma que las regalías son un gasto no computable. Alega que del Convenio se desprende, así como se hace con los ingresos provenientes de cada jurisdicción, que lo que se persigue es computar los gastos que sirvan para reflejar la importancia de la actividad realizada en cada jurisdicción y no computar los gastos que no sirvan para ello. Afirma, en este sentido, que la interpretación del inciso d) del art. 3° del C.M. es clara cuando alude a tributos, refiere a la expresión comprensiva de todas las especies tributarias y en esta inteligencia, señala que la regalía reviste la calidad de prestación pecuniaria coactiva que el Estado exige mediante ley del particular que verifica el presupuesto factico de su procedencia, que en el caso, es la extracción de petróleo y gas. Agrega que las mismas, no se originan por el ejercicio de la actividad sino por mandato de la Ley N° 17319 y sus normas complementarias. Que aún en la discrepancia, señala que el contenido de argumentaciones de la propia provincia las equipara en su funcionalidad al costo de la materia prima adquiridas para su industrialización, o al costo de las mercaderías o de las obras o servicios adquiridos para su comercialización (art. 3° incisos a y b del C.M.), ya que no otra cosa son el petróleo crudo y el gas natural que se extraen de la jurisdicción para su posterior industrialización y comercialización. Finalmente, sostiene que no sería razonable ni equitativo que la provincia petrolera por un lado cobre íntegro el importe de las regalías, y, además, compute ese importe como gasto realizado en su jurisdicción. Cita doctrina y jurisprudencia que avalarían su tesis.

Que en cuanto a la aplicación del primer párrafo del art. 13 del C.M., señala que la base imponible que corresponde atribuir a Neuquén es el 85% del precio de venta final obtenido. Niega la existencia de un precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición, como así también la posibilidad de determinarlo, sosteniendo que en el caso concreto no se verificó en Neuquén, en el período reclamado, “un valor

**COMISION ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

oficial o uno representativo del conjunto de operaciones relativas al crudo y gas” publicado por una bolsa, feria o comisión local, que permitan obtener valores de mercado u oficiales del crudo en cuestión. Dice que las alternativas previstas en el artículo 13, primer párrafo, son dos y que el actuar del fisco implica una tercera alternativa no prevista en el Convenio: el organismo fiscal, según la firma, para arribar al “precio ajustado por API” que determinó como precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición, partió de precios promedio de venta en cada mes, y no de los precios reales obtenidos en cada transacción de venta, al que luego le detrajó los gastos efectivamente incurridos desde su despacho en Neuquén hasta el momento de disposición por el adquirente en el lugar de destino. Concluye que el procedimiento de determinación creado por la DPR evidencia que el teórico “precio mayorista” al que arribó el organismo fiscal no resulta de la mera comprobación de transacciones con entrega dentro de la jurisdicción, lo que demuestra su inexistencia y descarta la aplicación de la primera alternativa prevista en el art. 13, primer párrafo, del Convenio. Añade que el crudo de origen neuquino tiene más grados API que los de otros orígenes, por este motivo, los productores neuquinos como es el caso de YSUR, obtienen del sistema de transporte una compensación por la pérdida de calidad del producto cuando se mezcla con todos los crudos que se ingresan al oleoducto. Esta compensación, según la firma, se refleja en el precio en un mayor volumen de crudo vendido. Alega que la DPR no tuvo en cuenta tales consideraciones sobre dicha compensación que la firma vendió e incluyó en el volumen facturado duplicando, en el ajuste efectuado, la base del impuesto.

Que en subsidio solicita la aplicación del Protocolo Adicional. Ofrece prueba documental y hace reserva del caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia del Neuquén afirma que las regalías hidrocarburíferas son gastos computables. Sostiene que si bien las regalías como los tributos revisten la calidad de recursos estatales, las primeras son el fruto del ejercicio de actividades mineras sobre bienes del Estado, mientras que los segundos constituyen exacciones sobre el patrimonio de los particulares fundadas en un poder coercitivo que este ostenta como presupuesto jurídico necesario de todo tributo. Las regalías no configuran un tributo en ninguna de sus manifestaciones: no es un impuesto, no es una tasa ni tampoco es una contribución especial. No hay configuración del “hecho imponible” contenido en un mandato legal como presupuesto fáctico ni acto unilateral del estado que define el nacimiento de la obligación fiscal. Por el contrario, las regalías son una contraprestación pecuniaria, cuya causa fuente es un acuerdo de voluntades plasmado en el contrato de concesión en el que el Estado y el concesionario, a diferencia del vínculo obligacional tributario, revisten calidad de pares. En otros términos, las regalías son la manifestación de un pago obligatorio al Estado por la explotación de los recursos naturales en virtud del dominio originario que este tiene sobre sus bienes, en un contexto de clara bilateralidad y paridad de partes. Contrariamente, los tributos son detracciones patrimoniales unilateralmente impuestas por el Estado consagradas en la ley en función de su poder de imperio. Concluye sobre este punto, que los gastos a computar para la determinación del coeficiente unificado son aquellos que tengan una relación directa y vinculante con la actividad cuyo ejercicio habitual origina la obligación tributaria, categoría en la que se subsumen las regalías hidrocarburíferas. Y, en tal sentido, puntualiza que la relación entre el monto de las regalías pagadas es directamente proporcional al grado de actividad desplegada, por lo cual, a mayor actividad, mayor será el gasto por tales

**COMISION ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

conceptos. Cita jurisprudencia y antecedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que avalarían su proceder.

Que respecto a la aplicación del primer párrafo del artículo 13 del C.M., la provincia del Neuquén señala que la recta aplicación de la citada norma obliga a aplicar, en primer término y como regla general, en los casos de despacho sin facturar de productos primarios para su venta o refinación fuera de la jurisdicción productora, a la atribución a dicha jurisdicción de los ingresos equivalentes al precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición. Que en el caso de que no exista tal precio, a la luz de los propios fines de la norma, el mismo puede ser establecido. Supletoriamente, y en el caso que existan dificultades para establecerlo, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido. Este último supuesto –dice– no se verifica en el caso planteado por Ysur. Que sostiene que mediante un simple mecanismo de deducción de gastos del precio final al cual se vende el producto en la provincia de Buenos Aires (Puerto Rosales), se arriba así al precio mayorista en la jurisdicción de origen, cumpliendo en un todo con el art. 13 C.M. A tal efecto, señala que la inspección procedió a detraer del precio de venta los gastos efectivamente incurridos por la empresa (fletes y almacenaje) desde el lugar de origen hasta su entrega fuera de la jurisdicción, ajustado por grado API. Puntualiza que el grado API determina que un crudo sea más o menos apreciado económicamente y en el caso de Neuquén el crudo tiene una calidad mayor en grados API respecto del crudo en otras jurisdicciones y destaca que el grado API de venta utilizado surge del promedio de los grados API de las facturas de ventas mensuales. Agrega, además, respecto del ajuste grado API, que las solas facturas de venta y notas de crédito, que fueron acompañadas por la firma en las actuaciones administrativas, no demuestran la operación de compensación en mayor cantidad de metros cúbicos de petróleo que la accionante describe. Dichas constancias no constituyen, en si mismas, un elemento probatorio apto para demostrar la compensación que la firma alega; ello, por cuanto del análisis de estos documentos resulta imposible dilucidar si hubo por cada transacción una compensación en volumen de petróleo a su favor.

Que con respecto a la aplicación del Protocolo Adicional solicitada por la contribuyente, señala que la misma no puede prosperar por cuanto no se acredita el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad contenidos en la R.G. N° 3/2007. Acompaña copia del expediente administrativo y pide que se desestime la acción interpuesta por Ysur Energía Argentina SRL.

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está ceñida en determinar: 1) si las regalías hidrocarburíferas, a los fines de la confección del coeficiente de gastos, deben computarse como gasto, como pretende la provincia del Neuquén o, por el contrario, si deben considerarse no computables a esos efectos, como sostiene Ysur Argentina SRL, y 2) si corresponde atribuir los ingresos por la actividad de “extracción de petróleo crudo y gas natural” a la jurisdicción del Neuquén, conforme al precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y lugar de expedición, como pretende la provincia del Neuquén, o si el monto imponible para dicha jurisdicción es el equivalente al 85% del precio de venta final obtenido, como sostiene la accionante.

Que respecto del primer punto controvertido, corresponde destacar en primer lugar, conforme a los varios precedentes en la materia, que la computabilidad de un gasto a los fines de la distribución de la base imponible, lo es en relación a si el mismo

**COMISION ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

mide el grado de actividad desplegado o desarrollado en cada jurisdicción, observándose que, en la situación bajo análisis, el monto pagado en concepto de regalías, al ser proporcional al volumen extraído, se torna un claro cuantificador de la actividad desarrollada por el contribuyente.

Que, asimismo, del artículo 3° del Convenio Multilateral surge que si un gasto no está expresamente nominado en ninguna de las dos categorías que menciona –gastos computables y gastos no computables–, debe considerarse computable. Ello, por cuanto los primeros se citan a título enunciativo –“así se computarán”– mientras que los segundos se mencionan en forma taxativa –“no se computarán”–, es decir que mientras se utiliza la forma imperativa para estos últimos, se recurre a una forma indicativa para los computables.

Que, en consecuencia, al no estar las regalías hidrocarburíferas expresamente enunciadas como gastos no computables, corresponde integrarlas para determinar el coeficiente de atribución a los efectos del Convenio Multilateral.

Que respecto del segundo punto controvertido, el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, en su parte pertinente, reza: “... *el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al ochenta y cinco por ciento (85%) del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo 2°*”.

Que de la citada norma se desprende que existiendo un precio mayorista oficial o corriente en plaza en el lugar de expedición o pudiendo éste ser determinado, el mismo será atribuible a la jurisdicción productora y solo cuando dicho precio no pueda ser determinado será atribuible el 85% del precio de venta obtenido.

Que en el presente caso, a efectos de la determinación del valor referido en el considerando anterior, se deberá tomar el precio de las ventas efectuadas por la empresa productora, detrayendo los gastos posteriores al despacho fuera de la jurisdicción productora, con el correspondiente ajuste por grados API, conforme el criterio establecido por las Resoluciones de la C.A. N° 66/2005 y N° 12/2011.

Que es dable aclarar que dicho precio es equivalente al Valor Boca de Pozo (VBP), incrementado, de corresponder, con los gastos realizados en la jurisdicción productora con carácter previo al despacho.

Que con respecto a la aplicación del Protocolo Adicional solicitada en subsidio por YSUR, el contribuyente no ha acompañado ni cumplimentado los requisitos exigidos por la Resolución General N° 3/2007.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello,

LA COMISIÓN ARBITRAL

**COMISION ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.8.77**

**CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/77
RESUELVE:**

ARTÍCULO 1º.- No hacer lugar a la acción interpuesta por la firma YSUR Energía Argentina S.R.L. (antes Apache Energía Argentina SRL) contra la Resolución N° 767/DPR/15, dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia del Neuquén, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

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

**FERNANDO MAURICIO BIALE
SECRETARIO**

**ROBERTO JOSÉ ARIAS
PRESIDENTE**