

RESOLUCIÓN N° 52/2010 (C.A.)

VISTO el Expediente C.M. N° 793/2008 Y.P.F. S.A. c/Provincia de Tierra del Fuego, por el cual la firma de la referencia interpone la acción prevista en el artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral contra la Resolución N° 3/08 dictada por la Dirección General de Rentas (DBA) de la Provincia de Tierra del Fuego; 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 firma en su escrito inicial se agravia de la pretensión del Fisco, destacando que las regalías hidrocarburíferas impuestas por la Ley 17.319 y normas complementarias no son un gasto computable a los fines del coeficiente del Régimen General de dicho Convenio, a diferencia de lo que pretende Tierra del Fuego.

Que las regalías están claramente mencionadas entre los gastos no computables a que se refiere el tercer párrafo del art. 3° cuando se refiere a "...los tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etc.)".

Que si se quiere, lo están genéricamente en el inc. a) en su referencia al "costo de la materia prima" ya que obviamente el importe de las regalías que obligatoriamente deben pagarse mensualmente al Estado en proporción al valor boca de pozo de los hidrocarburos extraídos en Tierra del Fuego, integra necesariamente el referido costo.

Que si se computaran las regalías como gasto en la jurisdicción, dado que las mismas son ya una proporción del precio (o valor boca de pozo) de los hidrocarburos extraídos, compondrían un concepto superpuesto con el rubro ingresos (ya computados por el art. 2° inc. b. del Convenio Multilateral).

Que la pretensión provincial va en perjuicio de las demás jurisdicciones que no tienen reservas hidrocarburíferas porque disminuye su porción de base en beneficio de las jurisdicciones que sí la tienen.

Que la pretensión provincial importa un evidente cambio de criterio, ya que nunca ninguna jurisdicción ha pretendido que el importe de las regalías sea un gasto computable, y siempre, incluida Tierra del Fuego, han aceptado las declaraciones juradas, liquidaciones y pagos efectuados por la firma en base a un coeficiente que no las computaron como gasto, no registrándose antecedente alguno en la materia.

Que es obvio que a YPF le daría estrictamente lo mismo que se aceptase el criterio pretendido por la Provincia de Tierra del Fuego, siempre que sea también aceptado por todas las demás jurisdicciones, y que se aplique sólo para el futuro, ya que no necesariamente importaría un aumento del tributo a abonar al conjunto de todas las jurisdicciones, sino sólo un cambio de coeficientes y por lo tanto de la porción de base imponible a atribuir a cada una.

Que en el art. 3° del Convenio Multilateral se expresan dos líneas rectoras en la materia: en primer lugar, el principio general de que los gastos que se toman en cuenta para la confección del coeficiente de distribución del Régimen General son los que se originan por el ejercicio de la actividad y, en segundo término, que no deben computarse como gastos a esos fines los tributos nacionales, provinciales y municipales, como tampoco, por razones asimilables, el costo de la materia prima.

Que dice, que se trata de un criterio muy claro, al servicio de la directriz o finalidad general de proporcionar la actividad en la jurisdicción respecto de la actividad general. Criterio que es estricto en el principio general en cuanto a la selección de qué gastos se computan; sólo los gastos soportados en la jurisdicción que se originen por el ejercicio de la actividad gravada. Y que es amplio en cuanto a que los tributos no son computables, con una amplitud enunciativa que, desde luego, y según se acredita, por razones literales y conceptuales, incluye a las regalías hidrocarburíferas establecidas por Ley 17.319.

Que abarca este criterio amplio a todo tributo, por nivel y por especie, siendo claro que se refiere a toda prestación pecuniaria coactiva que el Estado -en cualquiera de sus niveles- ponga a cargo de los particulares que

encuadren en su presupuesto de procedencia, y cuyo pago es consecuencia de la actividad sujeta a imposición.

Que este criterio sigue la línea de todo el Convenio Multilateral en su finalidad de proporcionar a la jurisdicción en su totalidad, de modo que sólo computa los gastos que se originan por el ejercicio de la actividad, en consecuencia de lo cual no se computan los tributos que se paguen a raíz del ejercicio de la actividad, justamente porque éstos surgen de la ley, y no exteriorizan cuantía de actividad en la jurisdicción, sino un factor externo y distorsionante.

Que no hace falta que el texto mencione expresamente a las regalías hidrocarburíferas, ni cabe concluir que esa falta de mención hace que fueran computables porque: a) no se trata de un gasto soportado en la jurisdicción, sino en el orden nacional; b) porque no están involucradas por el principio general en tanto ellas no se originan por el ejercicio de la actividad sino por imperio de la ley nacional; c) porque finalmente están comprendidas en la exclusión contenida en el art. 3° inc. d) en cuanto son una forma de tributo, una prestación pecuniaria coactiva establecida por ley que constituye un recurso para el Estado y d) en el propio concepto de costo de la materia prima.

Que las regalías son un instituto del derecho público que se remonta al Derecho de Indias como gravamen impuesto por el Estado a la actividad de extracción de minerales, por lo que más allá de que se las considere recurso innominado del Estado, impuesto, tasa, contribución, derecho, recargo, canon o regalía, lo cierto es que es un gravamen, un tributo, expresión genérica y amplia, y por lo tanto excluido como gasto computable.

Que expresa que la propia ley de hidrocarburos que es la que fija las regalías de que en definitiva se trata, define a las mismas como tributos que se abonan al Estado.

Que dice que le resulta curioso lo sostenido en la Resolución N° 3/08 del Fisco por cuanto justamente, si en efecto la regalía es el precio que se paga por la disposición de la materia prima petróleo crudo y gas natural de propiedad del Estado, este importe no se computa como gasto por imperio del art. 3° inc. a) del Convenio Multilateral.

Que señala que todos los tributos, incluidas las regalías, tienen un presupuesto de procedencia definido por la ley, de modo que para quien lo verifica nace la obligación tributaria de pagarlo. Nadie paga regalías para poder obtener el derecho de extraer hidrocarburos, sino que el pago es una consecuencia impuesta por la ley al sujeto que los extrae.

Que al exigir la DGR de la Provincia de Tierra del Fuego que YPF compute las regalías abonadas como gasto a los fines de confeccionar el coeficiente unificado con el que tributa a todas las jurisdicciones, claramente está pretendiendo una mayor base imponible para ella, en violación de normas superiores, tales como los arts. 1°, 75 inc 2°, 126 y ccs de la Constitución Nacional, el Convenio Multilateral, la Ley 23.548 y el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.

Que en subsidio, solicita que, en su caso, se apliquen las normas del Protocolo Adicional, puesto que habiendo tributado regularmente, conforme interpretación normal y pacífica del Convenio, nunca controvertida, no habiendo escamoteado ingresos ni obrado de mala fe, ha de ser de estricta aplicación para que los fiscos, que en tal caso, habrían recibido base imponible y tributo de más, resarzan a los que habrían recibido de menos.

Que en su contestación al traslado, la jurisdicción de Tierra del Fuego expresa que el tema de fondo en el presente expediente es, esencialmente, definir cuál es la naturaleza jurídica de las regalías hidrocarburíferas.

Que dice que la regalía no es un impuesto a la minería, sino una compensación. En efecto, como los hidrocarburos son propiedad originaria de los estados provinciales, que los entregan en concesión a las empresas, la extracción de ese mineral produce una merma en los recursos naturales, por lo tanto, la regalía es una compensación a la sociedad por la extracción de un recurso no renovable.

Que la Ley N° 26.197, en su artículo 1° indica que "...los yacimientos de hidrocarburos líquidos y gaseosos situados en el territorio de la República Argentina y en su plataforma continental pertenecen al patrimonio inalienable e imprescriptible del Estado Nacional o de los Estados Provinciales, según el ámbito territorial en que se encuentren".

Que la regalía se configura así como una contraprestación económica debida por la explotación de un

recurso no renovable.

Que el elemento trascendental del tributo es la coerción, pero no por ello resulta nota exclusiva de este instituto, que es creado por la voluntad soberana de cada estado conforme a sus competencias independientemente de la voluntad individual, estableciendo una marcada diferencia con los ingresos de tipo patrimonial como son las regalías hidrocarburíferas.

Que los propios considerandos de la ley nacional expresan, al referirse a la naturaleza de las regalías, que son un sistema destinado a dividir porcentualmente entre el Estado y los concesionarios las utilidades emergentes de la explotación de las áreas concesionadas.

Que las regalías constituyen el pago que recibe el titular de un derecho por haber concedido el uso o el derecho a uso del mismo. La circunstancia de que el acreedor de las regalías sea el Estado Provincial, no altera el concepto, habida cuenta que se trata de un recurso no tributario o, en otros términos, de un ingreso derivado de la cesión o concesión del uso de un derecho.

Que en este sentido, se trata de un concepto referido a la explotación de los recursos naturales no renovables, los cuales se consideran como un bien en stock.

Que la relación entre Estado y particular es diversa según se trate de regalía o impuesto, pues en uno la persona voluntariamente decide pagar la regalía para obtener el derecho a la explotación, mientras que en el otro las personas no pueden sustraerse al pago del impuesto si se verifica o cumple con el hecho imponible previsto en la ley pertinente. La obligación de pago del impuesto no surge de la celebración de un contrato con el Estado, ni de la concesión de una licencia o permiso de explotación, sino del cumplimiento de hecho previsto en la ley tributaria.

Que la regalía no es un tributo y, por lo tanto, en los términos previstos por el Código Fiscal de la Provincia de Tierra del Fuego, las regalías no asumen el carácter de impuestos que resultan no computables para la formación del coeficiente unificado.

Que la jurisdicción en modo alguno se encuentra gravando actos o actividades ocurridos fuera de su ámbito. De hecho, como claramente surge del expediente y se expone en el informe de inspección, se procedió a adicionar el concepto regalías como gasto computable en todas las jurisdicciones productoras de hidrocarburos y se recalculó el nuevo coeficiente unificado para cada una de las provincias.

Que posteriormente se determinó la variación porcentual del coeficiente unificado original respecto del definitivo y dicha variación se trasladó al impuesto, no constatándose por ello una conducta irrazonable ni mucho menos discriminatoria.

Que señala que si del Convenio Multilateral surge que un gasto no está expresamente nominado en la categoría de gastos computables o en la de no computables, debe considerárselo dentro de los primeros y citando doctrina dice: "...ello por cuanto, mientras los primeros se citan a título enunciativo (así, se computarán), los segundos se mencionan en forma taxativa (no se computarán). Es decir que mientras se utiliza la forma imperativa para los no computables, se recurre a una forma indicativa para los computables".

Que como claramente se puede observar de la lectura del artículo 3° del Convenio Multilateral, en donde taxativamente se señalan los conceptos que no se computan como gastos, en ninguno de los seis incisos se contemplan las regalías, con lo cual puede considerarse a las mismas como computables.

Que por lo cual, la regalías hidrocarburíferas al no estar expresamente enunciadas como no computables, son computables como gasto para determinar el coeficiente.

Que en correlación con el artículo 4° del Convenio Multilateral, que define donde un gasto es efectivamente soportado, las regalías están estrechamente vinculadas al nivel de actividad desarrollado, siendo un indicador de la actividad desplegada en la provincia, debiendo ser asignados tales gastos a las jurisdicciones donde efectivamente se soportan, es decir, a la jurisdicción en las cuales se extraen los hidrocarburos por los cuales se pagan las regalías.

Que en cuanto a la manifestación de la firma de que podría tratarse de un costo, el propio artículo 3° del Convenio Multilateral define lo que debe entenderse por costo, estableciendo que se trata de la materia prima principal o todo bien de cualquier naturaleza que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado.

Que para ello cita como antecedente la Resolución (C.A.) N° 18/08, expresando que en este caso la contribuyente tiene una concesión de las áreas adjudicadas, por las cuales paga un derecho de explotación y no como una compra de materias primas.

Que no se trata de ningún cambio de criterio al no existir pronunciamiento alguno en contrario realizado con anterioridad. No hay violación a una norma federal, y por ende, al principio de prelación normativa ya que no existe una modificación al criterio manifestado por la recurrente, en el sentido de que las regalías constituyen un tributo, dado que como se ha demostrado, la regalía no resulta ser un recurso tributario del Estado.

Que no existe por parte del Fisco provincial un desconocimiento o apartamiento de la regulación federal en materia de hidrocarburos, sino antes bien, es la contribuyente, quien ha decidido calcular su coeficiente de gastos en forma discrecional.

Que de acuerdo al procedimiento de fiscalización, no existe afectación a los intereses generales, ni mucho menos particulares, de las otras jurisdicciones, por el hecho de que la Provincia de Tierra del Fuego ejerza su poder impositivo conforme a derecho y de acuerdo con los más recientes pronunciamientos de nuestro Superior Tribunal.

Que respecto a la solicitud de aplicación del Protocolo Adicional manifiesta que no corresponde ya que la contribuyente no ha acreditado la existencia de posiciones contradictorias entre los fiscos, ni tampoco ha demostrado que fue inducida a actuar del modo en que lo hizo.

Que puesta al análisis de esta causa, esta Comisión observa que la materia en conflicto en esta causa es determinar si las regalías hidrocarburíferas, a los fines de la confección del coeficiente de gastos pertinente, no deben computarse como gasto, según la pretensión de YPF o por el contrario, sí deben computarse como tales como lo requiere la Provincia de Tierra del Fuego.

Que el art. 3° del Convenio Multilateral en su inc. c) considera no computables a ciertos tributos; la Ley 17.319 regula las regalías en el Título II, Sección 6ª, Tributos, arts. 56 a 65 y el Decreto N° 1671/69 reglamenta los arts. 59 y 62 de la ley citada.

Que el inciso c) del artículo 3° del Convenio citado luego de hablar de los tributos nacionales, provinciales y municipales, ejemplifica diciendo que tales tributos pueden ser impuestos, tasas, contribuciones, obviamente indicados en sentido lato, por cuanto la norma no precisa ninguna particularidad distintiva de dichos gravámenes.

Que a modo de ejemplo, las “contribuciones” son las “de mejoras”, pero también las “especiales”, listado al que habría que añadir a las “contribuciones” que aún hoy son entendidas como gravámenes o cargas fiscales. Más aún, se alude a los “recargos cambiarios”, figura de dudoso carácter impositivo y a la híbrida e imprecisa institución “derechos”, entendida como gravamen. El párrafo se remata con la palabra “etcétera”, voz que se usa para interrumpir el discurso indicando que se puede sobrentender lo que quedaba por decir, pero que puede deducirse, lo tácito, como son las instituciones que se parecen a las mencionadas, por ejemplo, las regalías.

Que el art. 56 de la Ley 17.319 habla de “régimen fiscal”, y su inciso b) obliga a los permisionarios al pago de “...impuestos u otros tributos... recargos cambiarios...; a las regalías estatuidas por los artículos 21, 59 y 62...”. A su turno, el art. 59 dice que el concesionario de explotación pagará mensualmente al Estado Nacional, en concepto de regalía sobre el producido de los hidrocarburos líquidos extraídos en boca de pozo, un porcentaje del 12 %, que el Poder Ejecutivo podrá reducir hasta el 5 %. El art. 62 contempla que la producción de gas natural tributará mensualmente, en concepto de regalía, el 12 % del valor de los volúmenes extraídos y efectivamente aprovechados.

Que por su parte, el Decreto N° 1671/69 reglamentario de los arts. 59 y 62 de la Ley 17319, en su primer considerando dice textualmente “...regalías que deben tributar los titulares de los derechos sobre los yacimientos...”. Y el tercer considerando expresa “... conferir certeza a la relación que vincula al Estado con los sujetos pasivos de la obligación tributaria aludida”.

Que las regalías en consecuencia, en una acepción amplia, deben entenderse como tributos, cargas o gravámenes establecidos por el Estado, aunque no sean impuestos. Siguiendo ese razonamiento y a los fines del Convenio Multilateral, debería entenderse que las regalías son gastos no computables, según los términos del art. 3° inc. c), “...tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios,

derechos, etcétera)".

Que si las regalías no revisten las características de alguna de las instituciones enunciadas por el inc. c) del art. 3º, tampoco deben computarse ya que no son gastos que provengan del ejercicio propio de la actividad desarrollada por el contribuyente.

Que es ese sentido, cuando el Convenio alude a los gastos que no se computarán presupone que el legislador ha tenido en cuenta que junto a los gastos propios de una unidad productora pueden coexistir otros gastos, que no siempre son representativos del volumen de la actividad desarrollada, por lo que, su asignación a una única jurisdicción, produciría un desvío o distorsión del objetivo tenido en consideración.

Que por ese motivo, a la hora de asignar los gastos del período entre jurisdicciones deben excluirse aquellos que no miden adecuadamente la actividad económica del contribuyente en cada jurisdicción. Sin ir más lejos, el no cómputo del costo de las materias primas y el de las mercaderías en las actividades comerciales, obedece a que lo que se paga por su adquisición no es indicativo del esfuerzo ni da idea del monto, cuantía o relevancia de la actividad desplegada por dicho sujeto.

Que en el caso de que no se considere que se está en presencia de un gaston computable en los términos del art. 3 inciso c) del Convenio Multilateral, se puede pensar que se trata de una erogación que puede asimilarse, utilizando para ello el principio de la realidad económica, a la contraprestación por la adquisición de un bien patrimonial que puede ser comercializado en el mismo estado o sujeto a un proceso industrial para conseguir un nuevo producto.

Que si quien paga la regalía puede disponer de un bien que es propiedad de otro, en este caso el Estado, producto de que se trata de un recurso de la naturaleza no renovable, bien puede decirse que la cesión de derechos que se efectúa mediante dicho pago no es ni más ni menos que similar a una compra venta de bienes, en las cuales, en definitiva, se configura la cesión del derecho de propiedad sobre una cosa, para que, quien la adquiere, pueda disponer de ella.

Que por su parte, en el caso de que la regalía fuera consecuencia de un sistema destinado a dividir porcentualmente las utilidades emergentes de la explotación de las áreas concesionadas entre el Estado y los concesionarios, tal como hace referencia la jurisdicción de Tierra del Fuego, se debe puntualizarse que bajo este supuesto, el pago de utilidades a un tercero que participa de las mismas es precisamente, una utilidad y no un gasto.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello,

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) – Hacer lugar a la acción interpuesta por la firma YPF S.A. contra la Resolución N° 3/08 dictada por la Dirección General de Rentas (DBA) de la Provincia de Tierra del Fuego, de acuerdo a los fundamentos vertidos en los considerandos de la presente.

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

ENRIQUE OMAR PACHECO - PROSECRETARIO

CRA. ALICIA COZZARIN DE EVANGELISTA - PRESIDENTE