

RESOLUCIÓN N° 26/2006 (C.P)

VISTO el Expediente C.M. N° 504/2005, en el cual la firma Y.P.F. S.A. interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 66/2005 dictada por la Comisión Arbitral, y

CONSIDERANDO:

Que el mismo ha sido presentado dentro del término previsto para ello (art. 25 del Convenio Multilateral), por lo que corresponde su tratamiento por parte de la Comisión Plenaria

Que la empresa, plantea el recurso contra dos aspectos de la resolución cuestionada:

a) en cuanto no autoriza la deducción de los gastos de tratamiento en que incurre para el traslado del petróleo crudo que extrae en Río Negro hacia la Provincia de Buenos Aires para su industrialización o venta, y b) en cuanto, no admitida esa deducción, no se dispone la aplicación del Protocolo Adicional ya que el tributo ha sido ingresado a las demás Jurisdicciones.

Que en orden al no descuento de los “gastos de tratamiento”, destaca:

a) Un principio o directiva general para los Regímenes Especiales. El Convenio Multilateral contiene un Régimen General y ocho Especiales, que naturalmente son excepciones a aquél, y como tales, deben interpretarse de modo restrictivo, es decir no pueden extenderse a otras situaciones que las estrictamente previstas.

Los Organismos de aplicación, que deben mantenerse imparciales, objetivos, extraños a todo interés de las Jurisdicciones que integran el sistema, y resolver con máxima especialidad, justamente porque es la principal garantía de subsistencia del sistema, que le viene impuesta a todas las Jurisdicciones por normas superiores del derecho intrafederal.

b) El Régimen Especial del art. 13, primer párrafo, ha sido establecido en beneficio de las jurisdicciones en que se producen los productos siempre que se verifiquen las circunstancias que allí se mencionan.

c) En materia de la base imponible a atribuir a la jurisdicción productora, el art. 13, primer párrafo, suministra sólo dos alternativas: el precio mayorista, oficial o corriente en plaza en la fecha y el lugar de expedición, y cuando existan dificultades para establecerlo, el 85% del precio de venta obtenido.

El primer precio no existe, como se acepta por todos en estas actuaciones, de manera que el

monto imponible debería establecerse por la segunda opción. Si así y todo no se descartara el precio indicado en primer término, que es el que más beneficia a la Jurisdicción productora, debe procederse con máxima medida y razonabilidad, deduciendo efectivamente todos los gastos inherentes a la actividad, y eso es justamente lo que ha hecho la empresa.

d) Un mismo gasto no puede computarse en la atribución directa y en la comercialización. Si se realizan ventas del producto en la Jurisdicción productora originaria, ella vuelve a participar en la distribución de la base imponible diferencial en proporción a los ingresos y los gastos que se verifiquen en su ámbito, pero es obvio que sólo han de tomarse en cuenta los gastos ocasionados por la comercialización, no así los demás, que han sido considerados en oportunidad de la primera liquidación, es decir de la atribución directa.

Justamente los “gastos de tratamiento” que se han realizado en Río Negro, ya han de ser considerados en esa Jurisdicción para su detracción del precio de venta en Puerto Rosales, no siendo admisible que esos gastos se sumen para conformar el precio que se atribuye como base imponible a Río Negro, en lo que es un trato preferencial que no puede ser extendido más allá de lo previsto, sino que debe interpretarse y aplicarse con criterio restrictivo.

e) Se aplica una supuesta norma inexistente que carece de todo respaldo normativo y se adopta una solución desprovista de todo sustento racional, por cuanto la alternativa a que el producto se despache por el propio productor hacia fuera de la Provincia es que se venda por el propio productor dentro de la Provincia, y es obvio que si ocurriera esto último no se incurriría en los llamados gastos de tratamiento sino que el petróleo y el gas se venderían tal como salen del pozo, porque los gastos de tratamiento son necesarios para que puedan ser introducidos en los ductos y transportados en ellos.

Los gastos de tratamiento participan estrictamente de la misma naturaleza de los demás gastos cuya deducción es admitida por la Resolución N° 66/2005 de la Comisión Arbitral, no existiendo justificativo ni razón para la diferencia de trato.

f) Más aún, el único sustento existente, como punto de referencia, que es la equivalencia con el precio al que se liquidan las regalías a todas las Provincias petroleras, incluida Río Negro, es el precio de venta - en el caso en Puerto Rosales- menos todas las deducciones, sin excepción, y la resolución que se apela incurre al respecto en dos causales claras de arbitrariedad en sentido técnico, ya que no sólo no se pronuncia sobre la aplicación de este precio de las regalías, que fuera expresamente solicitado, sino que no da fundamento alguno para su no aplicación.

g) No se desconoce que en el primer párrafo del art. 13 pueden incluirse también a productos primarios “elaborados” o “semielaborados” en la Jurisdicción de origen, es decir siempre que sigan siendo el mismo producto, que no hayan sido industrializados, transformados en otro producto, pero el precio oficial corriente en plaza a que aquél se refiere no es el de ese producto elaborado o semielaborado, sino el del producto, a secas.

Si por el contrario se admitiera como precio mayorista, oficial o corriente en plaza, el precio del producto elaborado o semielaborado, ese precio dependería de los montos de esos procesos de elaboración o semielaboración, procesos que -en su aplicación y en su costo- son aleatorios frente al esquema de atribución de base imponible previsto en esta norma, de excepción frente al Régimen General del Convenio, referida exclusivamente a productos primarios.

La protección a la Jurisdicción productora se extiende así al tipo de producto, e incluye al producto primario obtenido en la misma aún cuando él haya sufrido algunas adaptaciones, pero el precio que se toma en cuenta es siempre el del producto primario en sí mismo, el del producto en bruto, en el caso el precio a boca de pozo, nunca el de esas eventuales adaptaciones, que podría ser de variada índole y de diversos montos, que en su conjunto introducirían las más diversas alteraciones en la finalidad primigenia de este de por sí conflictivo Régimen Especial, que no es, desde luego, lo que las Jurisdicciones han votado y ratificado mediante sus respectivas leyes.

h) Ya se ha manifestado que el criterio que la firma ha aplicado, es decir, el de tomar el mismo precio que se aplica para liquidar las regalías petroleras (el de Puerto Rosales menos las deducciones expuestas), con el que todas las Provincias petroleras están de acuerdo, es conceptualmente coincidente con el sustentado, por ejemplo, por la Provincia de Mendoza.

Que en orden al segundo aspecto referido a la aplicación del Protocolo Adicional, destaca que está reconocido en estas actuaciones que la firma no ha omitido base imponible, es decir que ha tributado el impuesto a todas las Jurisdicciones en que actúa sobre el total de sus ingresos brutos. Asimismo está acreditada también la complejidad del tema ya que 1. no se discute que no exista “precio mayorista oficial o corriente” en Río Negro al tiempo de la expedición a pesar de lo cual no se aplica el 85% del precio final de venta, 2. no se adopta el precio que todas las jurisdicciones aceptan pacíficamente para la liquidación de las regalías petroleras, 3. otras Jurisdicciones llevan adelante actuaciones con el mismo criterio que aquí se cuestiona, 4. la cuestión ha sido planteada ante la Comisión Arbitral y no ha sido fijado un criterio unívoco, ya que en estas mismas actuaciones se ha convalidado la conducta de YPF en todos los puntos salvo el único que subsiste, siendo que los principios en juego son los mismos.

Que la resolución que se adopte por la Comisión Plenaria deberá ser considerada “firme” a los fines del Protocolo Adicional, ya que la Corte Suprema de Justicia de la Nación no admite recurso extraordinario contra las decisiones de la Comisión Plenaria.

Que la forma de evitar un perjuicio para la firma, sería o bien aplicar el Protocolo Adicional para que las jurisdicciones se compensen entre sí en las proporciones que correspondan, o que en caso de que se confirme la resolución de la Comisión Arbitral que se recurre, se decida expresamente que el criterio de no detraer los gastos de tratamiento se aplique exclusivamente hacia delante o en su defecto cualquier otro temperamento de consecuencias semejantes.

Que en su contestación al traslado corrido oportunamente, la Jurisdicción expresa:

a) El Régimen Especial previsto en el art. 13 del Convenio Multilateral tiene como finalidad la protección de las Jurisdicciones productoras, obviamente que con la aplicación del mecanismo de determinación de la base imponible establecido, resultando una mayor base a estas Jurisdicciones que a las restantes que solamente participan de la comercialización del producto.

b) No es correcto afirmar que la decisión arribada carezca de sustento normativo y que la misma incurra en manifiesta arbitrariedad. El Convenio es claro y establece que cuando el precio es determinable, ésta será la base imponible a atribuir en forma directa a la Jurisdicción productora; es en este sentido que la Comisión ha procedido razonablemente a establecer la correcta determinación del precio, atendiendo a la real participación de las Jurisdicciones productoras.

Debe reconocerse la importancia que los gastos de tratamiento, independientemente de su cuantía, tienen para que el petróleo se convierta en un producto en condiciones de comercialización, por efectos del mayor valor agregado que se realiza en la Jurisdicción, el que obviamente impacta sobre el precio de venta.

c) La Jurisdicción no acepta que el denominado valor “boca de pozo” sea el único elemento a considerar para la determinación de la base, por no reflejar razonablemente la participación de la Jurisdicción y así lo entendió la Comisión Arbitral, permitiendo la detracción de aquellos gastos que forman parte del precio de venta realizados en una Jurisdicción distinta a la productora. El hecho de que el valor “boca de pozo” sea utilizado para la liquidación de las regalías no tiene efectos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, máxime que el mismo refleja el valor del producto tal cual sale del pozo, sin tener en cuenta todo un proceso de acondicionamiento posterior realizado en el yacimiento, mediante el que se le quitan impurezas, azufre, agua y sales, que lo hacen apto para su utilización.

No quedan dudas que este proceso previo a la venta del producto forma parte del precio de venta, como así los gastos de flete y de existir, aquéllos que se realicen fuera de la Jurisdicción y antes de la tradición del producto a su adquirente.

d) En el supuesto planteado por la empresa, si la venta se realiza en la Jurisdicción productora y las partes acordaran que la puesta en condiciones la realice el adquirente, distinto sería el precio del producto, ya que el mismo, sin ese proceso, no es apto para su industrialización; por lo tanto no es cierto que los gastos de tratamiento sólo son necesarios para introducir el petróleo en el ducto y transportarlo sino que es un gasto necesario para industrializarlo.

e) La firma, arbitrariamente, pretende establecer que el precio de la norma es el del producto, no con agregados, y se contradice al afirmar que el primer párrafo del art. 13 alcanza a los productos “elaborados o semielaborados” siempre que siga siendo el mismo producto, tal es el caso que se trae a discusión.

Sorprende que para YPF un producto primario, sometido a un proceso de elaboración o semielaboración, con mayor valor agregado dentro de la Jurisdicción, tenga el mismo valor comercial

que el producto original sin el proceso previo.

No es posible sostener que para la aplicación del art. 13, primer párrafo, deba detraerse del precio de venta todos aquellos gastos realizados dentro de la Jurisdicción productora, posteriores a la obtención del producto desde su estado natural, pero sí, necesarios para que el mismo sea susceptible de ser comercializado dentro o fuera de la Jurisdicción productora.

f) El hecho de que alguna Jurisdicción haya aceptado el criterio de la empresa en anteriores actuaciones, no obliga a las demás a acatar el mismo. Tampoco es cierta la afirmación de YPF que existe un criterio “con el cual todas las Provincias petroleras están de acuerdo”, ya que no existe ningún acuerdo formal al respecto, y nada obsta a que demostrado lo erróneo del criterio utilizado por la firma, deba aplicarse lo resuelto por la Comisión Arbitral ante la controversia planteada.

g) La condición principal para la aplicación del Protocolo es la existencia de diversas interpretaciones de la situación fiscal del contribuyente, lo que no se ha producido hasta el momento en el presente caso, ya que habiéndose notificado a los restantes Fiscos la resolución determinativa, ninguno expresó su disconformidad dentro del plazo establecido por el hoy art. 24 de la Resolución General N° 1/2006, e incluso con posterioridad al dictado de la Resolución C.A . N° 66/2005, ningún fisco apeló la misma. No corresponde pues, la aplicación del Protocolo Adicional, ya que no existen diversas interpretaciones sobre la situación fiscal del contribuyente.

Que esta Comisión Plenaria observa que el caso planteado en las presentes actuaciones, y tal como lo expresan ambas partes, no tiene como eje de la discusión la aplicación de la forma de atribución de ingresos de conformidad con la operatoria realizada por la firma contribuyente, puesto que no existen dudas en relación a que corresponde incluir a la misma dentro de las disposiciones del primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.

Que ello es así puesto que YPF extrae petróleo crudo en la Provincia de Río Negro y lo despacha de la misma sin facturar y para su industrialización, con lo cual queda perfeccionado el supuesto previsto en la norma antes citada procediendo su aplicación.

Que como se podrá apreciar de la lectura de las actuaciones que preceden, ambas partes, es decir la firma contribuyente como el Fisco de la Provincia de Río Negro, al momento de la determinación de la base imponible, han tomado en consideración el precio de venta del producto en Puerto Rosales, Provincia de Buenos Aires, al cual se le han detraído diversos gastos para llegar a establecer un “precio mayorista”, en el lugar y al momento de la expedición. La diferencia estriba en que el Fisco no admite la deducción de los “gastos de tratamiento”, por entender que los mismos se realizan en su Jurisdicción previo a la salida del producto de la misma.

Que de lo antes expresado surge que, si bien la recurrente en esta instancia menciona que para el caso, y en razón de que no existe precio mayorista oficial o corriente en plaza en la Provincia de Río Negro, pudiera ser de aplicación la segunda opción contenida en el primer párrafo del art. 13 del

Convenio Multilateral, ha considerado que no ofrecía mayores dificultades establecer aquel precio partiendo de un valor de referencia como el precio de venta en Puerro Rosales.

Que ello significa que si no existen dificultades, tal como se establece en la norma mencionada, determinar de esa forma el precio para la liquidación del tributo no contradice la intencionalidad de lo que se pretende en la norma, máxime si el valor a que se arriba es razonable y acorde con la realidad económica.

Que a los efectos de definir conceptualmente la expresión contenida en la norma legal en cuestión, es decir qué se debe entender por “precio mayorista corriente en plaza al momento y en el lugar de expedición”, en el caso que el mismo no exista en la Jurisdicción productora pero sea determinable a partir de un precio de referencia obtenido en el lugar de destino del producto, se debe tener en consideración en que momento y por que concepto se produjo el gasto que la empresa pretende deducir de ese precio.

Que el precio mayorista a que hace referencia el Convenio Multilateral corresponde al producto en bruto, elaborado y/o semielaborado en la Jurisdicción de origen, lo que significa que todos aquellos gastos en que se incurriera, previo a su despacho fuera de esa Jurisdicción, son parte integrante del valor del producto a despachar.

Que en este sentido, no necesariamente el precio mayorista en plaza y en el momento de su expedición debe coincidir con el valor boca de pozo utilizado para el pago de las regalías hidrocarburíferas, dado que la norma prevé que la procedencia de la aplicación de primer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral no es exclusivamente cuando el producto sale en bruto sino que éste puede sufrir algún proceso de elaboración y/o conservación, es decir, en el estado en que se encuentra al momento de su salida fuera de la Jurisdicción productora.

Que lo que realmente hay que determinar es cual es precio del petróleo crudo en el lugar de expedición y en ese momento, por lo cual si la empresa tuvo en cuenta determinados costos posteriores a dicha expedición, y éstos están comprendidos en el precio de venta, los mismos corresponderían ser deducidos del precio final obtenido, puesto que el resultado sería el precio en que hubiese vendido el producto en el lugar de origen.

Que ello no es el caso de los “gastos de tratamiento” que son una erogación realizada previamente a la obtención del producto comercializable e indiscutiblemente efectuados en la Jurisdicción productora.

Que en relación al segundo de los agravios expresados, es decir la no aplicación del Protocolo Adicional, debe destacarse que en las actuaciones no se han dado las condiciones que el mismo exige para su procedencia, entre otras, la resolución determinativa cuestionada no se encuentra firme y no se encuentra probada la disparidad de criterios entre Fiscos sobre la situación fiscal del contribuyente.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

LA COMISION PLENARIA

(Convenio Multilateral del 18-8-1977)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - No hacer lugar a la apelación interpuesta por la firma Y.P.F. S.A. contra la Resolución N° 66/2005 (C.A.), conforme a los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) - Notificar a las partes interesadas mediante copia de la presente, hacerlo saber a las demás Jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

CR. SERGIO INONCENCIO RIOS - PRESIDENTE