

RESOLUCIÓN N° 12/2011 (C.P.)

VISTO el Expediente C.M. N° 654/2007 PETROBRAS ENERGIA S.A. c/Provincia de Buenos Aires, por el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la Resolución C.A. N° 33/2010, y

CONSIDERANDO:

Que dicho recurso se ha presentado conforme a las exigencias formales previstas en las normas legales y reglamentarias, motivo por el cual corresponde su tratamiento (art. 25 del Convenio Multilateral).

Que la recurrente alega que no desconoce la existencia del art. 5° del Convenio Multilateral, pero entiende que a esta norma debe concebirse con relación a la realidad económica.

Que entiende que la contabilidad de las cuatro líneas de negocios conforma el "último balance aprobado en el año calendario anterior", porque es una exigencia de la normativa societaria, pero aquella refleja mejor que el balance la realidad económica de Petrobras y de su real actividad en las jurisdicciones. Afirma que es arbitraria la resolución apelada en tanto reproduce una afirmación de la Provincia sin expresar fundamentos propios; y también la tacha de arbitraria en cuanto, irreflexivamente, antepone una interpretación del art. 5° del Convenio Multilateral sin correlacionarlo con los principios generales de los arts. 1°, 2° y 27, los cuales imponen, para el caso, la solución que se propicia.

Que con referencia a los ingresos y gastos del último balance, dice que el art. 5° del Convenio Multilateral no constituye un obstáculo con la conducta asumida por la empresa, porque los ingresos y gastos de la contabilidad de las cuatro líneas de negocios, son sin duda también "ingresos y gastos que surgen del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior"; son la misma cosa, más allá de las formas de su presentación y en consecuencia, dicho art. 5° no contradice la aplicación que ha hecho Petrobras.

Que sobre "convenio actividad" o "convenio sujeto" dice que es verdad lo que afirma la resolución recurrida, en cuanto a que la controversia nada tiene que ver con esas teorías. Pero eso es lo que ha sostenido Petrobras en su descargo y en la presentación del caso concreto, mientras que justamente la Provincia es la que resolvió el caso aludiendo a la teoría de "convenio sujeto"; y esta interpolación de afirmaciones constituye otra prueba de la arbitrariedad técnica de la resolución apelada.

Que afirma que Petrobras no ha negado nunca que todas sus actividades están alcanzadas por el Convenio Multilateral, y por eso lo aplica con respecto a todas ellas. La circunstancia de que se trate de un mismo contribuyente no impide que las actividades sean diferenciables a efectos de someterlas a tratamientos distintos previstos por la ley local o el Convenio. En un caso, la Comisión Arbitral y después el Plenario, decidieron que una empresa que pretendía englobar los ingresos de actividades distintas, debía separarlos. Esto demuestra que el hecho de que se trate de un mismo contribuyente no es óbice para la separación de las distintas actividades interjurisdiccionales que el mismo ejerza, como lo pretende la resolución apelada, cuando como en el caso de Petrobras, lo contrario conduciría a una inequitativa e irrazonable distribución de la base imponible.

Que expresa que dentro del Convenio Multilateral, para el cálculo del coeficiente, deben respetarse los siguientes lineamientos: las potestades tributarias de las jurisdicciones donde se ejercen las actividades, ya que no se puede privar a una jurisdicción de su poder de imperio al utilizar meros promedios matemáticos; debe efectuarse el análisis de las operaciones económicas llevadas adelante por las empresas asignando ingresos en las jurisdicciones de donde provienen y gastos a donde se han incurrido, respetando las normas y la realidad económica; y, según el criterio indicado en el punto anterior, clasificar esos ingresos y gastos a las actividades que resulten en sí mismas inescindibles. No existe otra opción que calcular los coeficientes por tipo o grupo de actividad, en sí misma inescindible, aunque escindibles entre sí, porque sólo así se da estricto cumplimiento a los principios de legalidad, sustento territorial, diferenciación de actividades y realidad económica.

Que respecto a la distribución del 15% a que alude el primer párrafo del art. 13 del Convenio, dice que Petrobras ha aplicado el Régimen General, como corresponde, entre todas las jurisdicciones en las que realiza la comercialización del petróleo y el gas extraído. Descalifica por absurda la pretensión de la Provincia, que acoge la resolución apelada, ya que nunca a una jurisdicción le corresponde el 100% de la base imponible en esa hipótesis,

pues Petrobras ha mencionado a las restantes jurisdicciones en sus declaraciones juradas, de manera que la Provincia no puede alegar su desconocimiento y no compartir con ellas esa distribución, al asignársela íntegramente para sí. Dice que ni la Provincia ni la Comisión Arbitral habilitaron la prueba pericial propuesta por Petrobras.

Que con relación a las ventas de transporte de gas, dice que en ciertas épocas del año Petrobras cede a terceros capacidad de transporte contratada, y a esta operatoria la hace sin propósito de lucro o a pérdida; afirma que es una actividad marginal y no habitual. Por lo tanto, no encuadra en el hecho imponible y genera ingresos no alcanzados por el Impuesto. Como sostiene la Provincia y la Comisión Arbitral, Petrobras no es transportista de gas, sino que es productora. No obstante, decidió siempre tributar el impuesto sobre esos ingresos, como si se tratara de una actividad ejercida con habitualidad, y tributó en consecuencia aplicando el art. 9° del Convenio Multilateral.

Que pide la aplicación del Protocolo Adicional o una disposición equivalente, ya que no es admisible la afirmación de la resolución de que la empresa no ha acreditado las causales previstas en Resolución General N° 3/2007 que justifiquen la aplicación del mecanismo ni tampoco aplicar el criterio que surja, hacia el futuro. Argumenta que dicha resolución es posterior a la presentación del caso concreto y por lo tanto no le resulta aplicable; y además, no son válidos ni legítimos los agregados que por vía de esa resolución general se incorporan al Protocolo.

Que al contestar el traslado corrido, la Provincia de Buenos Aires dice que la controversia está limitada a tres cuestiones: la metodología implementada para el cálculo del coeficiente unificado previsto en el art. 2° del Convenio Multilateral; la interpretación del primer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral, específicamente la distribución del 15% entre las jurisdicciones donde se comercializa el petróleo, y; el tratamiento a otorgar a las denominadas "ventas peacking" y su inclusión dentro del Régimen General.

Que recuerda lo decidido por la resolución apelada con respecto al cálculo del coeficiente unificado previsto por el art. 2°, al considerar que legalmente el Convenio Multilateral no prevé efectuar discriminación alguna entre las actividades desarrolladas por un sujeto sometido al citado Régimen General. Que la empresa se aparta y vulnera "el principio de legalidad", pues está haciendo una distinción donde la ley no distingue; prueba de ello lo constituye el art. 5° que establece: "A los efectos de la distribución entre las distintas jurisdicciones del monto imponible total, se consideran los ingresos y gastos que surjan del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior. De no practicarse balances comerciales, se atenderá a los ingresos y gastos determinados en el año inmediato anterior".

Que sostiene que por aplicación del art. 5°, a fin de distribuir la base imponible total entre las jurisdicciones, se deben considerar los ingresos y gastos que surgen del último balance cerrado el año anterior. Debe considerarse que Petrobras Energía es una sola empresa y así debe tributar; no puede hacerlo como si fueran cuatro empresas por el solo hecho que decida y pueda calcular coeficientes por actividad, porque no se cumple el Convenio Multilateral.

Que también se refiere al art. 66 del anexo de la Resolución General N° 2/2010 el que establece, en lo concerniente a la liquidación del gravamen, que "Los coeficientes anuales, para las situaciones que estuvieren comprendidas en el régimen de distribución de los ingresos por aplicación del art. 2° del Convenio Multilateral, se obtendrán computándose la totalidad de los ingresos -exentos, gravados o gravados a tasa cero- y la totalidad de los gastos computables que tuviere la empresa en el desarrollo normal de sus actividades". La mencionada resolución general tampoco manda o insinúa la posibilidad de computar ingresos y gastos por actividad, como lo hizo Petrobras; el hecho de decir la norma que se computan todos los ingresos -exentos, gravados o gravados a tasa cero- está reconociendo que el contribuyente puede tener distintas actividades, algunas gravadas, otras exentas, otras gravadas a tasa cero, y para calcular los coeficientes debe sumar los importes de todas, sin excepción.

Que estima que el contribuyente, al actuar como lo hizo, está aplicando su propio Convenio Multilateral, apartándose del texto del acuerdo.

Que respecto a la interpretación del primer párrafo del art. 13, específicamente sobre la distribución del 15% entre las jurisdicciones donde se comercializa el petróleo, la resolución impugnada sostuvo que en el punto le asiste razón a la Provincia, sin perjuicio que la determinación efectuada por ella no compromete los derechos de las demás jurisdicciones.

Que resalta que fue la propia firma la que manifestó y afirmó ante la inspección, que el petróleo crudo que extrae del área Neuquina se comercializa, en su totalidad, en la Provincia de Buenos Aires. El Fisco en ningún momento intentó apropiarse de base imponible que no le corresponde, ya que el ajuste efectuado ha sido realizado considerando la información proporcionada por el contribuyente.

Que dice que de lo expuesto y siendo que el contribuyente se limita a sostener, sin acompañar pruebas, que el petróleo es comercializado en varias jurisdicciones, mediante la celebración de contratos entre ausentes, entiende que debe ratificarse lo resuelto por la Comisión Arbitral en la resolución recurrida. Destaca que el contribuyente en ninguna instancia previa ha presentado la prueba documental e instrumental conducente a convalidar esta nueva afirmación y desvirtuar la información brindada voluntariamente a la fiscalización.

Que dice que el ajuste por los ingresos provenientes de la cesión de derechos de uso de la capacidad de transporte de gasoducto en los períodos que la empresa no lo utiliza, no pueden de ninguna manera encuadrarse en el artículo 9º, ya que la actividad se limita a comprar el derecho a la utilización de una determinada capacidad de transporte del correspondiente ducto, y después enajena ese mismo derecho, en aquellos períodos en los que no lo utiliza. Como resultado, los ingresos no provienen de una actividad de transporte, sino de una cesión onerosa de derechos, y en consecuencia, no puede dar lugar a dudas que los ingresos provenientes de dicha cesión se deben atribuir por el Régimen General.

Que sobre la aplicación del Protocolo Adicional, dice que se exige que el contribuyente no haya incurrido en omisión y Petrobras no ha cumplido con tal requisito. Afirma que se constató omisión en las ventas de cereales obtenidos por canje de fertilizantes, deducción en exceso de notas de crédito emitidas a clientes e incorrecta deducción de notas de débito consideradas como recupero de gastos, y entonces rechaza la aplicación de este mecanismo. Pide en definitiva, desestimar el recurso de apelación promovido por Petrobras.

Que puesta al análisis de la causa, esta Comisión Plenaria observa que tres son las cuestiones debatidas en esta controversia: (a) Petrobras discriminó y diferenció los ingresos y los gastos de cada una de sus actividades a la hora de armar el coeficiente; (b) la atribución del 15 % en el régimen del art. 13, primer párrafo, con referencia al petróleo crudo y gas natural, despachados hacia fuera de las jurisdicciones en que se los extrajo sin facturar; (c) y además, declaró aplicable el Régimen General para la cesión de derechos de uso de la capacidad de transporte de gasoducto.

Que en cuanto al primer punto de la controversia, la Provincia de Buenos Aires ha destacado que el procedimiento utilizado por el Fisco es el previsto en el art. 5º del Convenio Multilateral toda vez que el contribuyente nunca ha presentado en sus declaraciones juradas coeficientes unificados para liquidar el impuesto. Que la controversia nada tiene que ver con las teorías “Convenio sujeto” o “Convenio actividad”.

Que debe entenderse que los ingresos de las cuatro áreas de negocios provienen de un proceso único y económicamente inseparable, y son aquellas a las que alude el art. 1º del Convenio Multilateral, es decir, las ejercidas por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, y consecuentemente deben atribuirse conjuntamente a todas ellas ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas. Las actividades que ejerce la empresa, aunque sean de una variada gama, no son escindibles o separables, precisamente porque a todas ellas las realiza un mismo contribuyente, en cuyo caso, es erróneo elaborar un coeficiente por cada actividad.

Que si una norma manda que el coeficiente único deba confeccionarse según el balance, por el principio de legalidad así corresponde y no es posible tomar otros parámetros como las actividades de cada área de negocios.

Que es cierto lo que afirma Petrobras de que las provincias ejercen su potestad tributaria sólo en su espacio territorial, y las manifestaciones económicas a ser gravadas deben darse dentro de él, ya que eso es precisamente lo que dicen las normas sobre la materia; pero no es verdad que la Provincia Buenos Aires haya intentado imponer gravámenes fuera del ámbito de su competencia, simplemente porque pretendió, en sentido diverso a la empresa, la utilización de coeficientes únicos, pues lo que hizo el Fisco fue la aplicación de los mecanismos previstos en las normas legales, no quebrantando ningún principio, a pesar de los esfuerzos de la empresa en demostrar lo contrario.

Que respecto a la segunda cuestión debatida relacionada con la atribución del 15 % según el régimen del primer párrafo del art. 13, la resolución atacada consideró que al encuadramiento del petróleo crudo y gas natural,

despachados hacia fuera de las jurisdicciones en que se los extrajo, sin facturar, le asistía razón a la Provincia porque en ella, según los elementos obrantes, se produjo la comercialización, correspondiendo, consecuentemente, ratificar el criterio del decisorio emanado de la Comisión Arbitral .

Que con relación al último punto de los agravios, también corresponde la ratificación de la Resolución apelada puesto que la compra a una transportadora del derecho de uso de la capacidad de transporte de un gasoducto, cuando la empresa cede el uso a terceras personas, se debe encuadrar en el art. 2º del Convenio Multilateral.

Que sobre la aplicación del Protocolo Adicional, la Provincia ha informado que se ha constatado que Petrobras ha incurrido en omisión en las ventas de cereales obtenidos por canje de fertilizantes, en la deducción en exceso de notas de crédito emitidas a clientes y en la incorrecta deducción de notas de débito consideradas como recuperos de gastos. Por ello, la aplicación de dicho mecanismo no puede prosperar.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello:

### LA COMISIÓN PLENARIA

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

#### RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Rechazar el recurso de apelación interpuesto por PETROBRAS ENERGIA S.A. contra la Resolución C.A. N° 33/2010, por 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.

MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

RICARDO JUAN LUSZYNSKI -PRESIDENTE