

RESOLUCIÓN N° 24/2010 (C.P.)

VISTO el Expediente C.M. N° 742/2008 YPF S.A. c/PROVINCIA DE SALTA, por el cual las Provincias de Buenos Aires, Tucumán y Córdoba y la firma de referencia interponen sendos recursos de apelación contra la Resolución C.A. N° 28/2009 que desestima la acción promovida por YPF contra la Resolución N° 139/2008 dictada por la Provincia de Salta; y,

CONSIDERANDO:

Que dichos recursos se ha interpuesto 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 Provincia de Buenos Aires dice que el tema central es que la Comisión Arbitral ha resuelto que en la confección de los coeficientes de gastos, las regalías hidrocarburíferas resultan gastos computables en los términos del art. 3° del Convenio Multilateral.

Que manifiesta que las regalías hidrocarburíferas no deben computarse como gastos según el art. 3° del Convenio Multilateral por cuatro motivos: 1) porque las regalías son tributos de acuerdo al inc. d) del art. 3 de la Ley 17319 y su Decreto Reglamentario N° 1671/69; 2) porque no reúnen las cualidades intrínsecas esenciales para ser consideradas gastos computables puesto que no son gastos que provengan del ejercicio propio de la actividad desarrollada por el contribuyente y no son un parámetro válido que demuestre la importancia de la actividad en una jurisdicción.; 3) porque su consideración como gastos computables a favor de una jurisdicción, distorsiona severamente las distribución de la base imponible del impuesto, y 4) porque toda la normativa que regula la obligación de pago de las regalías le asigna naturaleza tributaria.

Que la Provincia de Tucumán en su apelación deja sentado que las regalías no revisten naturaleza tributaria, sino que son “derechos” y que como tales, se encuentran expresamente contemplados en el inc. d) del art. 3° del Convenio entre los gastos computables. Que así incluso, lo informa la propia jurisdicción de Salta en su escrito de contestación al traslado corrido por la Comisión Arbitral.

Que dice que la propia norma del Convenio Multilateral tipifica expresamente que los derechos no se computan como gastos, no siendo necesaria ninguna interpretación de lo dispuesto expresamente.

Que llama la atención, que sosteniendo la Provincia de Salta que las regalías hidrocarburíferas son derechos, el fisco Provincial haya practicado la determinación de oficio y votado en tal sentido sus representantes ante la Comisión Arbitral, contrariando lo normado por el Convenio Multilateral. Que corresponde tener en cuenta la doctrina de los actos propios, puesto que en la especie se verifican los tres requisitos para que proceda su aplicación: una conducta anterior relevante y eficaz, el ejercicio de una facultad o de un derecho subjetivo por la misma persona que crea la situación litigiosa debido a la contradicción existente entre ambas conductas, y la identidad de sujetos que se vinculaban entre ambas conductas.

Que cita jurisprudencia para avalar lo dicho en el párrafo anterior, porque en suma, nadie puede alegar un derecho que esté en pugna con su propio actuar. En cuanto a si las regalías se vinculan o no ala actividad de la empresa, entiende que tal planteo deviene vano y abstracto, por todo lo dicho.

Que la Provincia de Córdoba, también impugna la Resolución (CA) N° 28/2009 toda vez que la Comisión Arbitral convalida la posición de Salta al considerar a las regalías hidrocarburíferas como gastos computables.

Que entiende que la regalías abonadas no son ni más ni menos que el monto o precio que el concesionario debe abonar al dueño del recurso para que éste lo ceda en propiedad y así contar con la materia prima para realizar su actividad. Que en consecuencia, las regalías no deben computarse como gastos por tratarse del costo de las materias primas, que el Convenio Multilateral considera no computable.

Que discrepa con el tratamiento que se le da al petróleo proveniente de la propia extracción y el adquirido a terceros, ya que en el primero YPF paga regalías y en el otro no, y reitera la definición del art. 3° del Convenio en cuanto a que no se computará el costo de la materia prima adquirida a terceros.

Que un tratamiento diferente para el petróleo proveniente de una u otra fuente resulta un contrasentido. Esto es, si el petróleo es extraído por YPF debe pagar regalías al estado y el crudo deja de ser materia prima pero si el producto es adquirido a terceros, el crudo sí es materia prima, lo que conlleva a un escenario de que la misma materia prima, según sea uno u otro origen, tienen un distinto tratamiento, ora se computa como gasto, ora no se computa. Que desde el punto material y físico resulta imposible determinar cuando proviene de uno o de otro lado, pues los productos en los tanques se mezclan y dada la fungibilidad no es posible realizar una identificación. Por la aplicación del principio de la realidad económica, el petróleo proveniente de esas distintas fuentes debe gozar de las mismas características y produce los mismos efectos. Que ese tratamiento distinto es violatorio del Convenio Multilateral.

Que alude a lo señalado por la doctrina respecto a los gastos computables, entendiéndose que resultan computables exclusivamente aquellos gastos que se originan en el ejercicio de la actividad, siempre que sean aptos para exteriorizar la magnitud o volumen de la actividad realizada, y el costo de la materia prima no encuadra en esta situación.

Que hace una consideración adicional, cual es que a todo evento, las regalías tienen una nítida condición tributaria, tanto en la Ley N° 17.319 como en el Decreto N° 1671/69, quedando encuadradas en el inc. d) del art. 3° del Convenio.

Que YPF en su recurso de apelación, entiende que la resolución impugnada es nula y arbitraria. Sostiene que mantiene el caso federal y si en el caso resultara procedente el ajuste de la Provincia de Salta, pide la aplicación del Protocolo Adicional.

Que las regalías que YPF abona a la Provincia de Salta no son un gasto que debe computarse. Dice que la cuestión excede al limitado análisis del art. 3°, norma que incurre en la errónea técnica legislativa de ejemplificar los gastos computables y los no computables.

Que nadie discute que los gastos computables son aquellos que permiten cuantificar la actividad de la empresa en cada Provincia, pero ello constituye una tautología vacía de contenido ya que, de lo que se trata, es de establecer cuales gastos permiten esa cuantificación y cuales no. Y las regalías en el caso, no permiten esa cuantificación sino por el contrario, la distorsionan. Como también distorsiona si se computara el costo de la materia prima adquirida y otros conceptos, que enumera, todos enunciados como gastos no computables.

Que cada Provincia puede gravar como decida lo ocurrido en su propio ámbito, pero si se trata de actividades interjurisdiccionales debe proporcionar el propio gravamen de forma de no caer en discriminación, no admitidas por el sistema; el Convenio Multilateral sirve a esos fines; y para ello distribuye entre las jurisdicciones la base imponible, los ingresos totales del contribuyente originados por la actividad, en proporción a la importancia cuantitativa de las actividades desarrolladas, de manera tal que cada una pueda gravar sólo la porción asignada; los parámetros escogidos para efectuar esa proporción son los ingresos y los gastos, y sólo aquellos que exterioricen actividad en cada jurisdicción; y por ello se toman los ingresos que se originan y provienen de cada jurisdicción por el ejercicio de la actividad y los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción; y frente a tales argumentos, es evidente que las regalías no se originan por el ejercicio de la actividad, sino porque una ley nacional ha dispuesto su pago obligatorio, precisamente, porque no están originados por las actividades y ello descarta el análisis de si es computable o no.

Que las regalías no están originadas por la actividad, sino por imperio de la ley nacional; las regalías no son un gasto efectivamente soportado en la jurisdicción, sino una obligación legal; y dado que las regalías no están mencionados entre los que sí se computan como gastos, ergo no son computables.

Que sea porque forman parte de los gastos no computables del inc. d) del art. 3°, donde menciona los tributos y la norma ejemplifica impuestos tasas, contribuciones...etc., extensión ésta que no puede dejar duda, cualquiera fuere la disquisición, de que comprende a las regalías como prestación coactiva del Estado, o por su estricta asimilación conceptual y finalista a la referencia que hace el inc. a) "costo de materia prima adquirida a terceros en la elaboración en las actividades industriales" ya que obviamente las regalías pagadas mensualmente, y obligatoriamente al Estado, integran el referido costo, por las mismas razones por las que no se computan los tributos ni el costo de la materia prima adquirida a terceros, no deben computarse las regalías que la empresa paga a la Provincia.

Que la pretensión de Salta de computar las regalías, perjudica a las restantes jurisdicciones petroleras, lo que ya ha sido subsanado por la Comisión Arbitral al extender el criterio, pero perjudicaría a las que no tienen reservas hidrocarburíferas porque les achica notoriamente su porción de base imponible.

Que en el tercer párrafo del artículo 3° del Convenio referido a los gastos no computables, el segundo “etc.” claramente comprende a las regalías, cualquiera sea la inteligencia que se le otorgue al inciso d) que menciona a los “tributos”. Sea como tributo, sea como derecho, sea como “etc.”, no puede dejarse de incluir a las regalías como no computables, en tanto se trata de una prestación pecuniaria coactiva que el estado exige.

Que insiste en el cambio de criterio de Salta, ya que nunca ninguna jurisdicción ha pretendido que las regalías se computen. Siendo así, es doctrina que los cambios de criterios sólo son aplicables para el futuro.

Que agrega que a YPF le da lo mismo aplicar el criterio pretendido por Salta, siempre que lo apliquen todas las jurisdicciones, petroleras y no petroleras, y que se aplique sólo para el futuro, ya que no importaría un aumento del tributo, sino un cambio de los coeficientes. Desde los orígenes del Convenio la cuestión nunca fue controvertida ni contradicha.

Que para el supuesto de que no se hiciera lugar al recurso, solicita la aplicación del Protocolo Adicional, o en su caso que el criterio que se adopte fuera aplicable sólo para lo futuro sin perjuicio para YPF, temperamento adoptado en la Resolución General N° 2/2000. Que YPF no ha omitido base imponible y ni siquiera la Provincia de Salta se ha opuesto a la aplicación del Protocolo Adicional. Que mantiene el caso federal.

Que en su contestación, la Provincia de Salta manifiesta que los recurrentes invocan equívocamente que las regalías hidrocarburíferas revisten naturaleza tributaria, con lo cual Salta habría procedido en forma errónea a computar a las regalías como gastos computables.

Que sostiene que es desacertada tal pretensión y recurre al Diccionario de la Real Academia Española para conceptuar el instituto de la regalía. Además, cita a Dino Jarach quien realiza la clasificación de los recursos del estado en originarios y derivados, dejando sentado que los originarios son los obtenidos por el Estado de su propio patrimonio.

Que entiende que las jurisdicciones que invocaron este aspecto, parten de que son recursos derivados porque surgen del poder de imperio del Estado dándole carácter coercitivo. Sobre los recursos originarios, la Constitución Nacional establece que corresponde a las Provincias el dominio originario de los recursos naturales existentes en su territorio.

Que en este último sentido, trae a colación el caso Tecpetrol SA c/Provincia del Neuquén donde la Corte Suprema de Justicia de la Nación por mayoría dejó sentado que lo contenido en el subsuelo Provincial pertenece a la Provincia.

Que las regalías son derechos que tiene el propietario de los recursos naturales y no un impuesto. Que la unilateralidad es la nota de los tributos y la bilateralidad lo es para los contratos de concesión de áreas petroleras.

Que en un caso que involucraba a la Provincia de Santa Cruz, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dejó sentado que las regalías hidrocarburíferas no revisten naturaleza tributaria. Y que YPF se allanó a la determinación de deuda pagando las diferencias calculadas, por lo cual la empresa acepta la naturaleza no tributaria. Además, cita doctrina de los actos propios para justificar la actitud de la empresa.

Que las regalías hidrocarburíferas son gastos computables en atención a que revisten el carácter de recursos no tributarios. Que surge del propio Convenio que son computables puesto que si un gasto no está expresamente nominado en las dos categorías, debe considerarse computable. Ello por cuanto los primeros se citan como enunciativos y los segundos como taxativos, entonces, las regalías al no estar expresamente enunciadas como no computables, son computables como gasto.

Que además, las regalías no forman parte del costo en los términos del Convenio Multilateral. Habla de la autonomía dogmática del derecho tributario para apartarse de lo prescripto en el derecho civil. Dice que el art. 3° del Convenio Multilateral define lo que debe entenderse por costo en las actividades industriales, estableciendo que no solamente es la materia prima principal sino todo bien que se incorpore al producto.

Que YPF no tiene un contrato con la Provincia de Salta para la compra de materia prima, sino una concesión por la cual paga un derecho.

Que también sostiene que Salta no ha cambiado de criterio, tal como entiende YPF. Que el hecho de que sea la primera vez que inspecciona a YPF no implica que haya aceptado las liquidaciones de YPF y menos aún que ello implique un cambio de criterio.

Que puesta al análisis de esta causa, esta Comisión Plenaria observa que la cuestión está centrada en determinar el carácter de computable o no en los términos del artículo 3° del Convenio Multilateral de las regalías reguladas por la Ley N° 17.319.

Que en primer lugar corresponde destacar que la finalidad de la computabilidad o no de un gasto a los fines de la distribución de la base imponible lo es en relación a si el mismo mide el grado de actividad desplegado o desarrollado en cada jurisdicción, que en la situación bajo análisis, el monto pagado en concepto de regalías al ser proporcional al volumen extraído se torna en un claro cuantificador de la actividad desarrollada por el contribuyente en esa jurisdicción.

Que del análisis 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 además, el inciso c) del artículo 3° del Convenio hace referencia a tributos nacionales, provinciales y municipales, con lo cual no queda otra opción que entender que se refiere a prestaciones obligatorias del estado en virtud de su poder de imperio. Que los conceptos incluidos en dicho artículo entre paréntesis -impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, incluido el etcétera) sólo constituyen una aclaración de los distintos tipos de tributo pero no puede ir más allá del texto principal a que se hizo referencia precedentemente.

Que siguiendo el análisis en relación a que si las regalías pueden ser consideradas un “derecho”, la misma Ley Nacional de Hidrocarburos, expresa, 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, sobre bases estables a través de la vigencia de la concesión”, por lo cual no pueden ser considerados en el sentido dado por los recurrentes. La provincia de Salta aduce que al utilizar el término “derecho” lo hace con un sentido de pertenencia, de propiedad de cobro por sacar de la región el petróleo y en ese sentido como un gasto relacionado con la actividad y por ende computable. Esta aclaración respecto al uso del vocablo “derecho” por parte de la Provincia de Salta rebate la argumentación referida a la teoría de los actos propios.

Que además, las regalías no forman parte del costo en los términos del art. 3° del Convenio Multilateral, ya que los montos pagados por regalías hidrocarburíferas por Y.P.F. S.A. no representan adquisición de materia prima, no se trata de adquisición de otros bienes de cualquier naturaleza como cita el Convenio, y menos aún existe incorporación física al producto terminado, para que sea considerado como tal.

Que no corresponde la aplicación del Protocolo Adicional por cuanto la empresa no ha probado que el criterio que utilizara para la liquidación haya sido inducido por algunos de los Fiscos.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello:

LA COMISION PLENARIA

(Convenio Multilateral del 18.8.77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) – No hacer lugar a los recursos de apelación interpuestos contra la Resolución N° 28/2009 dictada por la Comisión Arbitral en el Exp. C. M. N° 742/2008, 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.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

JULIO EDUARDO ARAMAYO -PRESIDENTE