

BUENOS AIRES, 16 de noviembre de 2011

## RESOLUCIÓN N° 46/2011 (C.A.)

VISTO el Expte. C.M. N° 897/2010 YPF SA c/Provincia del Chubut por el cual la firma de la referencia interpone la acción prevista en el artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral contra la Resolución Determinativa y Sancionatoria N° 173/2010, dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia del Chubut; 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 dice que Chubut aplica erróneamente las disposiciones del Convenio Multilateral, distorsionando el alcance del primer párrafo del art. 13 y además, vulnera su art. 32; en consecuencia, lesiona la potestad tributaria del resto de las jurisdicciones.

Que YPF relata el modo bajo el que liquida el impuesto, (a) los ingresos derivados de la venta de crudo en mercado interno que no se retira de Chubut son asignados según el Régimen General del art. 2° del Convenio Multilateral; (b) los ingresos derivados de exportaciones de crudo realizadas desde puerto ubicado en Chubut no son incorporados a la base imponible del impuesto, pues Chubut no grava las exportaciones; (c) los ingresos derivados de los productos elaborados a partir del crudo que es retirado de Chubut (jurisdicción productora) por YPF sin facturar, y transportado a la Provincia de Buenos Aires, son asignados a Chubut en los términos del art. 13 del C.M., computando la totalidad de la producción de crudo en esa provincia valorizados al Valor Boca de Pozo, neto de la proporción de crudo de Chubut contenida en las exportaciones de productos elaborados, cuyos ingresos están excluidos de la base del impuesto por aplicación del Código Fiscal. A esta liquidación la practica de acuerdo a la Resolución (CA) N° 2/2000 y la Resolución (CP) 8/2000.

Que hace notar que la DGR no controvierte (a) los volúmenes de extracción de crudo de yacimientos de Chubut; (b) la valorización de boca de pozo (VBP) utilizada por YPF; (c) los volúmenes de crudo que se venden dentro de Chubut, y el encuadre bajo el art. 2° del C.M.; (d) los volúmenes que se exportan desde Chubut, y el tratamiento de no gravarlos con el impuesto según el art. 122 del CF; (f) los volúmenes de crudo que son extraídos sin facturar por YPF de Chubut, y transportados a la Provincia de Buenos Aires; y (g) el monto de ingresos brutos obtenidos por YPF como consecuencia de la venta realizada de productos elaborados en el mercado interno y de exportación. No obstante, la divergencia surge porque la DGR interpreta que el Régimen Especial previsto en el art. 13 del Convenio Multilateral le otorga derecho a apropiarse del 100% del valor (VBP) del crudo extraído de Chubut sin facturar y transportado a la Provincia de Buenos Aires, sin considerar que parte de ese crudo es luego exportado en productos elaborados.

Que afirma que de acuerdo al primer párrafo del art. 13 no pueden asignarse ingresos que -por derivar de exportaciones- no son susceptibles de ser asignados bajo las reglas del Convenio Multilateral y tampoco conforman la base imponible en los términos del Código Fiscal. En el punto cita fallos de la CSJN; y concluye que bajo tales criterios mal podría ensayarse una interpretación del Convenio Multilateral que pudiera traer aparejada la consecuencia de derogar una norma local que excluye determinados ingresos de dicha base imponible.

Que indica que es errada la postura de la DGR, al interpretar que bajo el primer párrafo del art. 13 del Convenio, la base imponible deba estar conformada por el 100% del valor del crudo que se transfiere a la Provincia de Buenos Aires, prescindiendo de la circunstancia de que parte de ese crudo sea luego -previo proceso- exportado fuera del país.

Que le resulta extraño que la DGR no admita la exclusión de los ingresos provenientes del crudo exportado para la liquidación del impuesto bajo el primer párrafo del art. 13 del C.M., pero sí reconozca que una vez fuera de la jurisdicción si el producto es industrializado, corresponderá una base imponible diferencial para tributar por el Régimen General del art. 2° por las ventas realizadas en el mercado interno, y serán no computables los ingresos de las ventas en el mercado externo.

Que expresa que, aunque no puede negarse que YPF realiza las mencionadas exportaciones, la DGR tiende un manto de dudas al respecto: "también nos hemos preguntado de qué forma podría aseverarse que el petróleo que se

extrae de Chubut es el que se industrializa y luego exporta". Que hace notar que el art. 13, primer párrafo, del C.M. trata sobre productos principalmente fungibles y ninguna parte de la norma exige que el productor deba tomar algún recaudo para evitar que los productos sean mezclados con otros iguales hipotéticamente obtenidos en terceras jurisdicciones. Que describe el contenido de la Resolución (CP) N° 8/06 y concluye que luego de mezclados los crudos de diversas procedencias, si la mezcla deriva en operaciones de exportación, lógico es que los ingresos de esa exportación sean excluidos de la base imponible de las jurisdicciones que contribuyeron a la mezcla.

Que YPF además considera que la tesitura de la DGR trae aparejada una lesión del art. 32 del Convenio Multilateral. Dice que en el caso, la cuestión se plantea porque bajo la supuesta pretensión fiscal de la DGR, si YPF desarrollara toda su actividad dentro de la Provincia del Chubut, ésta jamás gravaría los ingresos derivados de exportaciones, como de hecho no grava los ingresos derivados de la exportación de crudo que YPF efectúa desde la misma Chubut y que no ha sido cuestionado. Que dado que YPF transfiere parte del crudo a otra jurisdicción, sufre el recargo de que se le pretendan gravar los ingresos de exportaciones, a través de una vía oblicua sustentada en una presunta interpretación del primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, que mandaría gravar el 100% de los ingresos asignables bajo ese artículo, con prescindencia de toda referencia a las normas del Código local que excluyen los ingresos de exportaciones; y esto se traduce en una violación de lo dispuesto en el art. 32 del Convenio Multilateral.

Que dice que para el hipotético caso de que la Comisión Arbitral confirme la tesitura fiscal de la DGR, hace notar que según la Resolución General N° 3/2007, YPF ha cumplido con la obligación de manifestar ante Chubut, y ante todas las jurisdicciones provinciales frente a las cuales es contribuyente, su intención de solicitar la aplicación del Protocolo Adicional. Con respecto a la inducción a error establecida en la Resolución General 3/2007, entiende que la norma debe interpretarse razonablemente y la Resolución C.A. N° 2/2000 releva a la empresa de aportar pruebas documentales para justificar tal la inducción a error.

Que acompaña documental; pide que se requiera a la Provincia el Expte. n° 114/2006-DGR; en caso de necesidad, ofrece la consulta de los balances de acceso público correspondientes a los períodos involucrados; también se libre oficio a la Comisión Nacional de Valores; ofrece pericial contable; hace reserva del caso federal y pide se haga lugar a su planteo y, eventualmente, se aplique el Protocolo Adicional.

Que en respuesta al traslado corrido, la Provincia del Chubut deja asentado que por medio del ajuste efectuado, la DGR no pretende que YPF incorpore ingresos por exportaciones a la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por sus productos industrializados. La determinación practicada ha impugnado las deducciones efectuadas por la empresa, respecto de los montos asignados por el Régimen Especial del primer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral y no ha adicionado -por tal concepto- sumas distintas a los totales declarados por el contribuyente en concepto de ventas al mercado interno.

Que afirma que la pretensión fiscal no desconoce ni se aparta del criterio adoptado por los Órganos de Aplicación del Convenio Multilateral, como son las Resoluciones CA. 2/2000 y CP. 8/2000 para la liquidación del impuesto por parte de YPF, sino que -precisamente- de su aplicación se llega a la determinación practicada. Que hace notar que el inc. c) del art. 1° de la Resolución CA N° 2/2000 es claro al establecer que en el caso de petróleo o gas, que la empresa extrae de una jurisdicción y lo remite fuera de esa jurisdicción, sin vender, con el objeto de ser industrializado por la misma empresa que lo extrajo, deberá asignar los ingresos conforme el primer párrafo del art. 13 del C.M. Ninguna mención hace el inciso citado respecto a la etapa posterior a la industrialización o al destino final del producto industrializado. Solo requiere para su aplicación, que se extraiga petróleo de una jurisdicción y se lo remita fuera de ella, para su industrialización, por parte de la misma empresa que lo extrajo.

Que YPF valoriza los volúmenes de crudo remitidos por cada jurisdicción productora para su industrialización, según el valor en boca de pozo (VBP), pero reduciendo la base así determinada en un porcentaje variable, estimado según la incidencia que representan las ventas de combustibles y lubricantes del mercado interno sobre el total de ingresos a nivel país de dichos productos (mercado interno más mercado externo). Con fundamento en dicho mecanismo, YPF erosiona la base asignada a las provincias productoras, distorsionando en definitiva el valor en boca de pozo asignado, alterando las normas aplicables y el espíritu del Régimen Especial establecido en el Convenio Multilateral.

Que el art. 13 del Convenio Multilateral prevé que la base imponible esté conformada por los productos despachados por el propio productor al precio oficial o corriente en plaza, prescindiendo de hechos y cuestiones futuras que hagan a la materia gravada. Que ni de ese texto ni de las resoluciones de los Organismos de Aplicación

del Convenio Multilateral surge que se excluya de la asignación primaria de la base imponible, la porción de la producción que supuesta y estimadamente pudiera utilizarse en la elaboración de productos que, luego de haber sufrido complejos procesos de refinación y convertidos en productos elaborados totalmente diferentes a los extraídos en la jurisdicción -habiendo perdido sus características originales-, tengan como destino el mercado exterior.

Que a ello hay que agregar, que la empresa tampoco aporta pruebas que permitan acreditar que los ingresos correspondientes a los lubricantes y combustibles exportados -de disímiles características al crudo extraído de la jurisdicción-, tengan una correlación estimable respecto de los volúmenes de crudo remitidos desde Chubut a las refinaciones. En especial, partiendo del hecho que se pretende realizar una estimación utilizando ingresos y no unidades de productos, distorsionando aún más dicho cálculo, en detrimento de las jurisdicciones productoras, en atención a la mayor incidencia de las ventas al mercado externo cotizadas en dólares libremente, respecto de las de mercado interno efectuadas en pesos y con regulación estatal.

Que dice que no le asiste razón a YPF cuando afirma que se estaría trasgrediendo el art. 32 del Convenio Multilateral, ya que dicho artículo hace referencia a "alícuotas" o "recargos" que impliquen un tratamiento diferencial de las actividades sujetas al ámbito de aplicación del Convenio con iguales actividades que se desarrollen, en todas sus etapas, dentro de una misma jurisdicción. En el caso, el Fisco ha determinado la deuda de acuerdo a lo establecido en el Código Fiscal, distribuyendo la base imponible según la letra que prescribe el Convenio, no aplicando alícuotas o recargos diferenciales para dichas actividades, por lo que no se viola el principio de no discriminación consagrado en dicho artículo.

Que por último, con respecto al Protocolo Adicional afirma que YPF no acompañó prueba documental que demuestre la inducción a error por parte de los Fiscos involucrados, de acuerdo a lo dispuesto en la Resolución General 3/2007.

Que puesta al análisis de la causa, esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en la aplicación del primer párrafo del art. 13 del Convenio respecto de los ingresos derivados de los productos elaborados a partir del crudo que es retirado de Chubut por YPF sin facturar, y transportado a la Provincia de Buenos Aires. Y.P.F. atribuye esos ingresos a la Provincia del Chubut computando la totalidad de la producción de crudo en esa provincia valorizados al Valor Boca de Pozo y, según dice, neto de la proporción de crudo de Chubut contenida en las exportaciones de productos elaborados, cuyos ingresos están excluidos de la base del impuesto por aplicación del Código Fiscal.

Que por el contrario, la Provincia del Chubut sostiene que el primer párrafo del art. 13 del Convenio dispone que el crudo que se transfiere desde Chubut a la destilería en la Provincia de Buenos Aires, luego de valorizado, debe conformar en un 100% la base imponible para la liquidación de los ingresos brutos.

Que el inc. c) del art. 1º de la Resolución C.A. Nº 2/2000 dice: "Petróleo o gas que la empresa extrae de una jurisdicción y lo remite fuera de esa jurisdicción, sin vender, con el objeto de ser industrializado por la misma empresa que lo extrajo; se aplica el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral".

Que el inciso citado de dicha resolución establece que para que proceda su aplicación sólo requiere que de una jurisdicción se extraiga petróleo y se remita el producto fuera de ella a los fines de su industrialización por ella misma, por lo que YPF, en el caso, deberá adjudicar el 100 % de los ingresos de manera directa de acuerdo a dicho primer párrafo.

Que el ingreso que se atribuye Chubut tiene su origen en el petróleo crudo que sale de la jurisdicción, enviado por la propia firma a sus destilerías, el que pierde identidad y se transforma finalmente en un producto totalmente diferente del original porque durante el proceso de transformación se lo modifica, se agregan otros productos, se incorporan servicios necesarios para obtener el producto final, el que en nada se asimila al proveniente de la jurisdicción productora; ha perdido su sustancia como resultado de un proceso industrial.

Que en el caso no se está comercializando el petróleo crudo extraído de esa jurisdicción, sino un producto distinto; las actividades que se cumplen son distintas, en una jurisdicción se extrae y sale petróleo crudo y en la otra u otras, tras sufrir un proceso de industrialización, se comercializa un producto industrializado que no es el mismo que se extrajo en Chubut.

Que de acuerdo al art. 13 del Convenio, el monto atribuible está conformado por el valor de los productos

despachados (VBP) tomado como valor de referencia al no existir una venta propiamente dicha, y reputarse como precio corriente en plaza, prescindiendo de hechos y transformaciones futuras que pueda sufrir la materia, y no es posible que ese valor pueda ser menguado con un monto como consecuencia de que el producto en bruto haya sido sometido a un proceso industrial y que a todo evento, tenga como destino la exportación.

Que no se viola el art. 32 del Convenio Multilateral puesto que Chubut no aplica alícuotas o recargos que impliquen un tratamiento diferencial con respecto a iguales actividades que se desarrollen, en todas sus etapas, dentro de una misma jurisdicción, y en el caso de autos no se vislumbra que la Provincia haya utilizado institutos diferenciales, o que haya discriminado a YPF mediante la utilización de esos conceptos.

Que con respecto al pedido de aplicación del Protocolo Adicional, YPF no cumple los requisitos impuestos por la Resolución General N° 3/2007, en particular las normas establecidas por su art. 2°.

Por ello,

#### LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

#### RESUELVE:

ARTICULO 1°) - No hacer lugar a la acción interpuesta por la firma YPF S.A. contra la Resolución Determinativa y Sancionatoria N° 173/2010, dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia del Chubut, por los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2°) - Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás Jurisdicciones adheridas.

**CR. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO**

**CRA. ALICIA COZZARIN DE EVANGELISTA - PRESIDENTE**