

PUERTO IGUAZU, 20 de mayo de 2009

RESOLUCIÓN N° 28/2009 (C.A.)

VISTO: el Expediente C.M. N° 742/2008 Y.P.F. S.A. por el que se promueve la acción prevista por el art. 24 inc. b) del Convenio Multilateral contra la Resolución N° 139/2008 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta, y

CONSIDERANDO:

Que están reunidos los requisitos que habilitan el tratamiento del caso en el marco de lo establecido por la norma citada.

Que la accionante plantea que la Provincia de Salta ha considerado a los importes por regalías hidrocarburíferas abonadas a dicha provincia como un gasto computable según el art. 3° del Convenio Multilateral a los fines de la confección del coeficiente unificado, y en consecuencia ha ajustado la base imponible que considera le corresponde y el impuesto resultante.

Que YPF entiende que el importe de las regalías no es un gasto computable a dichos fines y que si lo fuera también debería computarse el pagado por regalías a todas las jurisdicciones hidrocarburíferas, pues de otro modo Salta estaría haciendo un doble acrecentamiento de su porción de base imponible, indebidos los dos, en perjuicio de todas las jurisdicciones en las que YPF actúa, que son las 24.

Que la accionante sostiene que las regalías no son gastos computables. Que según expresa, el art. 3° del Convenio se refiere a los gastos que se originan por el ejercicio de la actividad, siendo de toda evidencia que el importe de las regalías que deben abonarse al Estado Nacional no se originan por el ejercicio de la actividad en Salta sino porque una ley nacional ha dispuesto su pago obligatorio. El art. 3° junto con el 2° rebaten la postura salteña por cuanto: las regalías no son un gasto efectivamente soportado en Salta sino un pago que se hace al Estado por obligación legal; no se originan por la actividad sino por disposición legal; además, no están mencionadas entre los que sí se computarán como gasto y sí están aludidas entre los que no se computarán como tales.

Que dice que las regalías están mencionadas entre los gastos no computables del tercer párrafo del art. 3°, sea específicamente y de modo expreso cuando en el inc. c) alude a los tributos, gravámenes, etc. o si se quiere genéricamente en el inc. a) cuando se refiere al costo de la materia prima ya que obviamente el importe de las regalías obligatoriamente debe pagarse mensualmente al Estado Nacional en proporción al valor boca de pozo de los hidrocarburos extraídos.

Que advierte que si se computaran las regalías como gasto en la jurisdicción, que son una proporción del precio, compondrían un concepto superpuesto con el rubro ingresos, ya computados como exteriorización de la dimensión de la actividad cumplida en cada jurisdicción.

Que la posición de la Provincia de Salta importa un evidente cambio de criterio ya que nunca ninguna jurisdicción pretendió considerar las regalías como gasto computable y entiende que es doctrina que los cambios de criterios impositivos sean aplicables hacia el futuro. Sugiere que para YPF es lo mismo que se acepte el criterio pretendido por Salta, siempre que sea también aceptado por las demás jurisdicciones y que se aplique sólo para el futuro ya que ello no necesariamente implicará un aumento del tributo sino sólo cambios en los coeficientes.

Que hace una referencia a los orígenes del Convenio Multilateral y dice que nunca se controversió la norma en el sentido de que las regalías no son computables. Afirma que los tributos, en su acepción amplia no deben computarse y que al referirse a tributo se entiende que la norma es enunciativa y amplia y que no puede ser restringida por el intérprete y por lo tanto incluye a las regalías hidrocarburíferas. La norma abarca 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 sea consecuencia de la actividad sujeta a imposición. Señala que los tributos no exteriorizan cuantía de actividad en la jurisdicción.

Que dice que las regalías constituyen un instituto del derecho público, como gravamen impuesto por el Estado a la actividad de extracción de minerales, por lo que, más allá de que se lo considere un recurso innominado del Estado, lo cierto es que se trata de un gravamen, en su expresión genérica y por lo tanto no computable como gasto.

Que expresa que aún si se sostuviera que las regalías mineras son un recurso originario del Estado ello no enervaría su condición de gasto no computable porque no se origina en la actividad del sujeto en la jurisdicción, por tener claros componentes de índole tributaria y que es imposible trazar con exactitud la línea divisoria de validez absoluta entre las dos categorías de recursos.

Que la Corte ha sostenido que las regalías son contribuciones con regulaciones impositivas y que en un caso reciente, por mayoría optó por la aplicación de un plazo quinquenal en materia de prescripción, el de los tributos, y no el decenal.

Que dice que la Ley 17319 hace referencia a “tributos”, que los titulares de permisos se encuentran sujetos “al régimen fiscal que para toda la República se establece seguidamente...”. Entonces la propia ley de regalías se refiere a

tributos y además en el mensaje que acompañó el proyecto se alude a un “régimen impositivo estable”, a regalía o “tributo equivalente” y a “gravámenes”.

Que por otra parte, el hecho de que las regalías consistan en una parte del precio de los bienes extraídos no le quita el carácter de tributo pues lo mismo ocurre con el IVA, Ingresos Brutos y la Tasa de Inspección, Seguridad e Higiene. Que al tomar las regalías como gasto está desconociendo o modificando el carácter de tributo que las mismas tienen violando una norma federal y el principio de prelación normativa. Si bien la Provincia tiene el dominio originario de los hidrocarburos que hay en su territorio, la Nación tiene la facultad de reglar las relaciones jurídicas que nacen del uso y del aprovechamiento de esos recursos. Las provincias tienen el dominio de los yacimientos pero no la jurisdicción.

Que dice que, a todo evento, deberían también computarse las regalías que YPF abona a las demás Provincias. Cuestiona que se pretenda que incidan en el coeficiente las regalías que se pagan a Salta por ser las únicas que producen efecto en esa jurisdicción y que las demás regalías que se pagan a otras jurisdicciones no deban computarse como gasto porque son un tema exclusivo de ellas.

Que para la hipótesis de que se respalde la posición de Salta, que se considere a las regalías computables, pide que se aplique el Protocolo Adicional o en su caso que la interpretación se aplique para el futuro y con relación a todas las jurisdicciones.

Que hace reserva del caso federal.

Que la Provincia de Salta señala que corresponde analizar el concepto de regalía, la naturaleza jurídica del instituto y por último si el gasto por el

concepto en discusión mide la magnitud de la actividad desarrollada por la contribuyente en las provincias hidrocarburíferas.

Que para la Real Academia Española: “Las regalías son la participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso para ejercerlo. Es una retribución por el agotamiento de los recursos naturales”.

Que en este sentido, el artículo 1° de la Ley 17.319 modificado por la ley 26.197 establece 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 territorio en que se encuentren”. Los hidrocarburos son un recurso natural no renovable sobre los que las jurisdicciones hidrocarburíferas tienen el dominio originario, dominio previsto en el artículo 124 de la Constitución Nacional y en el artículo 1° de la Ley 17.319 lo que constituye una derivación del artículo 10 del Código de Minería según el cual: “Sin perjuicio del dominio originario del Estado, la propiedad particular de las minas se establece por la concesión legal”.

Que en relación a este artículo, que acuña en el Derecho Argentino el concepto de dominio originario que luego fuera contemplado en el artículo 124 de la C.N. y artículo 1° de la Ley N° 17.319, prestigiosa doctrina (Edmundo Catalano, Código de Minería comentado, Ed. De Palma) dice que las minas forman parte del patrimonio indisponible del Estado constituyendo una categoría intermedia entre los bienes patrimoniales de carácter industrial, perfectamente disponibles, y los bienes del dominio público considerados indisponibles pero que, a diferencia de las minas, se encuentran afectados a un uso público. En esta línea de razonamiento el dominio minero constituye un género especial de dominio equiparable al dominio público; la propiedad

minera permanece en el dominio del Estado pero el concesionario obtiene el derecho de aprovecharla como dueño, en los términos de la ley.

Que la recurrente en forma desacertada, pretende equiparar las regalías con los tributos a fin de evitar su computabilidad como gasto, fundamentándose en que las mismas no se originan por el ejercicio de una actividad en la Provincia de Salta sino porque una ley nacional ha dispuesto su pago obligatorio. Es decir, que basa su posición en la verificación de la existencia de una ley fijando la regalía y en el carácter coactivo de la misma.

Que con relación al carácter ex lege de la obligación de pagar una regalía no es posible fundar una diferenciación en aspectos que no son relevantes para la distinción. En todo Estado de Derecho, y en especial referido al Derecho Público donde el principio de legalidad es imperativo, el poder se manifiesta a través de la Ley, en sus dos variantes: el poder de imperio (para exigir contribuciones con respecto a personas y bienes que se encuentran en su jurisdicción) y el poder de policía (facultad de controlar personas y bienes dentro de su jurisdicción y en beneficio del bienestar general).

Que en relación a ello resulta esclarecedor tener presente que la fuente de atribución en cabeza del Estado para crear las leyes en materia de hidrocarburos no deriva de los artículos 4º y 75 inc. 2) de la Constitución, sino del artículo 75 inc. 12), en relación al cual la Corte dijo “que al conferir al Poder Legislativo de la Nación la facultad de dictar el Código de Minería, la Constitución Nacional le otorgó atribución de establecer en su integridad el

régimen legal de las minas entre las cuales se encuentran los yacimientos de hidrocarburos. (Fallos 248:781; 250:236, entre otros).

Que la asimilación de las regalías a tributos que realiza la empresa recurrente, en opinión de la Provincia de Salta lleva inevitablemente a referir a las características distintivas de ambos fenómenos. Tal distinción parte del análisis de la causa de cada uno de los institutos, para luego proyectarse en las características de cada uno de ellos.

Que para Jarach el concepto de causa es el puente entre el presupuesto y la ley, es decir, como razón por la cual la ley asume hechos de una determinada naturaleza como presupuestos de las relaciones tributarias, señalando que “...en la tasa esta razón es la contraprestación de un servicio administrativo; en la contribución, la ventaja económica que el particular recibe de un gasto o de una obra pública; en el impuesto, el criterio justificativo, la razón última, radica en la capacidad contributiva, considerando que la causa jurídica puede identificarse con el concepto de capacidad contributiva”.

Que en el caso de las regalías la causa se encuentra en el dominio originario del Estado sobre sus recursos naturales, existiendo disposiciones legales que conducen invariablemente a tal conclusión, a fin de ejemplificar: a) el artículo 12 de la Ley 17.319 prevé que las provincias en cuyo territorio se exploten yacimientos tendrán en beneficio una participación en el producido de la actividad; b) el artículo 59 prevé la facultad en cabeza del Poder Ejecutivo de variar el monto de la regalía, modificando el porcentaje de participación

teniendo en cuenta la productividad, condiciones y ubicación de los pozos; c) la posibilidad que tiene el concesionario de solicitar la reducción de las regalías con fundamento en que la producción no resulta económicamente explotable en la calidad y cantidad del hidrocarburo; d) el artículo 3° de la Resolución 435/2004 de la SEN dice “cuando el concesionario destine la producción de petróleo crudo a ulteriores procesos de industrialización en plantas propias o de terceros controlados o vinculados deberán acordar con la Provincia y la Secretaría de Energía el precio de referencia para el cálculo y liquidación de regalías; e) de acuerdo al artículo 5° de la misma resolución, los concesionarios deben abonar mensualmente las regalías de acuerdo a los volúmenes producidos en el mes inmediato anterior aunque no hubiesen sido transferidos; f) si el concesionario no paga, a los tres meses se declara caduca la concesión y se pierde el derecho de explotación; como se observa, todas ellas son características totalmente extrañas a los tributos.

Que a su vez la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el reciente fallo Provincia del Neuquén c/Capex SA se ha expedido sobre la naturaleza jurídica de las regalías, dejando sentado que las mismas tienen un carácter más cercano a lo convencional.

Que más aún, la circunstancia de que existe en las concesiones un proceso licitatorio en el cual la oferta del particular confluye a la formación del acto, por lo cual la fuente de la obligación de pagar regalías no es un acto unilateral de ejercicio del poder de imperio.

Que con relación a la cuestión de si el gasto en concepto de regalías mide actividad desarrollada, hace las siguientes consideraciones.

- en primer lugar, las características técnicas de la explotación hidrocarburífera permiten concluir que en la jurisdicción donde se paga la regalía se desarrolla la actividad del productor, por cuanto la perforación de un pozo es la única forma de verificar la existencia de petróleo en el subsuelo. Con ello, queda demostrado que los gastos necesarios a fin de la extracción de los hidrocarburos se realizan en las jurisdicciones donde se encuentran los pozos, donde a su vez deben pagarse las regalías.

- recuerda que el Convenio Multilateral distribuye base imponible, a los fines de evitar la doble imposición, entre las provincias donde el contribuyente desarrolla actividad. Para lograr ese fin el legislador dejó sentado que aquellos gastos que no resulten ser representativos de la actividad desplegada en cada una de las provincias tendrán el carácter de no computables, atento a que los mismos no permiten medir el volumen de actividad desplegada. Los gastos computables son aquellos que permiten cuantificar el grado de actividad desarrollada en las provincias, pues ellos resultan conducentes para lograr el objetivo que persigue el Convenio Multilateral.

- destacada doctrina es concordante en sostener que a la hora de definir la computabilidad de un gasto corresponde analizar si el mismo se origina por el ejercicio de la actividad (como reza el artículo 3° del Convenio Multilateral), y en la medida que exteriorice aptitud para medir la magnitud de la actividad desarrollada en cada jurisdicción. En tal sentido, cabe destacar que la relación entre el monto de las regalías pagadas es directamente proporcional al grado de actividad desplegada, por lo cual, a mayor volumen extraído mayor será el gasto por tales conceptos, mientras que en los períodos en que no exista extracción de hidrocarburos, no se genera obligación de pago, con lo cual no habrá gasto a computar.

Que a su vez, el art. 4° del Convenio Multilateral establece que se entenderá que un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle.

Que de la inteligencia de los artículos 3° y 4° del Convenio Multilateral surge una clara correlación en cuanto a la atribución de los gastos atento a que el primero establece que serán computables aquellos que indiquen el volumen o magnitud de la actividad desarrollada en cada jurisdicción, y el segundo deja sentado que un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción cuando tenga una relación directa con la actividad.

Que la Comisión Arbitral en el caso Eduardo Goyanarte S.A. c/ Provincia de Bs. As. (Resolución 8/2006) ha dejado sentado que: “los gastos deben ser atribuidos a la jurisdicción donde fueron soportados”. Los montos abonados en concepto de regalías hidrocarburíferas tienen una efectiva y directa relación con la actividad desarrollada, aún cuando su pago se realice en otra jurisdicción, por lo que deben ser asignados a la jurisdicción donde se soportan los mismos.

Que del artículo 4° del Convenio Multilateral se desprende que el único parámetro a tener en cuenta es la relación entre la actividad y el gasto, a los efectos de determinar a qué jurisdicción deben ser atribuidos.

Que, por último, puntualiza la desacertada pretensión de la recurrente de asimilar los montos pagados por regalías hidrocarburíferas al costo de materia prima. Cabe destacar que el costo de materia prima enumerado como no computable en el artículo 3° del Convenio Multilateral se refiere al costo de materia prima adquirida a un tercero, lo cual dista de la realidad de los hechos de la presente causa, atento a que la quejosa en la situación de marras no adquiere materia prima al Estado provincial, solo paga al mismo por la explotación de los recursos no renovables.

Que por todo lo expuesto ut supra, las regalías hidrocarburíferas están estrechamente vinculadas al nivel de actividad desarrollada por la recurrente, siendo un claro indicador de la actividad desplegada en la provincia, por lo tanto corresponde que sean asignadas como gastos a la jurisdicciones donde efectivamente se soportan los mismos, es decir a la jurisdicción en las cuales se extraen los hidrocarburos por los cuales se pagan la regalías hidrocarburíferas.

Que entrada esta Comisión al análisis de la causa, se advierte que la controversia está centrada en determinar si corresponde encuadrar como gasto computable a que se refiere el artículo 3° del Convenio Multilateral los montos pagados por regalías hidrocarburíferas para determinar el coeficiente de distribución de base imponible.

Que a estos efectos, los gastos computables son aquellos que permiten cuantificar debidamente la actividad desarrollada en las provincias, de manera

de resultar conducentes para lograr el objetivo que persigue el Convenio Multilateral que es atribuir base imponible a las jurisdicciones en función de la actividad ejercida en cada una de ellas.

Que en tal sentido, cabe destacar que la relación entre el monto de las regalías pagadas es directamente proporcional al grado de actividad desplegada, por lo cual, a mayor actividad mayor será el gasto por tales conceptos.

Que el principio general para la atribución de los gastos es a la jurisdicción donde efectivamente fueron soportados. Que en este sentido, en las actuaciones ha quedado evidenciado que la Provincia de Salta debería reajustar el coeficiente unificado correspondiente a otras provincias hidrocarburíferas para computar debidamente los montos en concepto de regalías correspondientes a cada una de ellas.

Que en cuanto a la aplicación del Protocolo Adicional, la recurrente no probó que haya sido inducida a error por alguna jurisdicción adherida (artículo 2° de la Resolución General N° 3/2007).

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello:

LA COMISIÓN ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Rechazar la acción promovida por Y.P.F. S.A. contra la Resolución N° 139/2008 del Fisco de la Provincia de Salta por los motivos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º) – Hacer saber que la Provincia de Salta deberá recalcular el coeficiente unificado teniendo en cuenta los importes efectivamente soportados en cada una de las jurisdicciones.

ARTÍCULO 3º) – Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás Jurisdicciones adheridas.

MARIO A. SALINARDI

CRA. ALICIA COZZARIN DE EVANGELISTA

SECRETARIO

PRESIDENTE