

RESOLUCIÓN N° 66/2005 (C.A.)

VISTO el Expediente C.M. N° 504/2005, iniciado como consecuencia de la presentación efectuada por YPF S.A. contra la Resolución N° 2/2005 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Río Negro, y

CONSIDERANDO:

Que dicha presentación se ha realizado cumplimentando los requisitos formales exigidos por las disposiciones vigentes sobre el particular, lo cual hace procedente considerar, por parte de la Comisión Arbitral, el caso planteado.

Que la contribuyente, en su recurso, plantea lo siguiente:

-Antecedentes. YPF extrae petróleo crudo en Río Negro y lo despacha fuera de la provincia sin facturar y para su industrialización (ocasionalmente realiza ventas), por lo que aplica el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, nada de lo cual es objetado por el Fisco, como así tampoco se cuestionan los volúmenes de producción y despacho declarados ni la alícuota aplicada.

a) La única objeción radica en el “precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición”, que debe considerarse para realizar la atribución de base imponible a la jurisdicción productora.

b) Como no existe un precio oficial o corriente en plaza del petróleo crudo e YPF no comercializa sino industrializa y transforma en combustibles y lubricantes la inmensa mayoría de su propia producción con origen en la Provincia, y como consecuencia el único precio disponible como referencia sería aquel al que se vendieran efectivamente y en concreto ese petróleo crudo. Ello no ocurre en el momento de la expedición sino en el punto de destino (Puerto Rosales, Provincia de Buenos Aires), de manera que para establecer el mismo, YPF toma en cuenta dicho precio de venta y le deduce los llamados “gastos de tratamiento”, “de almacenaje”, “de boyas”, “de fletes” y “las mermas”, que por otra parte es la forma en que se calcula el precio del petróleo crudo y el gas natural extraídos en Río Negro para el pago de las regalías a favor de las propias provincias productoras en general y de Río Negro en particular.

c) El precio así obtenido, multiplicado por los metros cúbicos de petróleo crudo despachados desde Río Negro, es el que YPF atribuye a dicha provincia como base imponible, sobre la cual tributa el impuesto.

d) La Jurisdicción dicta la Resolución que se objeta por la presente, en la cual fija su posición de la siguiente manera:

– En los casos que YPF realiza ventas de petróleo en el mercado interno, que acontecen en Puerto Rosales, o sea en el otro extremo del ducto, toma ese precio de venta, aceptando un solo descuento, al que llama “flete”, y que presume que equivale a un 2% del precio, en lugar de computar el flete real, y sin dar explicación valedera alguna.

– En otros períodos, en que no ha realizado ventas sino ha industrializado ella misma todo el producto, toma el precio de venta de otras empresas, también aparentemente con el sólo descuento del 2% indicado en concepto de flete.

– Tomar esos precios de venta, en cualquiera de los dos casos, con ese sólo descuento de flete, y en base a una presunción infundada (2%) en lugar de tomar los fletes reales, y omitiendo los demás descuentos que son elementalmente pertinentes, carece de todo sustento.

-El supuesto de hecho que torna aplicable el art. 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral requiere dos elementos básicos: que se trate de un producto primario, y que ese producto sea despachado desde la Jurisdicción de origen por el propio productor, sin facturar, para su venta fuera de la provincia productora, o también para su industrialización por el mismo sujeto fuera de la provincia productora

-A esos efectos, se dispone que el monto imponible para la Jurisdicción en que se extrae y de la que se despacha el bien será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y lugar de expedición, y sólo cuando existan dificultades para establecer ese precio ha de considerarse que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido. Aquel valor en el caso, no existe en Río Negro y ni siquiera se realizan ventas en esa jurisdicción que pudieran tomarse como referencia.

-Es un hecho reconocido –también por el Fisco-, un dato de la realidad, una evidencia, que no requiere demostración, que no existe precio mayorista, oficial o corriente en plaza en el lugar y al tiempo de expedición. Frente a ello, lógicamente, si algo pudieron haber normado las Comisiones Arbitral o Plenaria hubiese sido el descarte de la primera alternativa del art. 13 (que se aplique ese inexistente precio mayorista, oficial o corriente), y la obligación de aplicar el 85% del precio de venta.

-Eso es lo que, por lógica, pudieron haber dispuesto, ante tal evidencia, y no lo contrario, como parece pretenderlo la resolución recurrida. Por lo tanto, si se manda aplicar el art. 13, y sabiendo que la primera alternativa no existe, y no se manda aplicar la segunda, es porque se está autorizando, de hecho, la aplicación de la primera de un modo razonable.

La utilización del valor boca de pozo que toma YPF, tiene dos sustentos inexcusables: es el valor que se toma en cuenta para liquidar las regalías, que todas las Provincias aceptan, incluida Río Negro, y las deducciones que se realizan son todas razonables y justificadas para convertir el precio de venta del crudo o el gas en Puerto Rosales a precio mayorista o corriente en Río Negro el día del despacho del crudo y el gas como productos primarios.

1 - El precio al que se vende el producto en Puerto Rosales es el precio del producto originario más el flete, el almacenaje, el procesamiento, la boya, el tratamiento, el ajuste por grado API, gastos y conceptos todos que deben deducirse de ese precio de venta porque el que debe tomarse en cuenta es el precio o valor originario del producto minero de que se trata.

a) El flete es el gasto necesario para trasladar el crudo por ducto desde el lugar en que el petróleo se encuentra en condiciones comerciales y puede ser medido (las plantas de Catriel Oeste, Medanito y/o Allen) hasta el lugar en donde puede ser, o es, comercializado (Puerto Rosales). Ese flete es tarifado por la Secretaría de Energía de la Nación, y el transporte por ducto lo realiza Oleoductos del Valle SA (OLDELVAL).

Si el precio que se toma en cuenta es el de venta en Puerto Rosales, pero a efectos del art. 13 del Convenio Multilateral debe vincularse el precio en el lugar de expedición (Río Negro), es obvio que el flete debe deducirse, pero el Fisco sólo acepta deducir un 2% del precio de referencia en Puerto Rosales pero no el flete real. En suma, si la propia Resolución admite que el flete debe deducirse, y se acredita fehacientemente su importe, ese es el flete que debe deducirse, y no un 2% que carece de sustento alguno.

b) El almacenaje en Puerto Rosales obviamente está incluido en el precio de venta, el concesionario de ese servicio es EBYTEM y las tarifas las fija la Secretaría de Energía, de manera que la concesionaria emite una factura en función de los volúmenes y los días de almacenaje.

Este servicio es realizado fuera de la Provincia de Río Negro, y tal como ocurre con el flete también corresponde su deducción para determinar el precio del crudo en el lugar de expedición. No admitir la misma implica sobrevalorizar el crudo en el lugar de expedición y arribar a un valor irreal.

c) Otro gasto innegablemente deducible es el gasto de boya, necesario para cargar la producción en los buques en Puerto Rosales, gasto que también es realizado fuera de la Provincia productora, por el mismo concesionario del servicio de almacenaje, servicio que también se encuentra tarifado por la Secretaría de Energía.

d) La merma de transporte y manipuleo está aceptada por la Secretaría de Energía en hasta un 0.25% (Res. 155/92), destacándose que en el oleoducto de OLDELVAL está acordada entre las partes en 0.10% del volumen transportado, en tanto que la merma por manipuleo en la planta de almacenaje de EBYTEM es de 0.5%. El importe de estas mermas debe ser deducido por cuanto se trata de volúmenes que el productor (YPF) pierde como consecuencia de un proceso inevitable en la generación de la base imponible de cuya atribución directa se trata.

El transportista y el operador de la planta de almacenaje en Puerto Rosales retienen esos porcentajes de merma y devuelven al productor (YPF) volúmenes de petróleo crudo neto de esas mermas.

e) Otro gasto indispensable para la comercialización es el llamado gasto de tratamiento. A los efectos de la liquidación de las regalías es necesario determinar el valor del crudo en la playa de tanques en la cual ese crudo se ha colocado en condiciones comerciales (es decir se lo ha separado del gas, del agua y de las demás sustancias con que sale del subsuelo). Su deducción debe ser necesariamente admitida por cuanto el porcentaje que se deduce incorpora además del gasto de puesta en condición comercial propiamente dicho, el flete interno dentro del yacimiento que es de muy difícil determinación y cuantificación.

Necesariamente, estos gastos deben ser deducidos del precio en Puerto Rosales, porque si al crudo extraído del subsuelo en Río Negro no se lo separa del gas, y de las demás sustancias con que surge del subsuelo, y no se lo transporta dentro del yacimiento hasta la boca del ducto, ni siquiera podría ser introducido en éste, ni transportado por éste, ni puesto ni vendido en Puerto Rosales.

f) Finalmente, otro concepto que debe considerarse al computar el precio de venta del crudo para ajustarlo al llamado boca de pozo, porque se encuentra incorporado a aquél precio de venta en Puerto Rosales, es el ajuste por grado API.

El grado API determina que un crudo sea más o menos apreciado económicamente, y en el caso de Río Negro el crudo tiene una calidad menor en grados API (y en consecuencia un menor reconocimiento en el precio) respecto del crudo de Neuquén.

2 - Resulta que al aplicar YPF el criterio Valor Boca de Pozo, que es el mismo que se aplica para las regalías, la Provincia de Río Negro va más allá todavía en un exceso inadmisibles, y pretende tomar el precio de Puerto Rosales prácticamente sin deducciones.

3 - La alternativa conceptual que ofrece el primer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral presenta sólo dos polos y no más: o se aplica el precio mayorista oficial o corriente en plaza en el lugar y al momento de la expedición, o se aplica el 85% del precio efectivo de venta o sea del ingreso bruto total.

Si el primero no existe, si no hay precio mayorista, ni oficial, ni corriente en Río Negro, o si existen dificultades para establecerlo, la única alternativa es aplicar el segundo, pero no aplicar éste es aceptar que existe el primero.

Y como primero, a no dudar, sólo puede tomarse el Valor Boca de Pozo, porque es el precio que de manera oficial, o corriente, consentido por todos –productores y Fiscos-, se utiliza para la liquidación de las regalías, porque “es un dato públicamente conocido” (Res. 9/95), y porque es racionalmente el que expresa la diferencia exacta entre el precio en Puerto Rosales –que no es el debido- y el precio en Río Negro –que sí es el debido-, estableciendo, cuantificando y detrayendo las notas de esa diferencia, es decir, los costos de los procesos que se cumplen para poner en Puerto Rosales y en las condiciones en que se vende, el petróleo que se extrae del subsuelo de Río Negro.

Dado que el Fisco no pretende aplicar el 85%, debe aceptarse que ello importa un

reconocimiento de su parte de que el otro precio existe, y que no hay dificultades para establecerlo, y ese otro precio, el asimilable al “precio mayorista oficial o corriente en plaza al tiempo y en el lugar de la expedición”, no puede ser sino el valor boca de pozo, no cualquier otro como por ejemplo el precio promedio en Puerto Rosales menos solamente el flete – no todas las demás diferencias-, y calculando éste en un 2% del precio – y no a su importe real y efectivo-.

Que la Provincia, ante el traslado corrido oportunamente, expresa:

-Es correcto lo manifestado por la Empresa YPF S.A. en cuanto a que la Dirección General de Rentas no objeta la aplicación del artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, así como tampoco está en discusión que corresponde, en el caso, determinar el precio mayorista oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición. La diferencia radica en que YPF pretende asimilar el precio mayorista al llamado Valor Boca de Pozo, utilizado para el cálculo del pago de las regalías hidrocarburíferas, lo cual no es aceptado por Río Negro.

-El hecho de que la empresa haya venido aplicando el criterio objetado por ser el utilizado para la liquidación de las regalías no implica que sea el criterio correcto. Por el contrario, al manifestar la propia empresa que utilizó dicho criterio por considerarlo “un equivalente razonable” admite la posibilidad de la existencia de criterios diversos para la determinación de dicho precio mayorista.

-Es incorrecto el razonamiento de la empresa al manifestar que “no se trata de establecer la base imponible (o sea el Ingreso Bruto gravado) a los efectos del pago del impuesto, sino que se trata, en cambio, de establecer el precio mayorista, al sólo efecto de mensurar la proporción de base imponible que corresponda a la jurisdicción de origen del bien en el régimen especial del art. 13...”; muy por el contrario, dicho artículo establece un mecanismo para asignar la base imponible para la jurisdicción.

-Corresponde, entonces, establecer el precio o valor originario del petróleo crudo, a la fecha y en el lugar de expedición, por lo que la controversia se circunscribe al criterio utilizado para la determinación del monto asignado a la jurisdicción productora, limitándose a cuales gastos realizados por YPF son realmente deducibles para la determinación del precio, que será el monto imponible a asignar a la jurisdicción.

-En orden a la exposición de la firma, estos gastos son:

a) Flete. En la determinación se consideró deducible un 2% del precio de venta por tal concepto, ya que al no haberse aportado información sobre los gastos reales, esta determinación se basó en lo declarado, en tal concepto, por la empresa para el pago de las regalías hidrocarburíferas.

b) Almacenaje. No fue considerado por no contar con los elementos que comprueben si fueron efectivamente soportados y el lugar donde se produjo el almacenaje (dentro o fuera de la Provincia). Más aun, no queda demostrado que este tipo de gastos correspondan a los productos efectivamente comercializados, más bien se puede observar que los gastos de almacenaje no forman parte del precio de

venta sino que son gastos inherentes al petróleo transferido a sus propias refinerías.

c) Boya. No se consideraron deducciones por este concepto, ya que no surgen de las declaraciones juradas para el pago de las regalías que la empresa haya incurrido en este tipo de gastos; tampoco el contribuyente aportó en sus presentaciones los comprobantes que respalden las deducciones pretendidas.

d) Merma de transporte y manipuleo. Esta deducción permitida por la Secretaría de Energía, estableciendo un porcentual que es acordado entre las partes, no implica que la misma esté contenida en el precio de venta. Es sólo una deducción permitida a los efectos del pago de las regalías, que pueden producirse o no.

e) Gastos de tratamiento. Aquí radica la mayor diferencia conceptual, ya que la empresa argumenta que dichos gastos son los necesarios para poner el producto en condiciones de comercialización, ya que si no se realizan dichos gastos consistentes en la separación del gas, agua y sedimentos, el petróleo no se encuentra en las condiciones antes descriptas y paradójicamente, concluye en que deben ser deducidos, ya que sin este tratamiento no sería vendible.

Precisamente, para el Fisco éste es un gasto realizado con carácter previo a la obtención del producto comercializable o utilizado económicamente con anterioridad a su expedición, e indiscutiblemente efectuado en la jurisdicción productora.

f) Grado API. Es correcta la afirmación de la empresa sobre la factibilidad de deducir el ajuste por grado API en virtud de las distintas calidades del crudo según el yacimiento del cual es extraído. Pero el ejemplo citado en su presentación casualmente se refiere a los yacimientos con producción de menor calidad y nada dice con respecto de aquellos en los que la calidad del crudo, según sus propias declaraciones juradas para el pago de regalías, tiene un grado API de hasta un 51.72°. Esto demuestra el carácter parcial de esta argumentación, ya que debió aportar copia de todos los Anexos II que conforman la declaración jurada para el período Diciembre 2004, lo cual hace esa Dirección.

-En conclusión, todos los gastos realizados para poner en condiciones el producto efectuados con carácter previo al despacho del mismo, realizados en la Jurisdicción productora, forman parte del precio o valor originario del bien al momento y en el lugar de expedición.

Que puesta al análisis del caso, esta Comisión 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 (ocasionalmente venta) con lo cual queda

perfeccionado el supuesto previsto en la norma antes citada, procediendo, por lo mismo, su aplicación.

Que considerando que esa es la forma de atribución de ingresos a aplicar, el monto imponible que le corresponde asignar directamente a la Jurisdicción productora es: “el precio mayorista, oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido”.

Que en este aspecto, las partes coinciden en que lo que es necesario para cumplir con las previsiones del primer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral, es determinar el antes mencionado “precio mayorista a la fecha y en el lugar de expedición”, no estándose de acuerdo con la forma en que lo ha calculado la firma.

Que el hecho es que al no existir dicho precio en la jurisdicción productora, dado que no se efectúan ventas en la misma, el único precio disponible como referencia es aquél al que se vendiera el producto fuera de ella, y en este caso es en Puerto Rosales, Provincia de Buenos Aires, destacándose que las discrepancias se producen al momento de retrotraer este precio “a la fecha y en el lugar de expedición”.

Que la empresa, para establecer ese precio, toma en cuenta el obtenido en Puerto Rosales y le deduce los llamados “gastos de tratamiento”, “de almacenaje”, “de boyas”, “de fletes” y “las mermas”, siendo esa por otra parte, la forma en que se calcula el precio del petróleo crudo y gas natural para el pago de las regalías a favor de las Provincias en general y de Río Negro en particular (Valor Boca de Pozo).

Que la Provincia de Río Negro discrepa con el criterio de asimilar el precio mayorista al llamado Valor Boca de Pozo, puesto que el hecho que éste sea el utilizado para el pago de las regalías no implica que sea el correcto, considerando la existencia de criterios diversos para su determinación.

Que a los efectos de definir conceptualmente la expresión contenida en la norma legal en cuestión, es decir, que 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 que 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 produjeron los gastos que la empresa pretende deducir de ese precio.

Que para ello, se debe analizar el precio mayorista al que hace referencia la disposición del Convenio Multilateral, destacándose que 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 aspecto, es correcto el criterio de la Jurisdicción en el sentido de que 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 aplicación de primer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral no procede 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 como principio conceptual, lo que realmente hay que determinar es el precio al que la empresa hubiera vendido el petróleo crudo en el lugar de expedición y en ese momento, por lo cual si la misma tuvo en cuenta determinados costos posteriores a dicha expedición, a los efectos de fijar el precio de venta, ellos 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, criterio éste que, en principio, pareciera ser compartido por la Jurisdicción.

Que la diferencia sustancial en lo que hace al cálculo del precio mayorista a considerar, estriba en que el Fisco provincial, al no haber aportado el contribuyente elementos de prueba de haber erogado efectivamente los gastos a deducir del precio de referencia obtenido fuera de la Jurisdicción productora, en unos casos los estima y en otros directamente no los admite como deducibles.

Que si se reconoce que los servicios fueron prestados, tales como fletes, almacenaje y boya, por concesionarios que perciben los precios fijados por la Secretaria de Energía de la Nación, no se puede negar que los mismos incrementan el precio en el lugar de origen, en la medida que hayan sido prestados con posterioridad a su expedición, aunque el contribuyente no haya aportado las pruebas de su efectiva erogación. Igual razonamiento puede darse al concepto de “merma de transporte y manipuleo”, máxime considerando que, según lo manifestado por la firma, los porcentajes pactados son retenidos por los prestadores quienes devuelven el producto neto de mermas.

Que la mayor diferencia radica con respecto al concepto “gastos de tratamiento” que según lo descrito por la firma, comprende las erogaciones indispensables para la comercialización (separación del gas, agua y de las demás sustancias con que sale del subsuelo) y se realiza en playa de tanques, comprendiendo además los gastos de flete interno del yacimiento que son de muy difícil determinación y cuantificación, puesto que el Fisco destaca que es un gasto realizado con carácter previo a la obtención del producto comercializable o utilizado económicamente con anterioridad a su expedición, e indiscutiblemente efectuado en la jurisdicción productora.

Que en este aspecto, es correcta la postura del Fisco en el sentido de que el mismo es un gasto que se produjo previo a la expedición y por lo mismo, ya incorporado al bien en ese momento.

Que en relación con la deducción de lo que se denomina “Grados API”, el cual determina si un crudo es más o menos apreciado económicamente, la firma entiende que en el caso de Río Negro el mismo tiene una calidad menor, y en consecuencia un menor reconocimiento en el precio respecto del crudo de Neuquén. Ello, según la empresa, por lo que deduce un ajuste por grado API.

Que la Provincia admite este procedimiento, pero manifiesta que también existen yacimientos en la Jurisdicción con producción de mayor calidad que las citadas por la firma según sus propias declaraciones juradas para el pago de las regalías, con lo cual se demuestra lo parcial de esta argumentación ya que debió haber aportado copia de todos los anexos que conforman la declaración jurada para el período Diciembre 2004, lo cual hace la representación de la Provincia.

Que a este respecto, probada que sea la diferencia de calidades del petróleo crudo extraído, es procedente su deducción.

Que como conclusión de todo lo antes expuesto le asiste razón parcialmente al contribuyente, por lo que para la determinación del precio mayorista en plaza, la firma debe partir del precio de mercado interno, al cual se le podrá detraer los importes correspondientes a los gastos efectivamente incurridos por el producto comercializado desde su despacho en Jurisdicción de la Provincia de Río Negro, hasta el momento de disposición por el adquirente, en el lugar de destino.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Hacer lugar parcialmente a la acción planteada por la firma YPF S.A. contra la Resolución N° 002/2005 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Río Negro, conforme a los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE