

Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

- I -

A fs. 175/193, YPF S.A. promueve acción declarativa de certeza, en los términos del art. 322 del CPCCN, contra la Provincia del Chubut, a fin de que V.E. determine la validez del criterio con que la provincia demandada le exige -por aplicación del art. 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral- que incluya en la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos aquellos ingresos que obtiene por la exportación de productos hidrocarburíferos que extrae en esa jurisdicción e industrializa fuera de la provincia del Chubut. En subsidio, solicita al Tribunal que se expida acerca de la aplicación al caso del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral o, en su defecto, declare que la decisión que se adopte tendrá efectos para el futuro.

Explica que desarrolla sus actividades de exploración, extracción, industrialización, comercialización, transporte y expendio de petróleo, gas, combustibles, lubricantes, aceites y aditivos en todo el país y que, a los fines de la liquidación y el pago del impuesto sobre los ingresos brutos, aplica tanto el Convenio Multilateral como lo dispuesto en las resoluciones emanadas de sus organismos de aplicación (Comisión Arbitral y Comisión Plenaria).

Señala que el crudo que extrae de los yacimientos hidrocarburíferos ubicados en la provincia del Chubut puede tener tres destinos diferentes: 1) ser vendido en dicha jurisdicción, sin haberlo retirado de ella; 2) ser exportado desde un puerto ubicado en esa provincia; y, 3) ser extraído en la provincia y transportado, sin facturar, hasta su refinería

ubicada en las cercanías de la ciudad de La Plata, provincia de Buenos Aires, donde lo industrializa para luego comercializar una parte en el mercado interno del país y destinar otra parte a su exportación.

Afirma que, en este tercer supuesto, a los fines de la formación de la base imponible de la Provincia del Chubut, YPF S.A. asigna el valor boca de pozo del petróleo crudo extraído en dicha provincia, neto de la proporción de petróleo que industrializa en la provincia de Buenos Aires y luego destina a la exportación. Ello, por aplicación del art. 122, inc. 4), del Código Fiscal de la demandada, que excluye de ese impuesto a los ingresos obtenidos por la exportación de productos hidrocarburíferos industrializados.

Alega que, disconforme con ese criterio, la provincia determinó de oficio el impuesto sobre los ingresos brutos por los periodos 01/2003 a 07/2007, con más sus intereses y multa, pues consideró inadmisibles la deducción de los valores correspondientes al petróleo extraído en su territorio y empleado posteriormente en operaciones de exportación.

Denuncia que la errónea interpretación que la provincia efectúa del art. 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, es manifiestamente discriminatoria y atenta contra la cláusula comercial prevista en el art. 75, inc. 13, de la Constitución Nacional. Agrega que no sólo contradice los principios básicos del Convenio Multilateral y se aparta de lo establecido en resoluciones dictadas por los organismos que lo aplican, sino que lleva a la provincia a reclamar parte del gravamen que YPF S.A. ya ingresó, durante los periodos ajustados, en otras provincias.

Procuración General de la Nación

Por último, solicita el dictado de una medida cautelar de no innovar que suspenda cualquier acción ejecutiva u ordinaria de cobro de los montos determinados por la provincia.

- II -

A fs. 200/201, el Tribunal se declara competente, de conformidad con lo dictaminado por esta Procuración General a fs. 196/198, hace lugar a la medida cautelar solicitada y ordena el traslado de la demanda.

- III -

La Provincia del Chubut contesta la demanda a fs. 238/253 y solicita su rechazo.

Admite que no existe divergencia respecto del tratamiento tributario que corresponde otorgar: a) a la actividad de extracción y venta del petróleo crudo dentro de la provincia, b) a las exportaciones que se efectúan desde su propio territorio, y c) al petróleo crudo, extraído en Chubut, transportado sin facturar a la Provincia de Buenos Aires, industrializado allí en refinerías propias de YPF S.A. y luego vendido en el mercado interno.

Por el contrario, puntualiza que el debate se centra en la conformación de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos cuando ese petróleo crudo, extraído en Chubut, transportado sin facturar a la Provincia de Buenos Aires e industrializado allí en refinerías propias de YPF S.A., es luego destinado a la exportación.

Manifiesta: "Puntualmente se observa que YPF valoriza los volúmenes de crudo remitidos por cada jurisdicción productora para su industrialización, según el valor de 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 interno). Empleando dicho mecanismo, YPF S.A. erosiona la base imponible asignada a las provincias productoras, distorsionando en definitiva el valor boca de pozo asignado, alterando las normas aplicables y el espíritu del régimen especial establecido en el Convenio Multilateral" (fs. 245, último párrafo).

Por ello, rechaza que la base imponible que corresponde a la Provincia del Chubut por aplicación del art. 13 del Convenio Multilateral pueda verse menguada por el valor del petróleo crudo posteriormente destinado a la exportación, máxime cuando éste fue sometido a un proceso posterior de refinación fuera de su territorio, que arrojó un producto sustancialmente distinto del extraído.

Fundamenta su postura en la letra del art. 13 del Convenio Multilateral, que fija que el monto imponible para la jurisdicción productora será "el precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición" del petróleo crudo, sin deducción alguna. Especifica que no puede efectuarse una interpretación analógica de la exclusión de base prevista en el art. 122, inc. 4), del Código Fiscal provincial (aprobado mediante anexo A de la ley XXIV, N° 38, al que se referirán las citas siguientes), toda vez que no existe un vacío o laguna legal que llenar, pues el caso encuentra íntegra regulación en el art. 13 del Convenio Multilateral.

Rechaza la aplicación del Protocolo Adicional solicitada por la actora, pues no existen diferencias de

Procuración General de la Nación

criterio entre los Fiscos actuantes ni se encuentran reunidos los requisitos previstos en la resolución general 3/07 de la Comisión Arbitral.

Finalmente, se opone también a la procedencia formal de la acción declarativa, pues indica que no existe un estado de incertidumbre ni tampoco un perjuicio o lesión actual al actor como consecuencia del reclamo fiscal que aquí se controvierte.

- IV -

Pienso que V.E. sigue siendo competente para entender en este proceso, a tenor de lo resuelto por V.E. a fs. 200/201.

- V -

En lo relativo a la procedencia formal de la acción declarativa, no es ocioso recordar que la declaración de certeza, en tanto no tenga carácter simplemente consultivo, no importe una indagación meramente especulativa y responda a un "caso" que busque precaver los efectos de un acto en ciernes al que atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal, constituye "causa" en los términos de la Ley Fundamental (Fallos: 308:2569; 310:606 y 977; 311:421, entre otros).

Sobre la base de estas premisas, considero que se encuentran reunidos los requisitos establecidos por el art. 322 del CPCCN.

En primer lugar, ha mediado una actividad explícita de la Dirección General de Rentas de la demandada, dirigida a la "percepción" del impuesto que estima adeudado, tal como se acredita con las copia de la resolución determinativa de oficio 103/10 (fs. 31/43), aportada por la actora y reconocida por la demandada (cfr. fs. 242).

Dicho acto, en mi parecer, posee entidad suficiente para sumir a YPF S.A. en un "estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica", entendiéndose por tal aquella que es "concreta" al momento de dictarse el fallo.

Y dicha concreción se verifica pues se ha producido la totalidad de los presupuestos de hecho en que se apoya la declaración acerca de la existencia o inexistencia del derecho discutido, condición bajo la cual sólo podrá afirmarse realmente que el fallo pone fin a una controversia actual, diferenciándose de una consulta en la cual se contesta acerca de la eventual solución que podría acordarse a un supuesto de hecho hipotético (dictamen de este Ministerio Público in re "Newland, Leonardo Antonio c/Provincia de Santiago del Estero", del 4 de diciembre de 1986, compartido por V.E. en Fallos: 310:606, cons. 2°, criterio reiterado en Fallos: 311:421, cons. 3°).

En segundo término, observo que -contrariamente a lo sostenido por la demandada- esa actividad explícita de la Dirección General de Rentas es susceptible de ocasionar un perjuicio a la actora.

En efecto, la Provincia del Chubut alega que su pretensión tributaria no modifica la "base imponible total país" declarada por la empresa durante los períodos de la litis, sino que se circunscribe a reasignar las bases imponibles entre jurisdicciones productoras y comercializadoras. A tal fin, toma a su favor los ingresos provenientes de las operaciones de exportación que le fueron detraídos por YPF S.A. a Chubut sustrayéndolos de la base imponible asignada por la actora -por aplicación del art. 13, primer párrafo, última parte, del

Procuración General de la Nación

Convenio Multilateral- a las provincias en las que comercializó ese petróleo crudo y sus subproductos (cfr. fs. 543 vta).

Contrariamente a lo sostenido por la demandada, es claro para mí que, como consecuencia la aplicación de este criterio fiscal, se intima a YPF S.A. a ingresar \$50.118.642 en concepto de impuesto omitido, más una multa equivalente al 30% de ese importe (cfr. fs. 34). La intimación al pago de ese impuesto -que YPF S.A. dice haber abonado ya en las otras provincias en las que comercializa- junto a la medida aflictiva que pretende aplicársele resulta suficiente, en mi parecer, para evidenciar el interés jurídico de la actora en obtener la declaración que propicia (arg. Fallos: 318:1154, cons. 7°, entre otros).

Finalmente, no es óbice a lo dicho que el contribuyente haya interpuesto los recursos previstos en el ordenamiento tributario provincial o planteado el caso concreto ante los organismos del Convenio Multilateral toda vez que la competencia originaria de la Corte -que proviene de la Constitución Nacional- no puede quedar subordinada al cumplimiento o a la vigencia de los procedimientos establecidos por las leyes locales (Fallos: 312:475 y sus citas).

Por lo dicho, considero que se encuentran reunidos todos los requisitos formales exigidos para la procedencia de la acción intentada.

- VI -

Existe acuerdo entre las partes en que el nudo de la cuestión se ciñe a la conformación de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos de la Provincia del Chubut cuando el petróleo crudo, extraído por YPF. S.A. en esa

provincia, es sacado por la empresa sin facturar (esto es, sin vender) hacia la Provincia de Buenos Aires e industrializado allí en sus propias refinerías para luego destinar los productos obtenidos (combustibles, lubricantes, etc.) a la exportación (cfr. actora a fs. 176 vta. y demandada a fs. 242 vta., en especial último párrafo).

Cabe advertir que, en el abordaje de tal problema, este Ministerio Público ha de ceñirse a la cuestión federal que entraña, sin introducirse en la valoración de los hechos y de las pruebas que la rodean.

Sentado lo anterior, es pertinente recordar que, de acuerdo con la distribución de competencias que emerge de la Constitución Nacional, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75) (arg. Fallos: 304: 1186; 320:619, entre muchos otros).

Ello sentado, y como lo tiene dicho esa Corte desde antiguo, es indudable la facultad de las provincias de "darse leyes y ordenanzas de impuestos locales... y en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el artículo 108 (actual 126) de la Constitución Nacional" (Fallos: 7:373, entre muchos otros), toda vez que, "entre los derechos que constituyen la autonomía de las provincias, es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención alguna de autoridad extraña" (arg. Fallos: 51:349; 114:282; 178:308; 320:619, entre muchos otros).

Por lo tanto, es lógico concluir, como lo ha hecho V.E. desde sus orígenes mismos y de modo reiterado, que "los actos de las legislaturas provinciales no pueden ser invalidados

Procuración General de la Nación

sino en los casos en que la Constitución concede al Congreso Nacional, en términos expresos, un poder exclusivo, o en que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias, o cuando hay una absoluta y directa incompatibilidad en el ejercicio de ellos por éstas últimas" (Fallos: 3:131; 302:1181, entre otros).

En el mismo orden de ideas, tiene dicho el Tribunal que si bien las provincias conservan los poderes necesarios para el cumplimiento de sus fines y, entre ellos, las facultades impositivas que conduzcan al logro de su bienestar y desarrollo, por lo que pueden escoger los objetos imponibles y la determinación de los medios para distribuirlos en la forma y alcance que les parezca conveniente, tales atribuciones encuentran el valladar infranqueable de los principios consagrados en la Constitución Nacional (arg. Fallos: 310:2443; 320:1302, cons. 4°, entre otros).

Entre el conjunto de principios constitucionales a que se refiere esa Corte en la jurisprudencia citada, destaca el precepto del inc. 13 del art. 75 de la Constitución Nacional, que atribuye al Congreso de la Nación la facultad de regir el comercio interprovincial y con los estados extranjeros, actividad caracterizada ya en la trascendente y más que centenaria sentencia de la Corte Suprema de los Estados Unidos de Norte América dictada en el caso "Gibbons". En la causa de Fallos: 319:998, V.E. afirmó que "el comercio es sin duda tráfico pero es algo más, es relación", y que tal exégesis del principio constitucional abría "el camino para una interpretación dinámica -compatible y necesaria para su vivencia permanente- y que acordó contenido expansivo a un proceso de

transformación económica, con relaciones cada vez más complejas e interdependientes".

Potestad que, conviene tenerlo presente, "se relaciona estrechamente con las restantes disposiciones de la Ley Fundamental destinadas a impedir los obstáculos a la libre circulación económica (arts. 9°, 10 y 11)" (Fallos: 320:1302, cons. 3°, subrayado agregado).

- VII -

Pienso que la doctrina referida en el acápite anterior permite colocar el asunto aquí tratado en su recto quicio, a fin de decidir sobre la constitucionalidad de la pretensión tributaria cuestionada por la actora, quien la ataca por contraria a lo dispuesto por los arts. 9°, 10, 11 y 75, inc. 13, de la Constitución Nacional.

El art. 122 del Código Fiscal de la Provincia del Chubut establece: "No constituyen ingresos gravados con este impuesto los correspondientes a:...4) Las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas".

De la lectura de este precepto se colige, sin hesitación, que los ingresos provenientes de las operaciones de exportación no integran la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos de la Provincia del Chubut, siendo irrelevante si esa exportación se realiza desde la Provincia o fuera de ella.

Cierto es que el art. 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral establece: "En el caso de las industrias

Procuración General de la Nación

vitivinícolas y azucareras, así como en el caso de los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, en bruto, elaborados y/o semielaborados en la jurisdicción de origen, cuando sean despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora, ya sea que los mismos se vendan en el estado en que fueron despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración, enviados a casas centrales, sucursales, depósitos, plantas de fraccionamiento a terceros, el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al ochenta y cinco por ciento (85%) del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo 2º" (el subrayado me pertenece).

Pero no menos cierto es que este precepto no autoriza a desconocer lo dispuesto por el art. 122, inc. 4), del Código Fiscal provincial ni a restringir su alcance, introduciendo una distinción entre exportaciones locales e interjurisdiccionales al momento de conformar la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos de la Provincia demandada.

Bajo este prisma, advierto que asiste razón a la actora respecto de la discriminación que denuncia.

En efecto, no hay ingresos gravados en el impuesto sobre los ingresos brutos de la Provincia del Chubut si YPF S.A. exporta desde allí el petróleo crudo que extrae en ese territorio, sea en bruto o luego de un proceso de elaboración

dentro de la propia provincia (cfr. art. 122, inc. 4), del Código Fiscal provincial). Sin embargo, según el particular criterio que aquí sostiene la demandada, si lo exporta desde otra provincia, el "precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición" de ese crudo queda sometido a su impuesto.

Considero que un ejemplo numérico permitiría explicar mejor la situación.

Si YPF extrajera un barril de petróleo crudo en la Provincia del Chubut cuyo precio mayorista fuera de \$40 y, luego de un proceso de refinación en la propia provincia, lo exportara desde allí como combustible por un valor de \$100, resultaría de aplicación el art. 122, inc. 4), del Código Fiscal y la Provincia nada exigiría al contribuyente por esa operación en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos.

Por el contrario, si YPF extrajera idéntico barril de petróleo crudo en la Provincia del Chubut con precio mayorista de \$40 y, luego de un proceso de refinación en otras provincias, lo exportara desde ellas como combustible por un valor de \$100, la tesis provincial aquí sostenida llevaría a descartar el art. 122, inc. 4), del Código Fiscal y a gravar el precio mayorista de ese petróleo extraído (\$40) únicamente porque ha sido procesado y exportado fuera de su territorio.

De esta forma, queda claro que la pretensión provincial implica crear una suerte de base imponible diferencial al petróleo crudo extraído en su territorio, por el solo hecho de salir de su jurisdicción para ser procesado y sacado fuera del país desde otras provincias, ingreso que no resulta gravado cuando idéntico petróleo es extraído y exportado -en bruto o elaborado- desde Chubut.

A mi modo de ver, lo dicho basta para dejar en claro que la interpretación que propone la Provincia del Chubut - además de lucir huérfana de sustento legal e introducir distinciones que no encuentran apoyo ni en el art. 13 del Convenio Multilateral ni en el art. 122, inc. 4), de su propio Código Fiscal-, discrimina el tratamiento tributario del producto en función de su destino, lo que afecta la supremacía de los arts. 9°, 10, 11 y 75 (inc. 13) de la Constitución Nacional (arg. Fallos: 201:202; 205:131; 210:1129, entre otros).

Como ha dicho V.E., el otorgamiento al gobierno nacional de la facultad de reglar el comercio marítimo y terrestre con las nacionales extranjeras y de las provincias entre sí, contenida en el inc. 13 del art. 75 de la Constitución Nacional, *"ha limitado las atribuciones provinciales, que no pueden afectar el comercio o la libre circulación de mercaderías (arts. 9° a 11 de la Constitución Nacional), eventualidad invalidante que se produce cuando el gravamen establecido por las autoridades locales funciona de hecho -y aunque no se le acuerde formalmente tal carácter- como un derecho aduanero, afectando la entrada, tránsito y salida de un producto (Fallos: 135:171; 163:285; 174:193; 280:203) o cuando las mercaderías son gravadas en forma diferencial en razón de su destino (Fallos: 298:341)"* (Fallos: 316:1962, consid. 3°, segundo párrafo, de la causa: "Sociedad Anónima Agrícola, Ganadera, Inmobiliaria 'El Bagual" v. Provincia de Entre Ríos", subrayado agregado).

Cabe recordar que es pacífica y constante la jurisprudencia de V.E., a partir del precedente de Fallos: 306:516, que si bien los preceptos constitucionales referidos al comercio interjurisdiccional *"no fueron concebidos para invalidar absolutamente todos los tributos locales que inciden*

sobre el comercio interprovincial, reconociendo a éste una inmunidad o privilegio que lo libere de la potestad de imposición general que corresponde a las provincias" (ver cons. 10), dichas normas protegen al comercio interprovincial -entre otros supuestos- "de los gravámenes discriminatorios", hipótesis que, como dije, se verifica en la especie y conduce, inexorablemente, al rechazo de la pretensión tributaria aquí cuestionada.

- VIII -

Atento la solución que aquí se propicia, entiendo que deviene inoficioso el tratamiento de los restantes agravios de la actora.


- IX -

Por lo expuesto, pienso que corresponde hacer lugar a la demanda.

Buenos Aires,  de mayo de 2018.

ES COPIA

LAURA M. MONTI


ADRIANA N. MARCHISIO
Subsecretaría Administrativa
Procuración General de la Nación