

MENDOZA, 13 de marzo de 2025.

RESOLUCIÓN CP N.º 1/2025

VISTO:

El Expte. CM N° 1719/2022 “Pluspetrol SA c/ provincia de Buenos Aires”, en el cual la provincia de Buenos Aires interpone recurso de apelación contra la Resolución CA N° 8/2024; y,

CONSIDERANDO:

Que el recurso de apelación interpuesto por la provincia de Buenos Aires se ha presentado 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, en su recurso, señala que, en este caso concreto, no existe controversia entre las partes en cuanto a que la empresa se dedica a la extracción de petróleo crudo en territorio neuquino, ni que luego lo transporta a la jurisdicción de la provincia de Buenos Aires para su comercialización en Puerto Rosales; tampoco, como surge de la propia resolución impugnada, se discute que en el caso se aplica el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral; la discrepancia se produce en relación al procedimiento aplicable para distribuir el ingreso entre la jurisdicción productora y las comercializadoras.

Que resalta que, si bien es de público conocimiento, a partir de la vigencia del sistema de desregulación petrolera instrumentado por el Decreto N° 2733/90, quedó sin efecto la normativa que establecía el precio oficial de ventas para todas las etapas de comercialización de hidrocarburos. Afirma, entonces, que no es un detalle menor que el precio de venta del petróleo crudo es establecido por cada empresa comercializadora con sus clientes de acuerdo a su estructura de costos, márgenes de ganancias, tipo de cliente, canales de distribución, zonas geográficas, y cualquier otro factor que influya en la fijación de los precios de mercado —es decir, no sólo intercede el costo del flete tarifado por la Secretaría de Energía—, por lo que, el precio ineludiblemente será distinto para cada empresa.

Que observa que el precio que Pluspetrol SA pretende equiparar al precio oficial, mayorista o corriente del que habla el Convenio Multilateral, no resulta de la mera comprobación de precios de transacciones con entrega dentro de la jurisdicción, lo que demuestra su inexistencia, e incluso su dificultad de establecerlo, y descarta, en consecuencia, la aplicación de la primera alternativa prevista en el art. 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral. Y justamente, entiende que, en el presente caso concreto, tratándose de una actividad por demás particular, donde el precio de venta del petróleo crudo es establecido por cada empresa comercializadora con sus clientes —considerando diferentes variables en cada caso—, no puede aseverarse que no haya dificultades para establecerlo.

Considera que de acuerdo al espíritu del art. 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, para que aplique la primera parte, el precio debe ser uno que surja de cotizaciones en bolsas o mercados donde habitualmente se transan este tipo de productos en la jurisdicción en la que se verifica su expedición, de manera que constituya una referencia válida y generalizada para todos los contribuyentes, el que, reitera, no existe.

Agrega que la posición adoptada por la provincia de Buenos Aires de aplicar la segunda parte de la norma, en este caso concreto, es la que más se adecúa a la normativa vigente, conciliando pacíficamente, desde el plano jurídico formal, la literalidad y las finalidades del artículo 13, y desde el plano finalista o teleológico, la atribución de ingresos, en función del fin protector y de los intereses de todas las partes que, desde la realidad material y económica, están involucradas, y respetando la tipicidad propia del régimen especial.

Citando doctrina considera que las situaciones sindicadas por la norma en sus dos partes bien diferenciadas no son opciones, por cuanto debe aplicarse la asignación del 85% del precio de venta obtenido cuando existan dificultades para establecer el precio mayorista, oficial o corriente en plaza, a la fecha y en el lugar de expedición (segunda parte de la norma); de ello se sigue que la segunda situación implica estar contestes en que por el primer camino (primera parte) resulta dificultoso determinar el monto imponible; va de suyo que, cualquier otro mecanismo o procedimiento que se intente aplicar, evidencia las dificultades referidas y, por tanto, está fuera de las normas del Convenio Multilateral.

Añade que cuando el Convenio Multilateral hace referencia a que la atribución de ingresos sea teniendo en cuenta un “precio mayorista u oficial”, decididamente, lo hace legislando sobre un precio ya determinado, y no sobre un precio a determinar o determinable. Por ello, sostiene que, toda vez que no es posible identificar un precio mayorista, oficial o corriente en plaza, no cabe otra solución que aplicar la atribución legalmente establecida (85%-15%) en la segunda parte, so pena de violentar la letra expresa de la norma referida y la tipicidad propia del régimen.

Que sentado ello, expresa que no puede soslayarse, que no existe resolución general interpretativa alguna dictada con carácter obligatorio de la cláusula legal del artículo 13, primer párrafo, del Convenio, conforme su artículo 24, inciso a), lo cual se revela cuando la propia Comisión Arbitral en la resolución recurrida cita como antecedente las Resoluciones CA N° 66/2005, N° 12/2011 y N° 46/2019, dejando de manifiesto la ausencia de un criterio general, unánime y repetido sobre el régimen especial debatido.

Por ello, entiende que la resolución recurrida debe ser dejada sin efecto, porque prescinde de la cabal aplicación del marco normativo a las circunstancias de este caso concreto, forzando su texto e invisibilizando una parte del mismo para concluir en la asignación del 100% a la jurisdicción productora, cuando claramente no es esa la solución que surge, provocando un perjuicio concreto de los legítimos intereses del fisco, en tanto jurisdicción comercializadora.

En este orden de ideas, señala que los presupuestos fácticos de la norma tributaria, deben interpretarse de modo estricto, ateniéndose al sentido literal, en resguardo del principio constitucional de legalidad o reserva de ley, que en materia tributaria viene especialmente subrayado por la exigencia de tipicidad.

Asimismo, recuerda que la finalidad tutelar de la jurisdicción productora –que no es la única que persigue el artículo 13 del Convenio– no habilita por sí sola a prescindir de su texto, esa finalidad, como cualquier otra, debe ser considerada como una simple herramienta de interpretación para lograr la aplicación del mismo, con sus recaudos y condiciones, sin menoscabo de los derechos de las jurisdicciones comercializadoras, como en este caso resulta ser la jurisdicción de Buenos Aires; en definitiva, la finalidad de proteger a la jurisdicción productora, no puede significar, en ninguna medida, soslayar el texto legal o parcializarlo en su aplicación, y con ello admitir un recorte de los derechos de las jurisdicciones en las que se comercializan los productos.

Advierte que, si no se concretan las operaciones de ventas en las jurisdicciones comercializadoras, no existen ingresos a gravar por ninguna de las jurisdicciones; por ello, la interpretación correcta que debe darse a la norma debe ser estricta, esto es, sin sobreproteger a las jurisdicciones productoras, ni anular los derechos de las jurisdicciones comercializadoras, armonizando los derechos e intereses de las partes firmantes del Convenio Multilateral.

Que señala que, históricamente, Pluspetrol SA en sus declaraciones juradas mensuales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos –CM03– asignaba el 85% a la jurisdicción productora y el 15% a la jurisdicción comercializadora, en el entendimiento de que no existía precio, aplicando la segunda parte de la norma; con posterioridad y a raíz de una fiscalización de la provincia del Neuquén (por los períodos 2008 a 2010), cambió el criterio que venía aplicando y procedió a rectificar sus DDJJ de los períodos aquí debatidos, asignando el 100% de la base imponible a la jurisdicción productora y la diferencia entre dicha base imponible y el precio de venta lo asignó a la jurisdicción comercializadora, en este caso, provincia de Buenos Aires, por ser la única jurisdicción comercializadora del crudo extraído, ello conforme las constancias del expediente administrativo.

En este orden de ideas, advierte que en el precedente “YPF SA c/ provincia de Río Negro” –Res. CA N° 66/2005 y Res. CP N° 26/2006– que se toman como sustento de las emitidas con posterioridad y que se citan en el acto impugnado–, la controversia justamente radicó en la existencia de dificultades para determinar el valor del precio mayorista. Recuerda que, en dicho antecedente, fue la propia jurisdicción de Río Negro quien reconoció la inexistencia de un precio mayorista u oficial.

Que plantea que, en este caso concreto, se incurre en una extralimitación de las facultades conferidas a la Comisión Arbitral, por cuanto la resolución recurrida, modifica en perjuicio de la jurisdicción, en su calidad de comercializadora, la recta y estricta interpretación que debe darse a la norma expresa del artículo 13 primer párrafo del Convenio Multilateral, situación que no le está permitida, y que, más aún, sólo podría concretarse por la decisión unánime de la totalidad de las 24 jurisdicciones adheridas al Convenio. Expone que, frente a la ausencia de una resolución general interpretativa y obligatoria, y aun cuando la misma existiera, no puede permitirse la reforma y/o modificación de una cláusula del Convenio Multilateral, la que fue uniformemente consensuada. Adiciona que no es en el marco de la resolución de los casos concretos, es decir, cuando los organismos de aplicación del Convenio Multilateral están convocados para resolver ajustes entre un fisco determinante y un contribuyente en particular, donde dichos organismos deben ejercer su competencia normativa/reglamentaria; tampoco debe

abordarse la resolución de los casos en mira a conformar precedentes que pueden utilizarse de argumento para adoptar una futura y determinada postura general interpretativa.

Como conclusión, recuerda que el Convenio Multilateral fue concebido para distribuir base imponible, no para atribuir la enteramente a una jurisdicción, en franco desmedro de otras, como ocurre en este caso concreto, y que cuando por vía de supuesta interpretación o aplicación del Convenio se llega a ello, es porque se equivocó el camino, y hay que desandararlo. En el presente caso, añade, ello ha ocurrido mediante una resolución técnicamente arbitraria en su más grave acepción constitucional, por cuanto directamente prescinde del texto legal que dice interpretar y aplica so pretexto de alcanzar un objetivo de protección, que, por otra parte, en el presente caso no se vulnera en modo alguno.

Que en respuesta al traslado corrido, Pluspetrol SA señala que ya fue ventilado y resuelto por la Comisión Plenaria un caso sustancialmente análogo ratificando la resolución de la Comisión Arbitral aunque en períodos anteriores. Refiere, concretamente, a la resolución del 8 de junio de 2023 CP 6/2023, Expte CM N° 1655/2020 caratulado “Pluspetrol SA c/ provincia de Buenos Aires”, en la cual la Comisión Plenaria ratifica la Resolución CA N° 24/2022 de la CA la que, a su vez, había hecho lugar a la acción promovida por la firma.

Por estos motivos, pide a la Comisión Plenaria que aplique, al presente caso concreto, ese precedente y rechace la apelación de la provincia de Buenos Aires, ratificando la Resolución CA N° 8/2024.

Que resalta que, contrariamente a lo sostenido por el recurso de apelación, en las presentes actuaciones no se presentan dificultades para obtener el precio mayorista del producto al momento y en el lugar de expedición, a poco que se observa que Pluspetrol SA obtuvo dicho precio en la forma que sindicó claramente la provincia del Neuquén en su ajuste que en copia adjuntó como documental, el que estaba respaldado por diversas resoluciones de casos concretos de las Comisiones Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral.

Dice que ARBA no se hace cargo del pormenorizado detalle del precio, considerando los gastos que las Resoluciones 66/05 de la Comisión Arbitral y 26/2006 y 12/2011 de la Comisión Plenaria se indicaron en detalle, y que fueron puestas de resalto en la determinación de oficio que hizo Neuquén en su estimación de oficio.

Alega que en forma antagónica a lo que sostiene ARBA, no existen las dificultades previstas en la norma que permitan apartarse del principio general contenido en el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, teniendo especialmente en cuenta que la Comisión Plenaria en la Resolución N° 26/2006 admitió que se tome en cuenta el precio de venta al producto, detrayendo los costos posteriores a la extracción de la mercadería, *“puesto que el resultado sería el precio en que [se] hubiese vendido el producto en el lugar de origen”*.

El criterio en cuestión, dice, incluso, fue aceptado por la propia jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, de lo cual da cuenta la segunda resolución mencionada, al expresar que *“corresponde tener presente que en la reunión de fecha 17 de noviembre 2011, la representación de la provincia de Buenos Aires reconoce la posición del asesor dictaminante y de la Comisión Arbitral en cuanto a qué, al no existir precio de venta y al*

no haberse demostrado por fiscalización, la dificultad para la determinación de la primera opción establecida en el art. 13, 1° párrafo, del CM no corresponde, al presente caso concreto la aplicación de la 2° alternativa prevista en la citada norma (85% del precio de venta obtenido)”.

Concluye que si los órganos de aplicación del Convenio Multilateral, así como la jurisdicción de la provincia de Buenos Aires en el antecedente citado, aceptaron que aún frente a la ausencia de precio de venta del producto no existe dificultad y es posible obtener un precio corriente en plaza, con cuánta más razón, en el caso de un productor no integrado, quien vende el petróleo crudo, partiendo así del precio de venta facturado y no del valor de transferencia sin precio; de esta manera no se explica cómo ahora la misma jurisdicción, por vía de apelación, sostiene un criterio absolutamente diferente al expuesto, lo que debe llevar sin más a rechazar el remedio intentado.

Que esta Comisión Plenaria observa que, primeramente, corresponde circunscribir el aspecto a resolver; en el caso concreto, las partes están contestes en que resulta de aplicación el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, no estando de acuerdo en cuál es el procedimiento aplicable para distribuir el ingreso entre la jurisdicción productora y las comercializadoras.

El contribuyente, afirma, siguiendo el criterio postulado por la jurisdicción del Neuquén, que existe un precio mayorista oficial o corriente en plaza determinable, y este se determina a partir del precio de venta, detrayéndose los gastos efectivamente incurridos desde el lugar de origen hasta su entrega fuera de la jurisdicción.

Por su parte, la provincia de Buenos Aires entiende que dicho procedimiento reconoce la inexistencia de un precio oficial o corriente de tipo general y su dificultad para establecerlo, resultando por lo tanto aplicable la distribución subsidiaria prevista por el primer párrafo del artículo 13 del CM, esto es, el 85% del precio de venta para la jurisdicción productora y el 15% para las jurisdicciones comercializadoras.

Que la provincia de Buenos Aires, en esta oportunidad, trae a consideración nuevos planteos, y el primero de ellos, está vinculado a que tanto el primer criterio que brinda el primer párrafo del artículo 13 del CM como el segundo criterio, cumplen, en caso de su aplicación, con el fin protectorio. En este punto, cabe coincidir en cuanto a que ambos criterios establecidos por el artículo 13, en su primer párrafo, permiten cumplir el fin protectorio; sin embargo, no puede olvidarse que los criterios dados contienen un orden de prelación y, para aplicar el segundo, debe descartarse el primero, sin que ello implique que el primer criterio brinde mayor protección.

También se coincide con la provincia de Buenos Aires que el principio de simplicidad es uno de los principios que informan a los distintos regímenes especiales, y cabe destacar que dicho principio rector ha sido ponderado por la resolución recurrida, que indica: “...ha sido criterio de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que el precio mayorista corriente en plaza puede ser establecido mediante simples cálculos (vgr. detracción de gastos posteriores a la expedición) y debe aplicarse el mismo y no el criterio subsidiario del 85%”. Si se demostrara que se está frente a cálculos complejos, en cuanto a su mecánica o en cuanto a su debida acreditación, se podría coincidir con la provincia apelante sobre la inaplicabilidad del primer criterio del artículo 13, primer párrafo, del CM, pero en el caso concreto ello no surge.

También se coincide con la provincia de Buenos Aires en cuanto a que *no existe resolución general interpretativa alguna dictada con carácter obligatorio de la cláusula legal del artículo 13, primer párrafo, del Convenio, conforme artículo 24, inciso a), del Convenio Multilateral*; al respecto, cabe señalar que los antecedentes de casos concretos no tienen fuerza normativa y ni siquiera pueden asimilarse a los efectos que produce el dictado de una norma como es una resolución general interpretativa; sin embargo, es deseable y conveniente que los precedentes sean debidamente considerados y seguidos en casos ulteriores, a fin de preservar la seguridad jurídica. Esta regla no es absoluta ni impide la modificación de los mismos cuando existen causas suficientemente graves o median razones de justicia, entre las cuales se encuentra el reconocimiento del carácter erróneo de la decisión que no decide seguirse; en el caso concreto, no existen causas para que esta Comisión Plenaria se aparte de los mismos.

Que también plantea la jurisdicción apelante que el precio en cualquiera de los criterios dados por el artículo 13, primer párrafo, del CM debe encontrarse ya determinado antes de la operación a la que se refiere. En tal sentido, afirma: “Entendemos que de acuerdo al espíritu del art. 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, para que aplique la primera parte, el precio debe ser uno que surja de cotizaciones en bolsas o mercados donde habitualmente se transan este tipo de productos en la jurisdicción en la que se verifica su expedición, de manera que constituya una referencia válida y generalizada para todos los contribuyentes, el que se reitera no existe”.

El art. 13 del CM, parte pertinente, establece: “...*el monto imponible para dicha jurisdicción será 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...*”.

Puede definirse como precio mayorista oficial aquel que surge de tablas o listas de precios o valores fijados por organismos públicos, o privados facultados por el estado para establecerlos.

El valor corriente en plaza puede surgir, como lo indica la provincia de Buenos Aires, de bolsas o mercados en donde se comercialicen o transen regularmente dichos productos, pero ello no es la única forma de establecer el mismo. Una interpretación razonable del texto legal es entender que el precio mayorista corriente en plaza es el precio que se obtendría por la venta del bien en el lugar de expedición, en condiciones normales de venta; este puede surgir de una cotización pública conocida por existir mercados en el lugar de expedición en los que se transen dichos bienes, o del importe de las ventas en el mercado en que el vendedor lleve a cabo sus operaciones gravadas, en condiciones normales.

Cuando el precio transado en el lugar de expedición incluya determinados costos anteriores y posteriores a dicha expedición, a los efectos de fijar el precio mayorista corriente en plaza, correspondería detraer del precio final obtenido únicamente los costos posteriores a la expedición, puesto que el resultado sería el precio en que se hubiese vendido el producto en el lugar de origen.

Lo expuesto precedentemente condensa el criterio que han utilizado los organismos de aplicación del Convenio Multilateral y es por ello que, si bien lo alegado por la provincia de Buenos Aires es correcto, lo es sólo en forma parcial, dado que considerar únicamente como precio mayorista corriente en plaza el que surja de cotizaciones en bolsas o mercados donde habitualmente se transan este tipo de productos

en la jurisdicción, implicaría agregar al texto legal restricciones y condicionamientos que razonablemente no se infieren del mismo.

Que, asimismo, cabe señalar que la regla interpretativa utilizada por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral no implica una sobreprotección a la jurisdicción productora.

Cabe destacar que el primer criterio previsto en el artículo 13, primer párrafo, del CM es el que mayor cercanía tiene con la realidad económica, en cualquiera de las circunstancias previstas en el mismo, esto es, que los productos se vendan en el estado en que fueron despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración. Así, por ejemplo, cuando un producto se vende en el mismo estado en que fue despachado, razonablemente la mayor parte del ingreso será atribuida a la jurisdicción productora en el momento en que se produzca su venta; a contrario sensu, cuando el mismo sea elaborado afuera de la jurisdicción productora, al momento de su venta sólo se atribuirá a la misma el valor corriente en plaza del producto despachado y el valor agregado con posterioridad será distribuido conforme a las pautas del régimen general, lo cual podría exceder en muchos casos el 15% previsto en el segundo criterio.

Entonces, el motivo por el cual es preferible el primer criterio es por su acercamiento a la realidad económica, y esto implica una mejor protección tanto para las jurisdicciones productoras como para las jurisdicciones comercializadoras.

Que, por lo demás, como queda dicho, el criterio adoptado por la provincia de Buenos Aires y sostenido en su recurso, no sigue los precedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, en especial el resuelto en RCA 46/2019, que involucra al propio fisco recurrente.

Que el artículo 13 del CM, parte pertinente, dispone que primeramente a los efectos de la asignación de ingresos debe tomarse *“el precio mayorista, oficial o corriente en plaza”*; sólo cuando ninguno de ellos exista o existan dificultades para establecer los mismos se puede aplicar el criterio subsidiario, esto es asignar a la jurisdicción productora el 85 % del precio de venta obtenido.

Cabe destacar que en la RCA 66/2005 se interpretó que resulta válido, a los efectos de determinar el precio mayorista corriente en plaza y en el lugar de expedición, partir de un precio de referencia obtenido en el lugar de destino sobre el cual se apliquen ciertos ajustes. Ello fue ratificado por las Resoluciones 26/2006 y 1/2012 de esta Comisión Plenaria.

De esta forma, a la luz de los antecedentes citados, ha sido criterio de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que si el precio mayorista corriente en plaza puede ser establecido mediante simples cálculos (vgr. detracción de gastos posteriores a la expedición) debe aplicarse el mismo y no el criterio subsidiario del 85%.

Que, por lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Plenaria realizada el 12 de septiembre de 2024.

Por ello,

**LA COMISIÓN PLENARIA
CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/77
RESUELVE:**

ARTÍCULO 1º.- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la provincia de Buenos Aires contra la Resolución CA N° 8/2028, de acuerdo a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º.- Notificar a las partes interesadas, hacer saber a las demás jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.

SECRETARIO

PRESIDENTE