



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 23 de abril de 2026

Vistos los autos: "YPF S.A. c/ Chubut, Provincia del s/ acción declarativa de certeza", de los que

Resulta:

I) A fs. 175/193 vta. YPF S.A. promueve acción declarativa de certeza, en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, contra la Provincia del Chubut, a fin de que se emita una declaración sobre la validez del criterio por medio del cual la provincia demandada le exige —por aplicación del artículo 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. Solicita, en subsidio, que este Tribunal se expida sobre la aplicación al presente caso del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral o, en su defecto, declare que la decisión que se adopte tendrá efectos para el futuro.

Relata que desarrolla sus actividades de exploración, extracción, industrialización, fabricación, 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 pago del ISIB aplica el Convenio Multilateral así como los criterios emanados de las resoluciones particulares dictadas por la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria del Convenio Multilateral, de acuerdo a la actividad específica que desarrolle en cada una de las provincias.

Explica que el crudo que extrae de los yacimientos hidrocarburíferos ubicados en el Estado local accionado puede tener tres destinos diferentes: i) ser vendido en dicha jurisdicción, sin haberlo retirado de

ella; ii) ser exportado desde un puerto ubicado en esa provincia; y, iii) 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.

En lo que aquí interesa, con relación al tercer supuesto, señala que liquida el ISIB sobre los ingresos derivados de la producción del crudo extraído en dicha provincia, al valor boca de pozo, neto de la proporción de petróleo que industrializa en la Provincia de Buenos Aires y luego destina a la exportación. Al efectuar ese cómputo, continúa diciendo, por aplicación del artículo 122 del Código Fiscal de la Provincia del Chubut, excluye de ese impuesto los ingresos obtenidos por la exportación de productos hidrocarburíferos industrializados.

Pone de manifiesto que la provincia demandada efectuó una determinación de deuda por los períodos fiscales 01/2003 a 07/2007 que al año 2010, con sus accesorios, ascendía a \$ 50.118.642,09 y le impuso una multa equivalente al 30% del tributo supuestamente omitido, lo cual arrojaba un total de \$ 60.584.352,34. Para ello, indica, el Estado local consideró que el crudo que YPF S.A. transfiere desde el Chubut a la Provincia de Buenos Aires para su industrialización debe conformar en un 100% la base imponible. Añade que frente a la pretensión fiscal de la provincia acudió a la Comisión Arbitral y a la Comisión Plenaria del Convenio Multilateral, las que por medio de las resoluciones 46/2011 y 15/2013 avalaron la postura provincial.

Luego de efectuar un detalle de las actuaciones administrativas que se sucedieron durante el procedimiento administrativo originado en la pretensión fiscal que aquí se cuestiona, afirma que la interpretación que la provincia efectúa del artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, es



Corte Suprema de Justicia de la Nación

manifiestamente discriminatoria y atenta contra la cláusula comercial prevista en el artículo 75, inciso 13, de la Constitución Nacional. Asevera que el criterio cuestionado no solo 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 períodos ajustados, en otras provincias.

Desarrolla las razones por las cuales, a su entender, se cumplen los requisitos para la procedencia de la acción declarativa. Al respecto, destaca que la pretensión fiscal impugnada afecta uno de los pilares en los que se asienta su actividad interjurisdiccional, esto es, la debida coordinación tributaria horizontal entre los veinticuatro fiscos provinciales que cobran el ISIB y respecto de los cuales es contribuyente por desarrollar actividades en sus jurisdicciones. A su vez, resalta que se le dispensa un tratamiento diferencial, pues si desarrollara todas las etapas de su actividad dentro de la Provincia del Chubut, los ingresos correspondientes a las exportaciones no integrarían la base imponible del ISIB, de acuerdo con lo normado por la ley tributaria provincial.

En síntesis, concluye que la discusión se circunscribe a si mediante la forma en que el Estado local demandado pretende aplicar el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral puede gravarse con el referido tributo los ingresos generados por operaciones de exportación de productos industrializados en otra jurisdicción, dado que si se los industrializara dentro de la Provincia del Chubut —lugar donde se extrae el crudo— no estarían alcanzados por el impuesto por disposición del artículo 122, inciso 4º, del Código Fiscal provincial.

Por último, funda la competencia originaria de la Corte en que la pretensión fiscal de la provincia vulnera la cláusula comercial prevista en el

artículo 75, inciso 13 y los artículos 1º, 4º, 9º, 10, 11, 12, 26, 75, inciso 2º, 126 y concordantes de la Constitución Nacional.

II) A fs. 196/198 vta. dictaminó la señora Procuradora General, y a fs. 200/202 este Tribunal declaró su competencia originaria para entender en la presente causa, e hizo lugar a la medida cautelar solicitada en el escrito de inicio.

III) A fs. 238/253 la Provincia del Chubut contesta la demanda y solicita su rechazo.

Tras las negativas de rigor y con relación al fondo del asunto, sostiene que el debate se centra en la conformación de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos cuando el 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.

Puntualiza que la Dirección General de Rentas de Chubut no incorpora ingresos de exportación como afirma su contraria, sino que dentro de su potestad tributaria efectúa una distribución de la base imponible sobre los importes que la propia actora realiza en sus declaraciones juradas, razón por la cual —a su entender— no existe aumento del tributo alguno.

Señala que las cuestiones que aquí se discuten han sido planteadas en el marco del expediente administrativo n° 114/2006, cuya culminación se produjo con la resolución n° 284/2015-EC, por medio de la cual se rechazó el recurso de nulidad y de apelación interpuesto por YPF S.A. contra la resolución n° 898/13-DGR, por la que se rechazó el recurso de reconsideración incoado contra la resolución n° 173/2010-DGR, que estableció la existencia de la deuda fiscal impugnada en estos obrados. Agrega que la sociedad demandante formuló



Corte Suprema de Justicia de la Nación

idénticos planteos ante las Comisiones Arbitral y Plenaria del Convenio Multilateral, los cuales también fueron desestimados.

Cuestiona la interpretación que realiza la actora en torno a la aplicación del artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, en particular, la detracción de la porción de ventas de combustibles y lubricantes que destina a exportaciones que efectúa YPF S.A. al conformar la base imponible del ISIB, sustentada en la exención establecida por el artículo 122, inciso 4º, del Código Fiscal provincial.

Afirma que la deducción impositiva efectuada por la accionante no se encuentra prevista en el Convenio Multilateral, no se ajusta a la mecánica ni a lo previsto en su letra y no posee ningún respaldo contable y normativo que la avale. Al respecto, pone de manifiesto que “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 externo). Empleando dicho mecanismo, YPF SA erosiona la base [imponible] asignada a las provincias productoras, distorsionando en definitiva el valor en boca de pozo asignado, alterando las normas aplicables y el espíritu del régimen especial establecido en el Convenio Multilateral”.

Frente a ello, considera que la base imponible que corresponde por aplicación del artículo 13 del Convenio Multilateral no puede verse menguada por el valor del petróleo crudo luego destinado a la exportación, máxime cuando este ha sido sometido a un proceso posterior de refinación fuera de su territorio, cuyo resultado es un producto sustancialmente distinto del extraído.

Fundamenta su postura en la letra de la norma recién citada, en cuanto a que el monto imponible para la jurisdicción productora será corriente en plaza y en “el precio mayorista, oficial o lugar de expedición” del petróleo crudo, sin deducción alguna. A su vez, destaca que no corresponde la aplicación analógica de la exclusión de base prevista en el artículo 122, inciso 4º, del Código Fiscal provincial, puesto que —según entiende— no existe un vacío o laguna legal que llenar al encontrarse el caso íntegra regulación en el ya mencionado artículo 13.

En cuanto a la aplicación del Protocolo Adicional solicitada por su contraria, solicita su rechazo pues no existen diferencias de criterio entre los Fiscos actuantes ni se encuentran reunidos los requisitos previstos en la resolución general 3/07 de la Comisión Arbitral.

Por último, se opone 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) A fs. 550/556 vta. dictamina la señora Procuradora Fiscal sobre las cuestiones federales planteadas en la causa.

Considerando:

1º) Que, tal como lo decidió el Tribunal a fs. 200/202, este juicio es de la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional).

2º) Que la acción deducida constituye la vía idónea para motivar la intervención del Tribunal, ya que es sabido que la declaración de certeza, en tanto no tenga carácter simplemente consultivo, no importe una indagación

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

meramente especulativa y responda a un “caso”, constituye causa en los términos de la Ley Fundamental (Fallos: 310:606; 310:977; 311:421, entre otros).

En ese sentido, en los presentes actuados se advierte que ha mediado una conducta estatal explícita de la demandada destinada a la percepción del ISIB con relación a los ingresos provenientes de las operaciones de exportación de los productos que YPF S.A. industrializa en su refinería ubicada en la Provincia de Buenos Aires, cuyo crudo es extraído en la Provincia del Chubut.

En efecto, las actuaciones llevadas adelante por la Dirección de Rentas del Estado local accionado durante el trámite del expediente administrativo n° 114/2006 (ver resoluciones nros. 173/2010-DGR, 898/13-DGR y 284/2015-EC), evidencian que la actividad desplegada por el Fisco provincial tiene entidad suficiente para sumir a la sociedad actora en un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica, por lo que la controversia es actual y concreta (Fallos: 310:606 y 311:421, precedentemente citados, entre otros).

En consecuencia, la alegada improcedencia de la acción por parte de la representación provincial no se ajusta a las circunstancias concretas de la causa, toda vez que la actividad de sus órganos fiscales basta para justificarla (causa CSJ 147/2008 (44-I)/CS1 “Intesar S.A. c/ Chubut, Provincia de y otro s/ acción declarativa de certeza”, sentencia del 18 de diciembre de 2012 y sus citas).

3°) Que corresponde decidir si es válida la pretensión de la Provincia del Chubut de gravar con su impuesto a los ingresos brutos la totalidad de la producción de petróleo de YPF obtenida en su territorio y llevada

a otra provincia sin facturar o, si, como lo pretende la actora, dicha pretensión resulta inválida, al impedírsele excluir de la base imponible la fracción de petróleo que, luego de su elaboración, es destinado a la exportación. Esta es la controversia tal como resulta de la posición asumida por las partes y de la resolución obrante a fojas 200/202 que abrió la competencia originaria del Tribunal.

4º) Que por las razones desarrolladas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, asiste razón a la parte actora en cuanto afirma que los actos de la Provincia del Chubut conllevan una discriminación fiscal en contra del comercio interprovincial y, en consecuencia, constituyen una vulneración de los artículos 9º a 12 y 75, inciso 13 de la Constitución. Estas disposiciones, según lo ha resuelto esta Corte, organizan un sistema económico unificado en todo el territorio nacional y excluyen normas y actos de las autoridades locales que aumentan la carga tributaria del comercio interprovincial respecto del comercio interno de la provincia. En tal sentido, ha declarado esta Corte que no pueden las provincias invocar la titularidad territorial para poner trabas de índole alguna a las actividades que en sustancia se vinculan al tráfico interprovincial e internacional y ello como fundamento para declarar contrarias a la Constitución la discriminación tributaria en perjuicio de la actividad económica que se lleva a cabo en otras provincias (Fallos: 340:1480, en particular considerandos 18 a 26 y sus citas).

5º) Que la Provincia del Chubut, en la contestación de demanda, reconoce que las operaciones de exportación de petróleo (crudo o industrializado) no se encuentran alcanzadas por el impuesto local sobre los ingresos brutos. Esa norma, para ser neutral respecto del comercio interprovincial, debería ser indiferente al hecho de que, en alguna etapa de su



Corte Suprema de Justicia de la Nación

procesamiento, dicho petróleo haya sido transportado a otra provincia. Si el petróleo que es extraído, industrializado y exportado desde el Chubut no integra la base imponible del impuesto, el petróleo extraído en el Chubut, industrializado total o parcialmente en otra provincia y luego exportado, tampoco debería integrarla.

Sin embargo, el criterio que sigue el Fisco de Chubut en esta causa, como bien lo ha puesto de resalto la señora Procuradora Fiscal, supone lo contrario. Según entiende la provincia demandada, esta discriminación se encontraría autorizada por el artículo 13 del Convenio Multilateral, norma que, según su interpretación, genera el derecho a cobrar el impuesto por el solo hecho de que el petróleo se haya extraído de la provincia sin “facturar”, esto es, sin haber sido vendido en dicha jurisdicción. Es decir que, el petróleo extraído en Chubut pagaría impuesto sobre los ingresos brutos por el solo hecho de que haya sido procesado en otra provincia, o inclusive por el solo hecho de que haya sido almacenado en otra provincia con carácter previo a su exportación en crudo, mientras que, si esos mismos actos intermedios son llevados a cabo dentro de la Provincia del Chubut, no se devengaría impuesto alguno.

De todos modos, resulta irrelevante definir en esta sentencia si la interpretación del artículo 13 del Convenio Multilateral que hace la Provincia del Chubut es correcta o no, puesto que la prohibición de discriminar en contra del comercio interprovincial viene impuesta por la Constitución misma (Constitución Nacional, artículos 9º a 12, 31 y 75, inciso 13).

La presente sentencia, cabe aclarar, no implica abrir juicio sobre los procedimientos a seguir para determinar si el petróleo extraído en la Provincia del Chubut fue efectivamente exportado y si se encuentra adecuadamente reflejado en las declaraciones efectuadas por YPF.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se decide: Hacer lugar a la demanda seguida por YPF S.A. y, en consecuencia, declarar la invalidez de la pretensión fiscal de la Provincia del Chubut plasmada en las resoluciones nros. 173/2010-DGR, 898/13-DGR y 284/2015-EC dictadas en el expediente administrativo n° 114/2006. Con costas (artículo 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, comuníquese a la Procuración General de la Nación y, oportunamente, archívese.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis



CSJ 57/2013 (49-Y)/CS1

ORIGINARIO

YPF S.A. c/ Chubut, Provincia del s/
acción declarativa de certeza.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Parte actora: **YPF S.A.**

Parte demandada: **Provincia del Chubut.**

Profesionales intervinientes: **doctores Gonzalo Jorge Llanos, Claudia Raiteri, Valeria Lorena Viltés, María Alejandra Ahmad y Fidel Martínez.**