

PAMPA ENERGIA S.A. (ANTES PETROBRAS ARGENTINA S.A.) C/ CHUBUT,
PROVINCIA DEL s/ acción declarativa de certeza.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

MONTI
Laura
Mercede
des
Firmado
digitalmente
por MONTI
Laura Mercedes
Fecha:
2023.08.29
13:17:24 -03'00'

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

-I-

A fs. 40/65, Pampa Energía S.A. (anteriormente, Petrobras Argentina S.A. y, en adelante, PESA) promovió acción declarativa, en los términos del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, contra la Provincia del Chubut a fin de hacer cesar el estado de incertidumbre en el que dijo encontrarse frente a la pretensión de la demandada de gravar "la mera extracción de crudo del territorio provincial".

Añadió que la conducta fiscal seguida por la provincia importa la creación, por vía de hecho, de un tributo que actúa como una aduana interior, vulnera el principio de legalidad en materia tributaria, la garantía de igualdad de las cargas públicas y el régimen federal de los hidrocarburos.

Especificó que dicha pretensión se había exteriorizado en la resolución 874/2016-DF de la Dirección General de Rentas, mediante la cual se le determinó de oficio el impuesto sobre los ingresos brutos (ISIB) por los períodos enero 2010 hasta septiembre de 2013.

Señaló que el núcleo de dicho ajuste radica en cuestionar la base imponible y la alícuota del impuesto que había sido declarada por PESA en esos períodos.

Relató que PESA extraía petróleo y gas en varios sitios del país y refinaba el petróleo crudo para elaborar una gama de productos entre los que se encontraban: nafta común, nafta

súper, gas oil, solventes, estireno, poliestireno y caucho, entre otros.

Explicó que, en la provincia del Chubut y en los períodos impugnados, la extracción de petróleo crudo y gas natural se realizó en los yacimientos El Tordillo, La Tapera y Puesto Quiroga, desde los cuales el petróleo crudo fue transportado para ser refinado en las plantas que poseía en San Lorenzo (provincia de Santa Fe) y Bahía Blanca (provincia de Buenos Aires).

Añadió que, luego, en el complejo ubicado en Puerto General San Martín (provincia de Santa Fe), se obtenían productos petroquímicos como el estireno y el caucho, mientras que en Zárate (provincia de Buenos Aires) se producía poliestireno, a partir del estireno obtenido en Santa Fe. Una vez refinado o procesado, vende el producto final (gasoil, nafta, solvente, etc.). De esta manera, agregó, el crudo es la materia prima de los citados combustibles líquidos o productos químicos.

Manifestó que PESA había calculado la base imponible del impuesto sobre ingresos brutos a partir de sus ventas de nafta, gas oil y demás productos con las deducciones admitidas por dicha norma y que, en un segundo momento, distribuyó esos ingresos entre las jurisdicciones (provincias y Ciudad Autónoma de Buenos Aires) de acuerdo con las pautas establecidas en los arts. 2° y 13 del Convenio Multilateral (en adelante "CM").

Sostuvo que, fijada así la base imponible de la provincia del Chubut, PESA aplicó a ella la alícuota del 1% y 3% correspondiente a cada una de sus actividades, esto es, "Fabricación de productos de la refinación del petróleo.

PAMPA ENERGIA S.A. (ANTES PETROBRAS ARGENTINA S.A.) C/ CHUBUT,
PROVINCIA DEL s/ acción declarativa de certeza.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Combustibles" (código 232000); "Fabricación de materias químicas orgánicas básicas" (código 2411907); "Fabricación de resinas y cauchos sintéticos ncp" (código 241301) y "Fabricación de materias plásticas en forma primaria ncp" (código 241309).

Denunció que la provincia impugnó dicho procedimiento de liquidación y aplicó uno alternativo, no contemplado en norma alguna, que consiste en: (i) tomar el valor del crudo en boca de pozo extraído en los yacimientos de la provincia del Chubut, que surge de las liquidaciones de regalías hidrocarburíferas presentadas por PESA (y no las ventas de los productos refinados, que son las que conforman la base imponible del impuesto); (ii) aplicar la alícuota prevista para la actividad de "extracción" (2% hasta 2012 y 3,5% desde el año 2013) y no la que corresponde a la "venta" de los productos refinados a partir de dicho petróleo extraído.

Resaltó que no existe precepto del código fiscal local que disponga que el hecho imponible se configure con la mera extracción de la materia prima, ni tampoco que su base imponible se forme con el valor del petróleo en sustitución del importe de las ventas de los productos finales, motivo por el cual la resolución determinativa no consigue, en su texto, mencionar norma alguna en fundamento de su postura.

Por ello, concluyó que la determinación de oficio se apartó de la definición del hecho imponible del ISIB -que grava el ejercicio de la actividad medida según las ventas del

contribuyente- para alcanzar la mera extracción de la materia prima, lo que constituye una verdadera aduana interior.

En este punto, indicó que la interpretación del fisco llevaría a gravar la materia prima o insumos extraídos de la provincia en supuestos de no imposición o exención como sucede cuando el crudo permanece almacenado sin vender o es exportado como producto final.

Indicó que el art. 13 del CM importa un mecanismo de distribución de ingresos interjurisdiccionales mas no autoriza a segmentar las actividades del contribuyente.

Por otro lado, advirtió que en el caso la alícuota que corresponde aplicar es la contemplada para la actividad de industrialización.

Agregó que la postura del ente recaudador vulnera la ley federal 17.319 en la medida en que su art. 56 consagra un régimen de estabilidad fiscal para los titulares de permisos de exploración y concesionarios de explotación que, en materia de impuestos provinciales, dispone la aplicación de todos los existentes e impide la imposición de nuevos.

Con base en ello, aludió a que el desconocimiento de dicho régimen de estabilidad fiscal conlleva, a su vez, afectación constitucional, ya que aquellas disposiciones que lo establecen emanan del Congreso Nacional en virtud del ejercicio de las potestades que le confiere el art. 75, inc. 18, de la Carta Magna.

Por último, sostiene que la pretensión impositiva se alza contra el art. 9°, inc. b), de la ley 23.548 en cuanto prohíbe a las provincias adherentes gravar las materias primas

PAMPA ENERGIA S.A. (ANTES PETROBRAS ARGENTINA S.A.) C/ CHUBUT,
PROVINCIA DEL s/ acción declarativa de certeza.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos
a los que se refiere esa ley.

-II-

A fs. 137/138, V.E. declaró que la causa corresponde a su competencia originaria, hizo lugar a la medida cautelar solicitada y ordenó correr traslado de la demanda a la Provincia accionada.

-III-

A fs. 248/259, la Provincia de Chubut contestó el traslado conferido y solicitó el rechazo de la demanda.

En cuanto al fondo del asunto, explica que la determinación de oficio aplicó la alícuota correspondiente a la actividad de extracción desarrollada por la actora en la provincia y que, al mismo tiempo, tomó como base imponible el precio de mercado del petróleo extraído en dicha jurisdicción, por lo que tal postura es correcta según el orden jurídico y tributario local.

Agrega que el ente fiscalizador detectó que el contribuyente había omitido informar en sus declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos los volúmenes de petróleo crudo extraídos en la jurisdicción y despachados fuera de la provincia sin facturar para su industrialización y comercialización, declarando en su lugar un porcentaje de base

imponible bajo el régimen especial como fabricación de productos de refinería.

Indica que, con tal proceder, la empresa alteró el procedimiento legalmente establecido para la liquidación del ISIB, tributando por menor valor y alícuota, obteniendo con ello beneficios impropios de cualquier otro contribuyente que realice la misma actividad.

Explica que a la provincia se le debe asignar el total del crudo extraído en su jurisdicción, ya sea que se hubiere despachado a otra provincia para su venta o industrialización, independientemente de su destino final y en la medida que exista base imponible para gravar.

Como consecuencia de lo expuesto, describe que la Dirección General de Rentas de la Provincia del Chubut determinó que no correspondía detracción alguna del total del crudo extraído en los yacimientos ubicados en la provincia y trasladado fuera de la jurisdicción sin facturar para su ulterior proceso de industrialización.

Con relación al art. 13 del CM, arguye que preserva a la jurisdicción productora, previendo que la base imponible esté conformada por los bienes despachados por el propio productor al precio oficial o corriente en plaza, prescindiendo de hechos y cuestiones futuras que determinen la materia gravada.

-IV-

Liminarmente, 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

PAMPA ENERGIA S.A. (ANTES PETROBRAS ARGENTINA S.A.) C/ CHUBUT,
PROVINCIA DEL s/ acción declarativa de certeza.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal, constituye una "causa" en los términos de la Ley Fundamental (Fallos: 308:2569; 310:606; 311:421, entre otros).

Sobre la base de estas premisas, considero que se encuentran reunidos los requisitos establecidos por el art. 322 del código de rito, pues ha mediado una actividad explícita de la Dirección General de Rentas de la demandada, dirigida a la "percepción" del impuesto que estima adeudado (ver resolución 874/16-DF, cuya copia obra a fs. 5/8), y dicha actividad posee entidad suficiente para sumir a la actora en un "estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica", entendiéndose por tal a aquella que es "concreta" al momento de dictarse la sentencia (Fallos: 310:606; 311:421).

Como claramente advirtió V.E. en Fallos: 310:606 (cons. 5°), la admisión de que concurren en la especie los presupuestos de la acción meramente declarativa, en especial el estado de incertidumbre respecto de los alcances de la relación jurídica concreta y del interés suficiente en el accionante, constituye el primer obstáculo a la viabilidad de la defensa intentada por la demandada.

Por lo expresado, considero que se encuentra reunidos la totalidad de los recaudos fijados por el art. 322 del CPCCN para la admisibilidad formal de la acción intentada.

-V-

En cuanto al fondo del asunto, advierto la controversia se ciñe a dos aspectos:

- a) Respecto de la **base imponible**, la provincia pretende que se forme con el volumen total de petróleo crudo extraído por PESA en las áreas ubicadas en dicha jurisdicción y sacado desde allí sin facturar, esto es, sin vender, para su industrialización y venta en otras provincias.
- b) Respecto de la **alícuota**, el Fisco pretende aplicar la prevista para la actividad de "Extracción de petróleo crudo y gas natural" (código 111000) en reemplazo de las correspondientes a las actividades de "Fabricación de productos de la refinación del petróleo. Combustibles" (código 232000); "Fabricación de materias químicas orgánicas básicas" (código 2411907); "Fabricación de resinas y cauchos sintéticos ncp" (código 241301) y "Fabricación de materias plásticas en forma primaria ncp" (código 241309) empleadas por el contribuyente.

Cabe advertir que, en el abordaje de tales controversias, este Ministerio Público ha de ceñirse a la cuestión federal que entrañan, sin introducirse en la valoración de los hechos y de la prueba que lo rodean.

-VI-

En atención a las cuestiones planteadas en el *sub lite*, cabe recordar que en Fallos: 306:516 -en doctrina que aún hoy permanece indiscutida- V.E. señaló que la cláusula del inc. 13 del art. 75 de la Constitución Nacional, con relación a los impuestos locales que afectan el comercio entre las provincias,

PAMPA ENERGIA S.A. (ANTES PETROBRAS ARGENTINA S.A.) C/ CHUBUT,
PROVINCIA DEL s/ acción declarativa de certeza.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

protege a los individuos cuando una ley opera o puede operar desviaciones en las corrientes de consumo de tal o cual producto de una de ellas, por crear diferencias en su tratamiento, ya sea liberando de gravamen al producto local o estableciendo tasas diferentes según sea su origen. También resaltó allí que “no puede menoscabarse el derecho primario de las provincias a formar el tesoro público con la contribución de su riqueza y cuya forma más evidente es, sin duda, su población y su capacidad de consumo” (cons. 7º) y que “de la inequívoca intención constitucional de eliminar los gravámenes discriminatorios infiere la de preservar a las actividades que se desenvuelven en dos o más jurisdicciones del riesgo de que puedan verse sometidas a una múltiple imposición que las obstruya o encarezca, como resultado de aplicar tributos semejantes sobre la misma porción de la base imponible, tornándolas por tanto desventajosas con relación a otras similares desarrolladas dentro de cada provincia” (consid. 8º).

Con relación al impuesto sobre los ingresos brutos, el Tribunal ha destacado el importante rol que cumple, dentro de nuestro sistema de coordinación financiera, el CM, norma a la que se refiere, por cierto, el art. 9º, inc. d), de la ley 23.548, en cuanto prescribe la obligación de las provincias que adhieran al régimen de coparticipación vigente a suscribirlo y a respetarlo. La relevancia del CM ya fue puesta de relieve hace tiempo por esta Procuración General, en el dictamen emitido en la causa “S.A. Dekalb Argentina v. Municipalidad de Exaltación

de la Cruz" (Fallos: 295:281), al advertir -frente al desconocimiento por parte de ese municipio de las normas del CM entonces vigente- que su acatamiento se vincula a los intereses generales del país, tanto como a los de cada provincia. En este orden de ideas, tal como expresé en mi dictamen registrado en Fallos: 338:845 "... el CM se inserta en el mecanismo del Código Fiscal de cada jurisdicción para posibilitar la determinación de la base imponible de los contribuyentes que realicen actividades -en una, varias o todas sus etapas- en dos o más jurisdicciones pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas (arg. art. 1º, primer párrafo, del CM). Es decir, ante un hecho imponible idéntico, realizado en más de una jurisdicción, el CM se encarga de distribuir la base imponible entre cada una de ellas".

-VII-

Sentado lo anterior, analizaré en primer término el ajuste practicado por el fisco local en lo relativo a la conformación de la **base imponible** del ISIB.

En este aspecto, la postura de la provincia radica en que **"se le debe asignar el total de crudo extraído en su jurisdicción, ya sea que se hubiere despachado a otra provincia para su venta o industrialización y posterior venta, independientemente del destino final que tengan los productos obtenidos y en la medida que exista base imponible para gravar. Como consecuencia de lo expuesto, la DGR de la Provincia del Chubut ha determinado oportunamente que no corresponde detraer del total del crudo extraído, los volúmenes de crudo despachados**

PAMPA ENERGIA S.A. (ANTES PETROBRAS ARGENTINA S.A.) C/ CHUBUT,
PROVINCIA DEL s/ acción declarativa de certeza.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

fuera de la jurisdicción sin facturar para su proceso de industrialización" (v. fs. 253 vta., tercer y cuarto párrafo. El resaltado me pertenece).

Disiento de la posición de la demandada.

El organismo fiscal no controvierte que PESA extrae petróleo crudo y gas natural en los yacimientos El Tordillo, La Tapera y Puesto Quiroga, ubicados en Chubut, y desde allí es transportado fuera de la provincia **para su refinación** en las plantas que posee la actora. Una vez refinado, se vende el producto final (gasoil, nafta, solvente, estireno, etc.).

Sin desconocer este proceso productivo único e inescindible desarrollado en más de una provincia, la demandada pretende integrar la base imponible de su ISIB con la totalidad del crudo que, durante los períodos cuestionados, la empresa extrajo sin vender de esa jurisdicción y transportó a sus refinerías ubicadas en otras provincias para su ulterior industrialización y venta tanto dentro cuanto fuera del país.

En mi opinión, asiste razón a la actora cuando sostiene que, con tal tesitura, el fisco local pretende cobrar un "*impuesto de extracción*" diferente del ISIB, apartándose así de las características técnicas que definen ese tributo, como explicaré a continuación.

-VIII-

En efecto, observo que, de seguirse el criterio fiscal previamente expuesto, integrarían la base imponible del ISIB **los**

ingresos provenientes de las operaciones de exportación de petróleo crudo y de productos elaborados por PESA a partir de ese insumo extraído del territorio de la demandada.

Tal cuestión es sustancialmente análoga a la ya estudiada en mi dictamen del 17 de mayo de 2018, emitido en la causa CSJ 53/2013 (49-Y-CS1), caratulada "*YPF S.A. c/ Chubut, provincia de s/ acción declarativa de certeza*", a cuyos términos y conclusiones me remito en cuanto fueren aplicable al caso de autos.

En virtud de lo expuesto en aquella oportunidad, es mi opinión que dichos ingresos no integran la base imponible del ISIB.

-IX-

Despejado el tratamiento de los ingresos provenientes de las operaciones de exportación, resta estudiar el restante aspecto del ajuste practicado por la demandada en la conformación de la base imponible del ISIB de la actora.

En mi parecer, tal controversia encuentra solución en los arts. 124 y 125 del código fiscal vigente durante los períodos en disputa, en sintonía con lo dispuesto en el art. 13 del CM, sobre cuya aplicación al caso las partes no discrepan.

El art. 124 del Código Fiscal establece que, salvo expresa disposición en contrario, **el gravamen se liquidará sobre la base de los ingresos brutos devengados** más los anticipos y pagos a cuenta del precio total de las operaciones realizadas durante el período fiscal, correspondientes al ejercicio de la actividad gravada. Agrega el citado precepto que se considera ingreso bruto el valor o monto total -en valores monetarios, en

PAMPA ENERGIA S.A. (ANTES PETROBRAS ARGENTINA S.A.) C/ CHUBUT,
PROVINCIA DEL s/ acción declarativa de certeza.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

especie o servicios- devengado en concepto de venta de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamo de dinero o plazos de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas.

Por su parte, el art. 125 del Código Fiscal establece que **los ingresos brutos se imputarán al período fiscal en que se devengan.**

Definida la base imponible y el criterio de imputación de esos ingresos -al período fiscal en que se devengan-, es claro para mí que el art. 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral (sobre cuya aplicación al caso las partes no discrepan) se limita a fijar el **criterio de reparto** entre las jurisdicciones de la base imponible así determinada e imputada en cada período fiscal.

En consecuencia, disiento con la postura de la demandada - en cuanto pretende gravar los volúmenes totales de petróleo crudo extraído de los yacimientos ubicados en su territorio- pues la base imponible de la jurisdicción productora se compone con los metros cúbicos **utilizados** por la actora en la elaboración de sus productos **vendidos** en el **mercado interno** en cada período mensual y **valorizados** según la pauta fijada en el citado art. 13 del Convenio Multilateral, esto es, por "el *precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición*".

Pienso que la interpretación que aquí propicio es la que mejor engarza lo dispuesto en los arts. 124 y 125 del código fiscal vigente durante los períodos en disputa con el mecanismo de reparto del art. 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, en el entendimiento de que dichos textos no deben ser considerados aisladamente a los efectos de establecer su alcance y sentido, sino como un todo coherente y armónico, como partes de una estructura sistemática considerada en su conjunto, teniendo en cuenta, además de la letra, la finalidad perseguida por cada uno ellos, y adoptando un sentido que los concilie y deje a todos con valor y efectos (Fallos: 323:2117; 324:1481; 325:1731; 327:769; entre otros).

-X-

Por último, corresponde estudiar el planteo relativo a la **alícuota** aplicable.

Como he señalado previamente, no ha sido objeto de controversia que PESA es una empresa integrada de energía que se dedica a la extracción, elaboración y venta de productos derivados del crudo.

Por ello, el acto determinativo, al aplicar la alícuota prevista en su norma local para la actividad de "extracción" de petróleo crudo, intenta segregar esa etapa del proceso productivo integrado que lleva a cabo la sociedad.

Tal desmembramiento de la fase de extracción no solo carece de fundamento normativo que lo avale sino que evidencia, además, una inaceptable contradicción de la postura fiscal, la cual, por un lado, se basa en la aplicación del art. 13 del Convenio Multilateral a los fines de la distribución de la base

PAMPA ENERGIA S.A. (ANTES PETROBRAS ARGENTINA S.A.) C/ CHUBUT,
PROVINCIA DEL s/ acción declarativa de certeza.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

imponible -lo que obliga a aceptar que la actividad de extracción, refinación y comercialización que desarrolla la actora constituye un proceso único y económicamente inescindible- para luego, a fin de aplicar la alícuota, separar lo que ya se ha considerado inseparable.

Es que si la provincia del Chubut, poseyendo facultades para crear los recursos que ingresan de modo definitivo a su tesoro público (art. 121 de la Constitución Nacional), por las razones que fuere, decide restringir convencionalmente el ejercicio de sus potestades tributarias (arg. Fallos: 242:280) mediante su adhesión al régimen de coparticipación federal y al Convenio Multilateral, no puede luego soslayar las reglas a las que se ha sometido, desconociendo la razón sustancial que las motiva -el desarrollo de un proceso único y económicamente inescindible entre ellas- para aplicar aquella alícuota que resulte más conveniente a sus intereses. No sin razón se le dirá a ella que debe "estar a las verdes y a las maduras" (Fallos: 318:676, voto del Dr. Petracchi, cons. 35).

-XI-

En los términos señalados, opino que corresponde hacer lugar a la demanda.

Buenos Aires, de agosto de 2023.