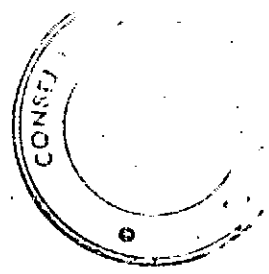
CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES

1330

30255

PROVINCIA DEL NEUQUEN

SITUACION FISCAL DE LAS EMPRESAS PETROLERAS FRENTE A LOS TRIBUTOS LOCALES



Autor: Jesus E. Iribarren

N. 233
N. 23211
H. 22214
Neuquen

AREA MODERNIZACION DEL ESTADO

DOCUMENTO DE TRABAJO
AGOSTO DE 1984

CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES

I N D I C E

	Pág.
1. Marco Legal	1
2. Evaluación del marco legal	9
3. Fallos	18
4. Evaluación de los fallos	25
5. Análisis de la legislación fiscal provincial, principales impuestos	29
6. Conclusión	32
7. Recomendaciones respecto a los impuestos	32
7. Recomendaciones respecto a las líneas de acción, en carácter de sugerencias.	33

CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES

PROVINCIA DEL NEUQUEN

1. RESUMEN DEL MARCO LEGAL EN QUE SE INSCRIBE LA SITUACION FISCAL DE LAS EMPRESAS PETROLERAS, PERMISIONARIOS, CONCESIONARIOS, CONTRATISTAS Y SUBCONTRATISTAS FRENTE A LOS TRIBUTOS LOCALES.

1.1. Ley 12.161/35. Régimen del petróleo, disposiciones vinculadas con el tema del trabajo.

Artículo 1°.- Incorpórase como título XVII del Código de Minería, el siguiente:

TITULO XVII - Del régimen legal de las minas de petróleo e hidrocarburos fluídos.

CAPITULO I - Derechos del Estado y de los particulares

Artículo 373: Las minas de petróleo e hidrocarburos fluídos son bienes del dominio privado de la Nación o de las provincias, según el territorio en que se encuentren.

Artículo 374: El Estado nacional y los estados provinciales pueden explorar y explotar minas e industrializar, comerciar, transportar los productos de las mismas directamente o por convenios entre sí o mediante las sociedades mixtas autorizadas por este Título.

Artículo 375: El Estado nacional puede solicitar ante las autoridades provinciales permisos de exploración, concesiones de explotación de hidrocarburos fluídos, construcción y explotación de oleoductos, en las condiciones determinadas para los particulares.

Artículo 376: Cuando el Estado nacional ejerza las facultades conferidas por las disposiciones precedentes, lo hará por intermedio de Yacimientos Petrolíferos Fiscales.

Cuando los estados provinciales ejerzan ese mismo derecho, lo harán por intermedio de una repartición con personería jurídica creada al efecto.

Artículo 401: El Estado nacional o provincial percibirá como contribución de toda explotación que se realice de hidrocarburos fluídos, después de la sanción de este Título, el doce por ciento del producto bruto.
En circunstancias especiales los poderes ejecutivos podrán reducir la contribución hasta el mínimo del ocho por ciento, teniendo en cuenta la clase y características del yacimiento, la distancia y el transporte.
Esta contribución será pagada al Estado nacional o provincial por todo productor, inclusive las explotaciones fiscales, ya sean hechas por Yacimientos Petrolíferos Fiscales o por compañías mixtas.
El combustible debe ser entregado en los lugares de embarque de la explotación, en condiciones comerciales, deduciéndose el precio del transporte, que no será mayor que lo que pague el concesionario.
El Estado podrá exigir la contribución en efectivo al precio que el producto tenga en la región.

Artículo 402: Los productos que extraiga el explorador antes de hacer la manifestación del descubrimiento, pagarán una regalía del veinticinco por ciento.

Artículo 403: Ningún otro impuesto, nacional, provincial o municipal podrá imponerse a la explotación de minas de hidrocarburos.

1.2. Ley 14.773/58 - Nacionalización de los yacimientos de hidrocarburos sólidos, líquidos y gaseosos: participación de las provincias en el producido de la explotación. Disposiciones vinculadas con el tema de trabajo.

Artículo 1°: Los yacimientos de hidrocarburos sólidos, líquidos y gaseosos existentes en el territorio de la República Argentina y los de su plataforma submarina, son bienes exclusivos, imprescriptibles e inalie-

nables del Estado Nacional. Las provincias en cuyo territorio se encuentren y el Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur tendrán sobre su producido la participación que les corresponda de acuerdo con lo determinado por la presente ley.

Artículo 2°: Las actividades del Estado nacional referentes al estudio, exploración, explotación, industrialización, transporte y comercialización de dichos hidrocarburos estarán a cargo de Yacimientos Petrolíferos Fiscales, Gas del Estado y Yacimientos Carboníferos Fiscales, que, a tal efecto, gozarán de plena autarquía, tendrán las facultades determinadas en su régimen orgánico y ejercerán sus atribuciones en todo el territorio nacional. Las provincias integrarán los organismos directivos superiores de estas entidades.

Artículo 7°: Los bienes y las actividades de Yacimientos Petrolíferos, Gas del Estado y Yacimientos Carboníferos Fiscales quedan exentos de toda clase de gravámenes, impuestos y tasas de carácter nacional, provincial y municipal, actuales y futuros. Las contribuciones de mejoras por obras efectivamente realizadas y las tasas retributivas de servicios realmente prestados no están comprendidas en la exención

1.3. Ley 17.319/68 - De hidrocarburos, Disposiciones vinculadas con el tema del trabajo.

Artículo 1°: Los yacimientos de hidrocarburos líquidos y gaseosos situados en el territorio de la República Argentina y en su plataforma continental, pertenecen al patrimonio inalienable e imprescriptible del Estado nacional.

Artículo 12°: El Estado nacional reconoce en beneficio de las provincias dentro de cuyos límites se explotaren yacimientos de hidrocarburos por empresas estatales, privadas o mixtas, una participación en el producido de dicha actividad pagadera en efectivo y equivalente al monto total que el Estado nacional perciba con arreglo a los arts. 59, 61, 62 y 93.

Artículo 56°: Los titulares de permisos de exploración y concesiones de explotación estarán sujetos, mientras esté vigente el permiso o concesión respectivo, al régimen fiscal que para toda la República se establece seguidamente:

a) Tendrán a su cargo el pago de todos los tributos provinciales y municipales existentes a la fecha de la adjudicación. Durante la vigencia de los permisos y concesiones, las provincias no podrán gravar a sus titulares con nuevos tributos ni aumentar los existentes, salvo las tasas retributivas de servicios y las contribuciones de mejoras o incremento general de impuestos.

b) En el orden nacional estarán sujetos, con arreglo a las normas de aplicación y en cuanto correspondiere, al pago de los derechos aduaneros, impuestos u otros tributos que graven los bienes importados al país y de recargos cambiarios. Asimismo, estarán obligados al pago del impuesto a las ganancias eventuales.. a las regalías estatuídas... al cumplimiento de las obligaciones a que se refiere el art. 64 y al pago del impuesto que estatuye el inciso siguiente.

c) La utilidad neta que obtengan en el ejercicio de su actividad como permisionarios o concesionarios, queda sujeta al impuesto especial a la renta que se fija a continuación...

Artículo 59°: El concesionario de explotación pagará mensualmente al Estado nacional en concepto de regalía sobre el producido bruto de los hidrocarburos líquidos extraídos en boca de pozo, un porcentaje del 12%, que el Poder Ejecutivo podrá reducir al 5%, teniendo en cuenta la productividad, condiciones y ubicación de los pozos.

Artículo 62°: La producción de gas natural tributará mensualmente, en concepto de regalía, el 12% del valor de los volúmenes extraídos y efectivamente aprovechados, porcentaje que el Poder Ejecutivo podrá reducir al 5% teniendo en cuenta los factores que menciona el art. 59.

Artículo 93°: A los fines señalados en los arts. 12 y 13 las empresas estatales abonarán al Estado nacional, en efectivo, el 12% del producido bruto en boca de pozo de los hidrocarburos que extraigan de los yacimientos ubicados en las áreas reservadas a dichas empresas, con la eventual reducción prevista en los arts. 59 y 62.

Artículo 95°: El régimen fiscal establecido en el Título II sección 6 de la presente ley no será aplicable a quienes suscriban con las empresas estatales contratos de locación de obras y servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos, o con igual fin se asocien con ellas sin constituir personas jurídicas distintas de las de sus integrantes, los que quedarán sujetos a la legislación fiscal general que les fuere aplicable.

1.4. Ley 17.320/67 - Yacimientos Petrolíferos Fiscales, Gas del Estado y Yacimientos Carboníferos Fiscales; exención del pago de todo gravamen, impuesto o tasas.

Artículo 1°: Los bienes y las actividades de Yacimientos Petrolíferos Fiscales, Gas del Estado y Yacimientos Carboníferos Fiscales quedan exentos de toda clase de gravámenes, impuestos y tasas de carácter nacional, provincial y municipal, actuales y futuros. Las contribuciones de mejoras por obras efectivamente realizadas y las tasas retributivas de servicios realmente prestados, así como los tributos a que se refiere el art. 93 de la ley de hidrocarburos y el art. 1° de la ley 16.857, no están comprendidas en esta exención.

1.5. Ley 21.778/78 - Hidrocarburos - Reglamentación de los "contratos de riesgo" para su exploración y explotación - Disposiciones vinculadas con el tema del trabajo.

Artículo 14°: -párrafo 1°- Las empresas contratistas signatarias de contratos de riesgo de la presente ley se hallarán sujetas a las normas tributarias que resulten de aplicación general.

Artículo 15°: Las empresas estatales podrán incluir en los contratos de riesgo, cláusulas que establezcan el reajuste de los precios pactados con las empresas contratistas, en la medida de la exacta incidencia derivada de las diferencias de niveles de impuestos que se produzcan con posterioridad a la fecha de la apertura de la licitación - o de la firma del contrato en caso de contratación directa - como consecuencia de aumentos o disminuciones de los tributos nacionales y provinciales, creación de otros nuevos o derogación de los existentes y que alcancen a las empresas contratistas como sujetos de derecho de los mismos.
Exceptúanse de las previsiones del presente artículo, las tasas retributivas de servicios y las contribuciones por mejoras.

Artículo 16°: El impuesto de sellos se liquidará tomando como base imponible el compromiso de inversión asumido por la empresa contratista en el respectivo contrato.
El plazo dentro del cual deberá habilitarse el sellado, comenzará a correr a partir de la fecha de notificación a la empresa contratista del decreto aprobatorio del contrato sea mediante su publicación en el Boletín Oficial u otro medio fehaciente.
El Poder Ejecutivo nacional patrocinará la celebración de acuerdos con los Estados provinciales, a efectos de establecer en sus respectivas legislaciones disposiciones similares a la presente.

Artículo 20°: Se aplicarán supletoriamente las normas de la ley 17.319, en todo supuesto no modificado ni previsto expresamente en la presente ley.

1.6. Ley 18.310/79 - Determinación de la jurisdicción federal y provincial en lugares adquiridos por la Nación con fines de utilidad pública - Reglamentación del inc. 27 - art. 67 - de la Constitución Nacional.

Artículo 1°: La jurisdicción ejercida por la Nación sobre las tierras adquiridas en las provincias sólo es exclusiva en los casos de cesión dentro de los procedimientos constitucionales que producen la desmem-

bración de territorio con pérdida del dominio eminente; o en los casos de transmisión por compra o en otra forma legal de lugares destinados a fines de defensa nacional.

Artículo 2°: Tratándose de adquisiciones hechas por la Nación, de tierras situadas en las provincias para establecimientos de utilidad nacional, imperará la jurisdicción y leyes nacionales únicamente en lo afectado o inherente a esa utilidad nacional destinados a servir objetos expresamente encomendados al Gobierno Federal por la Constitución y leyes nacionales.
También imperarán la jurisdicción y leyes nacionales en aquellos casos en que ese uso de utilidad pública nacional se efectúa por gestión privada en virtud de una concesión otorgada por la Administración Nacional.

Artículo 3°: En lo no comprendido en ese uso, las provincias mantendrán su jurisdicción y podrán ejercer los actos que de ella se deriven, en tanto no interfieran directa o indirectamente en las actividades normales que la utilidad nacional implique, siempre que no hubiera hecho renuncia expresa de ese poder mediante el procedimiento establecido en la respectiva constitución provincial.

Artículo 4°: A los fines de solucionar los problemas de hecho que se puedan presentar en la aplicación de la presente ley, la Nación celebrará con las provincias involucradas los convenios que fueren necesarios.

1.7. Ley 22.016/79 - Derogación de normas nacionales que eximan o permitan capitalizar el pago de impuestos nacionales, provinciales y municipales a las empresas y sociedades del Estado, o con participación estatal mayoritaria... y organismos oficiales que vendan bienes o prestan servicios a título oneroso.

Artículo 1°: Deróganse todas las disposiciones de leyes nacionales, ya sean generales, especiales o estatutarias, en cuanto eximan o permitan capitalizar el pago de tributos nacionales, provinciales y municipales

a las sociedades... empresas del Estado... y todo otro organismo nacional, provincial y municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso.

Artículo 2°: La derogación prevista en el art. 1°alcanza a las exenciones que leyes nacionales hayan acordado a los particulares y/o inversores y/o inversiones que integraren algunas de las entidades de dicho artículo, así como también las que pudieran tener como beneficiarios a sus contratistas, subcontratistas y/o proveedores.

Artículo 3°: Las entidades, organismos, demás sujetos y/o beneficiarios mencionados en los arts. 1°y 2°, estarán sujetos a la potestad tributaria provincial y municipal.

Artículo 5°: Prohíbese a las entidades mencionadas en el art. 1°, así como también a los entes autárquicos, reparticiones, dependencias, etc. del Estado Nacional, sean centralizadas o descentralizadas, convenir en el futuro cláusulas por las que tomen a su cargo gravámenes nacionales, provinciales y municipales, que pudiesen recaer sobre la otra parte contratante o sus proveedores o subcontratistas, o por las que convengan pagar tales gravámenes por cuenta de ellos, o la obligación expresa de abonarles un suplemento de precio.

Artículo 6°: Autorízase al Poder Ejecutivo a suspender la vigencia del art. 1°, solamente en cuanto a la exención de tributos nacionales, por todo el tiempo que estime necesario, respecto de las entidades comprendidas en el mismo.

2. EVALUACION DEL MARCO LEGAL, A GRANDES RASGOS

2.1. Ley 12.161/35 - Régimen del petróleo.

Siguiendo el método empleado para analizar el marco legal de las empresas hidroeléctricas, en la presente ley y en las siguientes, referidas a las empresas petroleras, el trabajo se preocupará por las disposiciones que desde algún punto de vista pueden impedir o limitar el ejercicio del poder fiscal de las provincias y, en primer término de aquellas que, generalmente, son invocadas como comprensivas de la causal constitucional del art. 67 inc. 27.

Con ello se pretende llegar a una valoración global del marco constitucional de las leyes de hidrocarburos y, ello mediante, abrir una orientación para la toma de decisiones respecto de la imposición local en los lugares donde desarrollan sus actividades dichas empresas.

2.1.1. Marco de la ley 12.161

Ningún dispositivo de esta ley puede ser invocado como antecedente favorable a la pretensión de encuadrar a los lugares donde se exploran o explotan yacimientos de hidrocarburos en el art. 67 inc. 27 de la Constitución Nacional.

En efecto, al hablar de esta ley, se está hablando del "régimen del petróleo" como parte integrante del Código de Minería (ver art. 1°) y al hablar del Código de Minería se está hablando del art. 67 inc. 11) de la Constitución Nacional, el que establece que es potestad del Congreso de la Nación dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, según que las cosas o las personas caigan bajo sus respectivas jurisdicciones.

Más aún, el art. 373 (primero del régimen) en forma coincidente con el art. 7°del mismo código, establece que las minas de petróleo e hidrocarburos fluídos son bienes del dominio privado de la Nación o de las provincias, según el territorio en que se encuen

tren y el siguiente (374) que el Estado nacional y los estados provinciales pueden explorar y explotar los yacimientos directamente o por convenios entre sí.

Nada quita a lo anterior el hecho de que por el art. 403 se disponga que ningún otro impuesto nacional, provincial podrá imponerse a la explotación de los yacimientos, toda vez que, en esta materia el Congreso legisla en función del art. 67 inc. 16.

2.2. Ley 14.773/58 - Nacionalización de los yacimientos de hidrocarburos
Sustituye a la ley 12.161.
El primer tema de esta ley es la nacionalización de los hidrocarburos, con la correspondiente participación de las provincias en el producido de las explotaciones.

El segundo artículo se refiere al monopolio estatal de toda la actividad requerida para la explotación de los hidrocarburos.

El séptimo declara exentos los bienes y actividades de Yacimientos Petrolíferos Fiscales, Gas del Estado y Yacimientos Carboníferos Fiscales de toda clase de gravámenes, impuestos y tasas de carácter nacional, provincial y municipal, salvo de las contribuciones de mejoras y de las tasas retributivas de servicios.

Según se tendrá ocasión de ver más adelante, esta ley como la antecedente (12.161) tampoco innova en el aspecto sustancial, o sea el tema jurisdicción, para ello resulta útil transcribir fragmentos de la exposición del miembro informante de la ley en la Cámara de Senadores (Rodolfo Weidmann), cuando dice:

"El primer tema de este proyecto, su columna vertebral, es la nacionalización de los hidrocarburos... Ya en el año 1927 - y quiero rendir mi homenaje a aquellos hombres que trajeron al Parlamento argentino el pensamiento Yrigoyeniano. Se discutió amplia y exhaustivamente la potestad que tenía el Congreso de la Nación para determinar por vía de una ley la nacionalización de los yacimientos de petróleo. En verdad muy poco se puede agregar. Los discursos de los diputados Giuffra y Molinari, que ci

ñeron el contenido de sus respectivas exposiciones a este aspecto del problema; significan, a mi juicio, un amplio y completo desarrollo de la argumentación jurídica.
Ese debate, que llevó muchos días, es una página que honra a la historia parlamentaria argentina. Empezó alrededor de ese nudo giordano que es el inciso 11 del art. 67 de la Constitución, el que autoriza al Congreso a dictar, entre otros códigos, el de minería, con la salvedad que hace luego de la enumeración de los códigos de fondo, al expresar que tales códigos no alteran las jurisdicciones locales.

Queda así claro el criterio del Congreso de la Nación en el sentido de que la incorporación del petróleo al dominio del Estado Nacional por vía del Código de Minería, no ha creado ninguna suerte de traspaso jurisdiccional y que su nacionalización nada tiene que ver con cesiones o compras a que se refiere el inciso 27, art. 67 de la Constitución Nacional.

Es útil recordar en este punto otra afirmación del miembro informante cuando dice:

"El segundo tema, trascendental también, es el que se refiere al monopolio estatal de toda actividad requerida para la explotación de hidrocarburos, monopolio que nosotros ponemos en manos de Yacimientos Petrolíferos Fiscales y de Gas del Estado".

"Dije que la garantía que esta ley consagra y que marca un jalón en el desarrollo institucional de la República, no lo hace en favor - porque no es un favor que se les hace a las provincias - sino en defensa de la integridad de sus derechos. La mayor garantía estará dada por la participación de las provincias, que esta ley determina como obligatoria e inexcusable, en los respectivos directorios de Yacimientos Petrolíferos Fiscales y de Gas del Estado".

La disposición contenida en el art. 7°de este texto, relativa a materia tributaria, corrobora definitivamente la tesis que se viene sosteniendo, desde que, de haberse querido el traspaso de jurisdicción: qué sentido tendría la exención de los impuestos provinciales a favor de Yacimientos Petrolíferos?

El único sentido posible en que puede pensarse es que el Congreso, legislando como estaba, en el marco del art. 67 inc. 11 de la Constitución Nacional, no quiso en forma alguna alterar las jurisdicciones locales, sino confirmarlas y para ello se ubicó en el marco del art. 67 inc. 16.

2.3. Ley 17.319/67 - De hidrocarburos.

Sucede a la ley 14.773.
Lo mismo que se ha dicho del marco constitucional de las leyes 12.161 y 14.773, es válido para la que se entra a considerar.

El primer artículo declara el dominio del Estado nacional sobre los hidrocarburos líquidos y gaseosos, incluídos los yacimientos debajo del mar.

El mensaje aclara que el proyecto elaborado mantiene, por estimarse de fundamental importancia, el dominio nacional sobre dichos yacimientos que fuera definido por la ley 14.773 como culminación de un proceso que comienza en el propio Congreso General Constituyente de Santa Fe.

Dentro del mismo tema, que conceptúa vertebral, enuncia que la posibilidad de que el Congreso opte por asignar el dominio de las minas al Estado Nacional o a los Estados provinciales, se asienta en el art. 67 inc. 11 de la Constitución Nacional, según el cual corresponde al Congreso dictar el Código de Minería.

De la mención del mensaje se sigue que el marco constitucional de esta ley es igual que el de la 14.773 y que, por consiguiente, tampoco ha creado ninguna suerte de traspaso jurisdiccional.

La conclusión anterior se afirma aún más a través de las disposiciones de carácter fiscal relativas a los permisionarios y concesionarios.

En efecto, el art. 56 dispone que los titulares de permisos de exploración y concesiones de explotación estarán sujetos, mientras esté vigente el permiso o concesión respectivo, al régimen fiscal qeu para toda la República se establece seguidamente.

Queda claro aquí, que al utilizar la expresión "para toda la República" la ley se está refiriendo a todas y cada una de las provincias en cuerpo de Nación y no al Congreso legislando sobre lugares sometidos a su jurisdicción exclusiva.

El régimen a que se hace referencia, se establece en la siguiente forma.

Inc. a) - art. 56 - con referencia a los titulares de permisos de exploración y concesiones de explotación dice: "Tendrán a su cargo el pago de todos los tributos provinciales y municipales existentes a la fecha de adjudicación. Durante la vigencia de los permisos y concesiones no podrán gravar a sus titulares con nuevos tributos ni aumentar los existentes, salvo las tasas retributivas de servicios y las contribuciones de mejoras o incremento general de impuestos.

Corresponde ahora volver sobre la pregunta hecha anteriormente en relación con las exenciones del art. 7°de la ley 14.773, esto es: ¿qué base de sustentación tendría la legislación del Congreso de la Nación imponiendo a los titulares de permisos y concesiones tributar los impuestos provinciales en determinadas condiciones, que no fuera en virtud de la norma del art. 67 inc. 16 de la Constitución Nacional?.

Antes, en la ley 14.773, se trataba de exenciones a favor de los entes estatales, ahora el privilegio es para los titulares de permisos y concesiones de limitar la imposición local, conforme a la legislación vigente a la fecha de la adjudicación del permiso o concesión.

Más aún, es de advertir que estos argumentos están respaldados por el propio mensaje, cuando dice:

"En el orden local, se refiere a los permisionarios y concesionarios, satisfarán los tributos provinciales y municipales existentes a la fecha de adjudicación, vedándose la introducción de nuevas contribuciones o el aumento de las existentes, excepto las tasas retributivas de servicios y las de mejoras y los incrementos generales de impuestos.
Esta limitación de las facultades impositivas locales se apoya válidamente en la doctrina que surge del art. 67 inc. 16 de la Constitución Nacional, que ha tenido concreción normativa en diversas leyes y, en lo que hace a la materia, en el art. 403 de la ley 12.161".

La limitación a que se refiere el mensaje no es absoluta, en tanto no comprende a los tributos vigentes ni a los incrementos generales de los mismos. Tampoco es general, por lo dispuesto en otra disposición fiscal de la ley, complementaria del art. 56. Se trata del art. 95 párrafo 2°, que textualmente dice: "El régimen fiscal establecido en el Título II, sección 6 de la presente ley no será aplicable a quienes suscriban con las empresas estatales contratos de locación de obras y servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos, o con igual fin se asocien con ellas sin constituir personas jurídicas distintas de las de sus integrantes, los que quedarán sujetos a la legislación fiscal general que les fuere aplicable".

La legislación fiscal general a que se refiere la disposición comprende por igual a la nacional y a las normas tributarias provinciales.

2.4. Ley 17.320/67 - Exención de impuestos y tasas a Yacimientos Petrolíferos Fiscales, Gas del Estado y Yacimientos Carboníferos Fiscales.

La ley 17.319 contiene, según se ha visto, disposiciones de carácter fiscal relativas a las actividades de las empresas estatales. Sin embargo, omitió mantener la exención impositiva de Yacimientos Petrolíferos Fiscales y Gas del Estado, las que junto a Yacimientos Carboníferos, gozaban de tal beneficio por aplicación de la ley 14.773, que la 17.319 deroga. Como consecuencia de ello fue necesario promulgar la presente ley especial.

Es de advertir que el beneficio se establece a favor de entes del Estado perfectamente determinados, o sea que se consagra una exención de carácter eminentemente subjetivo y, siendo así, no puede arguirse con fundamentos que lo que está exento sea la materia hidrocarburos y que, por la condición de materia exenta, pueda atraer a todas las actividades que participan en su explotación, directa o indirectamente.

2.5. Ley 21.778/78 - Reglamentación de los "contratos de riesgo".

Las disposiciones relativas a la materia tributaria de este texto confirman definitivamente la tesis de que las distintas leyes de hidrocarburos

(12.161 - 14.773 y 17.319) no han creado ninguna suerte de traspaso jurisdiccional de los lugares de las provincias donde se desarrollan las actividades petroleras.

En efecto, el art. 14 párrafo 1°, determina que las empresas signatarias de los contratos de riesgo se hallarán sujetas a las normas tributarias de carácter general y el 15 establece que las empresas estatales podrán incluir en los contratos cláusulas de reajuste de los precios pactados en función de las diferencias de niveles que se produzcan como consecuencia de aumentos o disminuciones de los tributos nacionales y provinciales.

Enhebrando los términos de los dos artículos, resulta claro que las normas tributarias de aplicación general, a que se refiere el 14, comprenden por igual a las nacionales y a las provinciales.

Más convincente y terminante aún se presenta el art. 16, en cuanto expresa que el Poder Ejecutivo nacional patrocinará un acuerdo con los Estados provinciales a efectos de establecer, en sus respectivas legislaciones, disposiciones similares a la de la presente ley para liquidar el impuesto de sellos.

2.6. Ley 18.310/69 - Determinación de la jurisdicción federal y provincial en lugares adquiridos por la Nación con fines de utilidad pública.

La declaración de inconstitucionalidad de la presente ley por la Corte, en dos causas, no la deroga pero la debilita.

Ahora bien, cualquiera sea el pronóstico de su vigencia en futuros pronunciamientos del mismo Tribunal, hay que reconocer que su contenido y en especial sus arts. 1 y 4, resuelve en gran medida las dudas interpretativas que plantea el art. 67 inc. 27 de la Constitución Nacional y abre una orientación para el el Congreso clarifique el problema actual y evite que se reediten en el futuro.

La clarificación se produciría legislando con precisón en torno a los temas de los art. 1 y 4.

Lo anterior no significa descartar la posibilidad de que la Corte, en su nueva composición, concluya por reconocer la facultad del Congreso de dictar una ley reglamentaria de la Constitución Nacional como la que se viene considerando.

2.7. Ley 22.016/79 - Derogación de normas nacionales que eximan o permitan capitalizar el pago de impuestos nacionales, provinciales y municipales a las empresas y sociedades del Estado y organismos oficiales que vendan bienes o presten servicios a título oneroso.

Los términos de la presente ley esclarecen el problema de la situación fiscal de las empresas petroleras del Estado frente a los tributos locales de forma tal que - en el plano legal - no queda lugar a ninguna duda sobre la legitimidad de la imposición provincial.

En efecto; por el art. 1°desaparecen las limitaciones y exenciones establecidas en las leyes 17.319 y 17.320.

Además, en el art. 2° queda en claro que la derogación de las exenciones alcanza a las que pudieran tener por beneficiarios a terceros, permisionarios, concesionarios, contratistas y subcontratistas.

Más allá de las derogaciones, en el art. 3° reconoce la legitimidad del ejercicio del poder fiscal especificando que las entidades y organismos del Estado (YPF y Gas del Estado, entre otros, que venden bienes a título oneroso) así como los demás sujetos beneficiarios de las exenciones derogadas, estarán sujetos a la potestad tributaria provincial.

Dicho reconocimiento confirma la tesis del trabajo en dos de sus aspectos esenciales:

a. Que la explotación de hidrocarburos en las provincias no ha creado ninguna suerte de traspaso jurisdiccional.

b. Que las exenciones dispuestas en las leyes analizadas fueron establecidas en función del art. 67 inc. 16 de la Constitución Nacional.

c. Que a juicio de la propia Nación la imposición local - en tanto se trate de los tributos generales - es compatible con la jurisdicción técnica y económica que respecto de los hidrocarburos corresponde al Estado nacional, en virtud de la ley 17.319.

Finalmente, el art. 5° asegura que YPF y Gas del Estado no podrán tomar a su cargo el pago, en forma directa o indirecta, de los gravámenes provinciales que pudiesen recaer sobre sus permisionarios, concesionarios, contratistas, subcontratistas y proveedores.

3. FALLOS DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACION (CASOS SELECCIONADOS)

3.1. Fragmentos del análisis del tema por PEDRO J. FRIAS: "El Federalismo Argentino - Introducción al Derecho Público Provincial". DEPALMA 1980 - Buenos Aires.

"Legislación exclusiva en establecimientos de utilidad nacional, en las provincias. En el Neuquén suele encontrarse un sentimiento ambivalente de orgullo y despecho por la gravitación conjunta de Y.P.F. Chocón y Parques Nacionales. En lenguaje constitucional, su "contencioso" contra la Nación radica en el inc. 27 del art. 67, C.N.: se llama "Legislación exclusiva de la Nación en los establecimientos de utilidad nacional dentro del territorio de las provincias.

Esa figura constitucional busca sólo dotar a la Nación de instrumentos de gobierno aún dentro de los Estados particulares. Es una exigencia del régimen federal y del derecho de las provincias a su territorio. Pero produce dependencia cuando se exige más que la autonomía funcional del servicio público nacional y, con ello, se excluye toda jurisdicción provincial aún innecesariamente que impide el funcionamiento del régimen municipal, de un juzgado de paz, de la policía provincial o servicios turísticos de las provincias de Río Negro o Neuquén en sus parques nacionales.

Aún esto que esas Provincias han obtenido está amenzado por el cambio de jurisprudencia de la Corte Suprema en su composición de 1968. Analizaremos en la Parte Tecera este tema. Los establecimientos de utilidad nacional en las provincias - frecuentemente de empresas del Estado - no pueden constituirse en un condicionamiento abusivo de la autonomía provincial; si en algunas provincias lo son, es bueno redefinir sus límites" (págs. 35/37).

"La jurisdicción federal en lugares adquiridos en las provincias".

La Corte configuró la jurisdicción federal excluyente de la provincia en "Fallos, 155-104" y acogió, en cambio, los poderes concurrentes a

partir de "Fallos" 240-311 y 259-413. Casi cuarenta años después, la Corte Suprema ha vuelto en "Fallos" 271-186 (Marconetti) a las tesis excluyente de "Fallos" 155-104.

Este retorno, por argumentos de facilidad, a una interpretación solo aparentemente simplificadora, ha conducido a la inconstitucionalidad de la ley 18.310. Fue dictada en 1969 para la determinación de la jurisdicción nacional y provincial en lugares adquiridos por la Nación en las provincias con fines de utilidad pública y como reglamentación del inc. 27 art. 67 de la Constitución Nacional (págs. 199-200). Desde 1976 prevalece el reconocimiento de los poderes concurrentes, si la provincia no condiciona, menoscaba o impide el interés nacional (pág. 202).

Tesis de PEDRO J. FRIAS (pág. 210)

Volviendo a la situación actual (1980), podríamos enunciar así nuestras orientaciones:

I. La legislación exclusiva del Art. 67 inc. 27 de la Constitución Nacional puede eventualmente excluir las potestades legislativa, ejecutivo-administrativa y judicial de las provincias.

II. Las excluye cuando la provincia ha otorgado una cesión con desmembración de territorio, que queda federalizado.

III. Las excluye funcionalmente, sin dependencia del consentimiento de la provincia, en la medida en que su ejercicio condicione, menoscabe o impida el fin de esos establecimientos.

IV. La legislación nacional prevalece en la determinación de las competencias recíprocas de la Nación y la provincia dentro del establecimiento nacional.

V. A falta de deslinde, la justicia puede examinar si los poderes ejercidos por la provincia son o no compatibles con la naturaleza, fines y propósitos del establecimiento nacional.

3.2.1. MONTARSA MONTAJES ARGENTINOS S.A.C. PROVINCIA DEL NEUQUEN CS., 30-10-80 ED T.91 PAG.361.

Atento el régimen federal adoptado por la Nación, la exclusión de la legislación provincial respecto de los establecimientos de utilidad nacional, ha de entenderse referida a los casos en que las normas locales interfieran en la satisfacción de los fines de interés nacional, pero nada autoriza a concluir que se haya pretendido federalizar los lugares donde aquellos se asienten; teniendo en cuenta que la incidencia de la legislación no comprende solo lo que menoscaba físicamente a dicha finalidad sino también cuando lo perjudica desde el punto de vista económico.

La interferencia de la ley impositiva local, al encarecer la actividad, afecta específicamente al establecimiento de utilidad nacional, si el contrato sobre el cual se aplica el impuesto de sellos fue un medio requerido para alcanzar los propósitos nacionales tenidos en mira.

Desidencia del Doctor Frías: Que en el caso concurrente, donde no se discute que el tributo es de genuina competencia provincial, ni viola las normas convencionales o legales, ni el Congreso ha otorgado "concesiones temporales" de privilegio y recompensas de estímulo (art. 67 inc. 16 N.C.), es forzoso concluir que el impuesto de sellos que pretende repetir la sociedad que contrató con Gas del Estado no viola el art. 67 inc. 27 de la Constitución Nacional: primero, porque es periférico o extrínsico respecto a la utilidad pública del establecimiento nacional, sin que condicione, menoscabe o impida la ejecución de las obras contratadas, ni menos las operaciones a que se destinan; segundo, porque la ley de hidrocarburos 17.319 demuestra, aunque sin excesiva precisión, que gravar las operaciones a título oneroso de la contratista no es contrario a su régimen (arts. 56 y 95); tercero, como corroboración pertinente aunque ajena al juicio, porque el ordenamiento sancionado por el Gobierno central para el futuro excluye las exenciones de que puedan gozar las empresas del Estado nacional (alude

a la ley 22.016) - y no es este el caso - por lo cual resulta lógico admitir que los tributos locales son compatibles con el interés nacional a que esas empresas sirven y con el régimen del art. 67 inc. 27 de la C.N. (Vialco S.A. c. Gobierno Nacional, noviembre 27-1979).

3.2.2. VIALCO S.A. C. PCIA. DE BUENOS AIRES - CS, 27-11-79. ED. T. 85. PAG. 730.

Que las obras cuya ejecución motiva este litigio, según quedó determinado en el recurso (Suprema Corte de la Pcia. de Buenos Aires) se llevan a cabo en terrenos de la Nación, para la construcción de un establecimiento de "utilidad nacional". Ello no obstante, no se advierte, habida cuenta de lo dicho, que el ejercicio por la Provincia de su indisputable poder tributario, en la forma que lo realizó, pueda significar un obstáculo real a los fines tenidos en vista al disponer se aquella construcción.

Que, finalmente, el Gobierno de la Nación pudo legítimamente hacer uso de las facultades legislativas que le otorga el inc. 16 del art. 67 de la Constitución Nacional en punto a la concesión de algún privilegio de tipo fiscal a favor de los particulares que tomaran parte en la ejecución de este tipo de obras, lo cual no se concretó.

Disidencia del Dr. Gabrielli:

La facultad de legislar el Gobierno Federal en los lugares a que alude el art. 67 inc. 27 de la Constitución Nacional - que incluye la de administrar y juzgar - es única y no compartida.

Disidencia del Dr. Rossi:

Cuando la legislación provincial recae, afecta o influye directamente sobre el objeto mismo de utilidad nacional, como en el caso de autos, ha de estarse a la existencia de la interferencia y por la exclusión de la legislación local.

3.2.3. VIAL HIDRAULICA S.A. Y OTRA C. DE RIO NEGRO - CS, 30-10-80. ED.T.91 P. 342.

Del régimen legal de exenciones integrado por el decreto 5.295/67 y la ley 18.605 resulta que la Nación ha consentido la imposición de los impuestos locales a la sociedad creada para un mejor y más rápido desarrollo del yacimiento ferrífero de Sierra Grande, pues solo previó la posibilidad de que la Dirección General de Fabricaciones Militares gestionáse ante los gobiernos provinciales el otorgamiento de las exenciones que si se concedieron en el orden nacional y, sobre esa base, es lógico deducir que si dicha sociedad no fue exceptuada del pago de los impuestos locales, tampoco lo hayan sido las empresas que contrataron con aquella.

Nada impide que el legislador nacional reglamente los alcances de la legislación exclusiva a que se refiere el art. 67 inc. 27 de la C.N. previendo los remedios y modalidades para alcanzar los fines perseguidos, salvo que se trate de alguna de las garantías individuales o se afecte la autonomía provincial.

Disidencia de los doctores Gustavino y Black:

Una obra pública que constituye un instrumento del Gobierno Federal destinado a proveer el adelanto y bienester de todas las provincias -Acueducto La Ventana, Planta de Compresores y Ferroducto Sierra Grande- Punta Colorada - no puede ser obstaculizada por ninguna de ellas con el ejercicio del poder tributario que la Constitución les ha reservado para casos que no son de excepción.

3.2.4. CIA DE INVESTIGACIONES GEOFISICAS (PROCEDIMIENTO SCHUMBLERGER) C. PCIA. DE SALTA - CS, 19-11-81. ED. T. 97 pág. 799.

Que la cuestión debatida, respecto al requisito de la protesta previa y en lo que atañe a la repetición de lo pagado en el período noviembre de 1976- diciembre de 1979, es sustancialmente análoga a la re-

suelta por esta Corte en los autos "Montarsa, Montajes Argentinos S.A.C. Provincia del Neuquén s/repetición, fallado al 30-10-80, por lo que los integrantes del tribunal se remiten a sus respectivos votos en esa sentencia. En cuanto al lapso enero-marzo de 1980, cabe admitir las observaciones de la demandada basadas en lo dispuesto en el art. 173 de la ley local 5.523, en concordancia con la ley nacional 22.016, sobre cuya aplicabilidad nada ha objetado la actora.

3.2.5. SUPERCEMENTO S.A., DRAGADOS Y OBRAS PORTUARIAS S.A. Y PETROLERA SAN JORGE C. PCIA. DE MENDOZA - CS. 1-3-83

Que según coinciden en afirmar ambas partes, el contrato de locación de servicios celebrado entre las empresas actoras y Yacimientos Petrolíferos Fiscales ponía a cargo de aquellas las contribuciones, gravámenes, impuestos y tasas nacionales, provinciales y municipales que gravaran tanto la implementación del contrato como cualquier otra actividad o hecho imponible derivado del mismo y de su ejecución, existentes o exigibles a la fecha de presentación de la oferta, mientras que los tributos posteriores serían soportados por la otra contratante.

Que ese convenio implica la admisión, respecto de la actividad desarrollada por las contratistas, de la concurrencia de los poderes impositivos provincial y municipal, sin reservas basadas en el objeto imponible de los tributos emergentes de los mismos. Por lo demás, la regla inserta en cláusula mencionada - a la que no se impugna carencia del adecuado sustento legal - revela que la empresa estatal Yacimientos Petrolíferos Fiscales considera innecesaria la inmunidad fiscal como un medio destinado a satisfacer el interés nacional que supone la actividad de que en la especie se trata.

Que, a mayor abundamiento, deben recordarse las disposiciones de la ley 22.016, cuya aplicación al caso cabe considerar -bien que circunscripta al ámbito de su vigencia- toda vez que no ha mediado a su respecto impugnación de base constitucional, cuya procedencia reconoció esta Corte en la causa "Cía de Investigaciones Geofísicas (Procedimiento Schlumberger) c. Pcia. de Salta: sentencia del 19-11-81.

Por ello se rechaza la demanda.

3.2.6. SERVICE ARGENTINA S.A.C. PCIA. DEL NEUQUEN

Que si bien la utilidad nacional de los yacimientos de hidrocarburos pueden derivarse de su propia naturaleza, cabe señalar que su incorporación entre los establecimientos amparados por el art. 67 inc. 27 C.N. es consecuencia de la interpretación de las normas de la ley 17.319 y por consiguiente de la voluntad del legislador nacional al que esta Corte ha reconocido la facultad de determinar la existencia del fin nacional, como la elección de los medios y modo de satisfacerlo.

Que por ello resulta propio que el Congreso Nacional libere de gravámenes -nacionales, provinciales o municipales- toda vez que lo estime conveniente para el mejor desempeño y funcionamiento de un servicio de interés nacional, lo que resulta compatible con las atribuciones que consagran los incisos 16 y 27 del ya citado art. 67.

Que, en efecto, mientras medie decisión del legislador orientada a determinar los intereses de la Nación, el sometimiento de ciertas empresas al poder impositivo local, no significa violación de cláusula constitucional alguna pues el impuesto, en tanto "valioso instrumento de regulación económica", se aprecia como medio para satisfacerlos.

4. EVALUACION DE LOS FALLOS, A GRANDES RASGOS

4.1. MONTARSA, MONTAJES ARGENTINOS S.A. c. PCIA. DEL NEUQUEN (3.2.1.)

Es de advertir que la Corte admite la demanda por el hecho de que el impuesto encarece la actividad petrolera del establecimiento, pero al mismo tiempo reconoce que nada autoriza a concluir que se haya pretendido federalizar los lugares donde aquellos se asienten.

Por otra parte, el doctor Frías, al fundamentar su disidencia comienza señalando que la imposición local es legítima por la circunstancia de que en el caso el Congreso no ha otorgado "concesiones temporales de privilegio" (Art. 67 inc. 16 C.N.), prosigue con la conclusión de que el tributo no viola el Art. 67 inc. 27 por el hecho de ser periférico o extrínseco respecto a la utilidad pública del establecimiento y finaliza sosteniendo, como corroboración pertinente, aunque ajena al juicio, que el Gobierno central al eliminar las exenciones de que gozaban las empresas del Estado nacional (Ley 22.016), ha demostrado la compatibilidad de los tributos locales con el interés nacional a que esas empresas sirven y con el régimen del Art. 67 inc. 27 de la C.N.

Este fundamento ha sido receptado por la Corte en los fallos "Compañía de Investigaciones Geofísicas c. Pcia. de Salta (3.2.4.); Supercemento S.A. c. Pcia. de Mendoza (3.2.5.) y Service Argentina S.A. c. Pcia. del Neuquén (3.2.6.).

4.2. VIALCO S.A. c. PCIA. DE BUENOS AIRES (3.2.3.)

La doctrina que emana de este fallo, en cuanto rechaza la repetición, es sustancialmente análoga a la comentada al tratar la disidencia del doctor Frías en el caso Montarsa.

4.3. VIAL HIDRAULICA S.A. c. PCIA. DE RIO NEGRO (3.2.3.)

El pronunciamiento es divisible en dos partes:

a) Rechaza la repetición en virtud de que la actora no se encontraba

exceptuada de impuestos locales. (Las obras sobre las que percutió el impuesto provincial correspondían a la esfera de acción de Fabricaciones Militares).

b) Admite que el Congreso Nacional está facultado para reglamentar los alcances del inc. 27 art. 67 de la C.N. y con ello está resolviendo el problema constitucional de la ley 18.310 (1.6.).

4.4. COMPAÑIA DE INVESTIGACIONES GEOFISICAS c. PCIA. DE SALTA (3.2.4.)

Igual que en el fallo anterior, el pronunciamiento es divisible en dos partes:

a) Admite la repetición de lo pagado hasta diciembre de 1979 en función a lo decidido en el caso Montarsa.

b) Rechaza la repetición de lo pagado en el período enero-marzo de 1980 en concordancia con la ley 22.016 (1.8.), cuya aplicabilidad no fue objetada por la actora.

Este aspecto, por demás relevante, ha sido resuelto en el caso Service Argentina S.A. c. Pcia. del Neuquén.

4.5. SUPERCEMENTO S.A. c. PCIA. DE MENDOZA (3.2.5.)

El enfoque de este fallo es bastante novedoso, por lo siguiente:

Primero: la Corte - partiendo de la existencia del contrato celebrado entre las actoras e YPF, que ponía a cargo de las mismas el pago de los tributos nacionales y provinciales, resuelve que dicho convenio implica la admisión de la concurrencia de los poderes impositivos locales y rechaza la repetición.

Segundo, a continuación de lo anterior declara que la existencia de dicha cláusula revela que YPF considera innecesaria la inmunidad fiscal como un medio destinado a satisfacer el interés nacional de la actividad de que en la especie se trata,

Tercero, advierte que deben recordarse las disposiciones de la ley 22.016, bien que circunscripta al ámbito de su vigencia.

La novedad consiste en que la Corte, por primera vez, toma un instrumento privado como base para admitir la concurrrencia de poderes y siguiendo esa tesis se podría llegar a resultados favorables o desfavorables para la tributación local, según las fórmulas contractuales que elijan las empresas.

4.6. SERVICE ARGENTINA S.A. c. PCIA. DEL NEUQUEN (3.2.6.)

Enhebrando este fallo con los anteriores resulta posible formular conclusiones sobre la situación fiscal de YPF y de los permisionarios, concesionarios, contratistas y subcontratistas frente a los impuestos provinciales.

En primer término, la Corte reconoce que la utilidad nacional de los yacimientos de hidrocarburos y su incorporación - según alguna jurisprudencia - entre los establecimientos amparados por el art. 67 inc. 27 C.N., es consecuencia de la interpretación de las normas de la ley 17.319.

Segundo, la Corte expresa que resulta propicio que el Congreso Nacional libere de gravámenes fiscales - nacionales, provinciales y municipales - toda vez que lo estime conveniente para el mejor desempeño y funcionamiento de un servicio de interés nacional, lo que resulta compatible con las atribuciones que consagran los inc. 16 y 27 del ya citado art. 67, o que en su defecto consienta la imposición local a ciertas empresas creadas específicamente para atender esos fines.

Es el caso de YPF y Gas del Estado, de las limitaciones de la ley 17.319 y de las exenciones de la ley 17.320, derogadas por la ley 22.016.

Tercero, la Corte consagra la constitucionalidad de ley 22.016 -antes no lo había hecho (casos Cía. de Investigaciones Geofísicas y Supercemento) por no haber mediado la pertinente impugnación- y aclara que el sometimiento de ciertas empresas al poder impositivo local no significa violación de cláusula constitucional alguna.

Este tramo de la sentencia, así como el anterior, colocan a las empresas en una situación jurídica muy difícil, si intentaran persistir en su pretensión de ampararse en el ya citado art. 67 inc. 27 de la Constitución Nacional.

5. ANALISIS DE LA LEGISLACION FISCAL DE LA PROVINCIA EN RELACION CON LAS ACTIVIDADES Y BIENES DE LAS EMPRESAS PETROLERAS (YPF, GAS DEL ESTADO, PERMISIONARIOS, CONCESIONARIOS, CONTRATISTAS, SUBCONTRATISTAS Y PROVEEDORES)

5.1. Impuesto a los Ingresos Brutos

La actividad de las empresas encuadra en el hecho imponible del impuesto (Código Fiscal texto 1980-1981 y leyes 1.357 y 1.414), con la siguiente salvedad:

La ley 1.357 en su art. 4°inc. e) determina que no constituyen "ingresos gravados" los correspondientes a la "venta de combustibles líquidos derivados del petróleo con precio oficial de venta, efectuada por sus productores y hasta el valor de retención.

La exención, ya que de eso se trata, beneficia en forma directa a las empresas que comercializan su producción a nivel de consumidores y en forma indirecta, por vía de una posible interpretación extensiva, a las que venden su producción a las primeras.

Dicho inciso (e) proviene de una pauta de la ley 20.221 (de Coparticipación Federal de Impuestos) que establece:

Art. 9 inc. b) apartado I: En lo que respecta a los impuestos a los ingresos brutos, deberán ajustarse a las siguientes características básicas:

"Párrafo octavo" En materia de combustibles derivados del petróleo, con precio oficial de venta, la imposición no alcanzará a la etapa de producción en tanto continúe en vigencia la prohibición en tal sentido contenida en el Decreto-Ley 505/58 y sus modificatorias. (Incorporada a la ley 20.221 por la N° 22.006/79).

En primer término, es oportuno aclarar que la pauta citada no reviste el carácter de una "prohibición" similar a las contenidas en el art. 9

inc. b), párrafo primero a tercero de la ley 20.221 y que las provincias pudieron prescindir de su incorporación en la ley local, sin incurrir en una violación al régimen de coparticipación.

Segundo, aún más importante es destacar que la supuesta prohibición contenida en el Decreto-Ley 505/58 y sus modificatorias no existe, o cuando menos nada tiene que ver con los tributos generales de las provincias, como ingresos brutos, conforme lo tiene decidido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Manitta José y otros c. Pcia. de Mendoza, fallo del 26 de junio de 1972.

"Es cierto - dijo la Corte - que, cómo consecuencia de dichas reformas (se refiere a la ley 16.657, modificatoria del D.L. 505/58) las provincias no podrían exigirles a los accionistas ningún impuesto específico a los combustibles líquidos que expenden; pero ni el régimen del D.L. 505 ni el de la ley 16.657 dan base suficiente para pensar que un sistema instituído por la Nación para fomentar el desarrollo de los caminos del país, los exima de la tributación de cargas como las impugnadas (la demanda hacía mención expresa al impuesto a las actividades lucrativas y a los demás impuestos locales) que corresponde a las provincias establecer en razón de las actividades desarrolladas bajo su amparo; o que se haya querido otorgar, a su favor, un privilegio carente de toda justificación.

Gravabilidad: Salvo los casos comprendidos en el inciso mencionado, el gravamen es exigible a partir de la vigencia de la ley 22.016 (1°de enero de 1980).

Las alicuotas aplicables serían, en principio, las siguientes:

1980 - 1,6%
1981 y 1982 - 1% (obras y servicios 2,5%)
1983 y 1984 - 1% (obras y servicios 2,0%)

De los artículos 179 inc. a) del Código Fiscal y 23 de la Ley 1537 resulta que Yacimientos Petrolíferos Fiscales y Gas del Estado se encuentran excluídas de la exención correspondiente al Estado nacional por tratarse de empresas que ejercen actos de comercio.

5.2. Impuesto de Sellos

Los actos y contratos celebrados o a celebrar por las empresas a partir del 1°de enero de 1984, así como también los celebrados en diciembre de 1983 cuyo vencimiento se hubiere operado después del 31 de diciembre de 1983, se encuentran sujetos al impuesto en virtud de lo dispuesto en el art. 202 del Código Fiscal.

Igual que en Ingresos Brutos, se encuentran excluídas de la exención que corresponde al Estado nacional por el art. 218 del Código Fiscal.

La gravabilidad a partir de 1984 resulta de la condonación de deudas dispuesta para los perídos anteriores por la ley 1532 en su art. 6, salvo el caso de renteciones, en que las obligaciones alcanzarían a los años no prescriptos.

La alicuota aplicable - para la generalidad de los actos y contratos - sería el 1,4%.

5.3. Impuesto Inmobiliario

Los bienes inmuebles de las empresas se encuentran sujetos al impuesto a partir del 1°de enero de 1980, salvo el caso de que la titularidad del dominio corresponda al Estado nacional.

Igual que en Ingresos Brutos y Sellos, se encuentran excluídas de la exención que corresponde al Estado nacional por el art. 145 inc. a) del Código Fiscal.

5.4. Impuesto a los Automotores

Idéntico criterio que el expuesto en el impuesto inmobiliario.

6. CONCLUSION

A la luz de la ley 22.016 y de la tesis de la Corte Suprema de Justicia en la causa Service Argentina S.A. c. Pcia. del Neuquén, la aplicación de los tributos generales (Ingresos Brutos, Sellos, Inmobiliario y Automotores) a las empresas petroleras, se transforma en una obligación imperativa, con la salvedad hecha respecto a los casos comprendidos en el art. 4 inc. e) de la ley 1357, considerados en el punto 5.1.

7. RECOMENDACIONES RESPECTO A LOS IMPUESTOS

7.1. Ingresos Brutos

Suprimir el inc. e) art. 4 de la ley 1357

Reducir la alicuota en que encuadran las empresas petroleras y gasíferas y a los contratistas y subcontratistas de obras y servicios que actúan en el área de hidrocarburos, al nivel generalizado en las provincias para las actividades industriales, del 1,5%.

Disponer que la reducción no surta efectos retroactivos para evitar las repeticiones que podrían plantearse, en el supuesto de pagos en demasía.

Requerir a las empresas productoras de petróleo y de gas que ajusten sus liquidaciones al régimen especial - art. 13 párrafo primero - por tratarse de productos mineros, despachados en bruto por el propio productor, sin facturar, para su venta fuera de la provincia.

7.2. Impuesto de Sellos

La ley de sellos nacional determina que en los contratos de locación de obras y servicios el impuesto se liquidará sobre el valor de la parte a realizar en cada jurisdicción.

Otra de sus normas - referida a obras públicas - establece que en la contratación de suministros efectuada en instrumentos separados de la ejecución de la obra y en tales instrumentos no conste la jurisdicción en que se encuentran los bienes objeto del contrato, el gravamen se sujetará a la jurisdicción en que se domicilie el vendedor: (art. 3° inc. c).

Y una tercera - art. 22 - reduce la alicuota del 10 por mil al 3,50 por mil para cada parte a los contratos - incluídos los de obras y servicios que sean registrados en bolsas.

De esta forma los contratantes pueden elegir el lugar en que han de pagar el impuesto, sino por el todo de la obra, cuando menos por la mitad de la misma y Neuquén podría verse envuelta y perjudicada por esta fórmula en razón de que su alicuota (14 por mil) es superior en un 100 por ciento que la que resultaría si los contratantes - empresas generalmente radicadas en la Capital Federal - optaran por no mencionar la ubicación de los bienes.

El riesgo de que se viene hablando podría evitarse mediante una reforma al impuesto consistente en reducir la alicuota al siete por mil (7‰) para los contratos de valor muy elevado.

7.2. Recomendaciones respecto a las líneas de acción (en carácter de sugerencias)

1. Compartida que sea la conclusión del trabajo (p.6.), hacer saber a las empresas petroleras de la decisión de la Provincia respecto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

   Respecto de Yacimientos Petrolíferos Fiscales y de las empresas que se encuentren comprendidas en el art. 4° inc. e) de la ley 1357, la decisión debería ser comunicada una vez derogado el inciso citado.

2. Respecto de Gas del Estado es oportuno aclarar que su situación fiscal no encuadra en el inciso mencionado.

3. Designar a Yacimientos Petrolíferos Fiscales y a Gas del Estado en el carácter de agentes de retención de los impuestos de sellos y a los ingresos brutos.
   La designación no debería comprender la retención del impuesto a los ingresos brutos correspondiente a empresas permisionarias, o concesionarias que se encuentren inscriptas en los registros del impuesto.

4. Designar a las empresas permisionarias y concesionarias agentes de retención de los impuestos de sellos y a los ingresos brutos correspondientes a terceros contratistas, subcontratistas y proveedores que operen con las mismas.

5. Requerir a Gas del Estado y a las empresas petroleras que no se encuentren comprendidas en el art. 4 inc. e) de la ley 1357, el pago de los tributos que resulten adeudados.

6. Si se compartiera la recomendación formulada respecto a la reducción de la alicuota de sellos para los contratos de alto valor y la de ingresos brutos para las empresas petroleras y los permisionarios, concesionarios y contratistas de obras y servicios que actúan en el área de los hidrocarburos, disponer que las renteciones se efectúen sobre esa base, con reserva de exigir a los contribuyentes el pago de las diferencias que resulten, en el caso de no sancionarse las rebajas.

7. En la eventualidad de que Yacimientos Petrolíferos Fiscales y Gas del Estado pretendieran encontrarse amparadas en la causal constitucional del art. 67 inc. 27, comunicar al Ministerio de Obras y Servicios Públicos el incumplimiento de la ley 22.016 por parte de las mismas, determinar sus obligaciones fiscales y, en su momento, disponer el cobro de lo adeudado por la vía que se estime conducente.
   Respecto a Yacimientos Petrolíferos Fiscales y a sus obligaciones por el impuesto a los ingresos brutos, se reitera lo manifestado sobre el art. 4°inc. e) de la ley 1357.