

Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Escuela de Estudios de Posgrado

---

CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN Administración Financiera del Sector Público

---

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN

---

**La computabilidad de las regalías hidrocarburíferas  
como gasto en el marco del Convenio Multilateral y los  
casos concretos**

---

**AUTOR: LETICIA M. SIMURRO**

**DOCENTE DEL TALLER: CRISTINA ROLANDI**

**[JULIO 2023]**

---

## **RESUMEN:**

El Convenio Multilateral fue creado con el fin de evitar la doble imposición respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que se puede generar respecto de los contribuyentes que realizan actividades en más de una jurisdicción.

El Convenio prevé un régimen general y uno especial, este último referido a ciertas actividades que por sus particularidades requieren un tratamiento diferencial. Dentro del régimen general previsto en el Convenio Multilateral, uno de los aspectos determinantes para asignar base imponible entre las jurisdicciones es el cálculo de los ingresos y los gastos -en los términos de los arts. 2 a 5-.

Para la determinación de los gastos que tienen los contribuyentes para el cómputo del coeficiente, el Convenio Multilateral enumera en su art. 3 los gastos considerados computables y los que no pueden ser considerados en tal carácter. Sobre este punto en particular, la jurisprudencia administrativa de la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria ha ido sentando criterios en función del tipo de gasto de que se trate, teniendo en cuenta que deben ser aquellos que denoten el ejercicio de la actividad en la jurisdicción.

En lo que hace a las regalías hidrocarburíferas que los contribuyentes pagan a las jurisdicciones, a partir del año 2008<sup>1</sup> en adelante se presentaron casos concretos ante los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que fueron resueltos en el mismo sentido.

Sin perjuicio de lo anterior, al tratarse de jurisprudencia administrativa de casos concretos, y dependiendo de la conformación de los organismos de aplicación, sería conveniente el dictado de una norma interpretativa que dificulte la modificación del criterio, considerando que es acorde al espíritu del Convenio Multilateral y a la naturaleza jurídica de las regalías hidrocarburíferas. Esto también permitiría otorgar mayor seguridad jurídica para los contribuyentes que –a partir de los precedentes existentes- liquidan el impuesto siguiendo el criterio de computabilidad del gasto generado por pago de regalías hidrocarburíferas.

**PALABRAS CLAVE:** Tax Law, Tax System, Taxability, Taxation<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> El caso YPF S.A. c/ Provincia de Salta fue planteado en febrero de 2008, en los términos del art. 24 inciso b) del Convenio Multilateral y tramitó por el Expte. 742/08.

<sup>2</sup> H3 - Fiscal Policies and Behavior of Economic Agents: <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php>

<sup>2</sup> H3 - Fiscal Policies and Behavior of Economic Agents: <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> (26/07/2023).

## **INDICE:**

### **A) INTRODUCCIÓN:**

- i) Fundamentación y planteamiento del problema.....4
- ii) Objetivos.....5
- iii) Aspectos metodológicos.....5

### **B) MARCO TEÓRICO.....7**

- i) El Convenio Multilateral: Antecedentes .....8
- ii) El Convenio Multilateral de 1977.....10
- iii) Ley de Hidrocarburos y regalías.....12
- iv) Antecedentes casos concretos de la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria.....13
- v) La opinión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre la naturaleza de las regalías hidrocarburíferas.....22

### **C) DIAGNÓSTICO.....24**

### **D) PROPUESTA DE INTERVENCIÓN.....29**

### **E) CONCLUSIONES.....32**

### **F) REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.....35**

## **A. INTRODUCCIÓN:**

### **i) Fundamentación y Planteamiento del tema.**

La elección del tema se origina en el interés que despierta como representante de la Provincia de Santa Cruz ante los organismos de aplicación del Convenio Multilateral la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por parte de los contribuyentes que realizan actividades vinculadas a la producción hidrocarburífera.

De acuerdo al Informe N° 41 (Noviembre 2022) de la Secretaría de Planificación del Desarrollo y la Competitividad Federal del Ministerio de Economía de la Nación la Provincia de Santa Cruz<sup>3</sup> *es la tercera provincia productora de petróleo del país (14% del total) y la segunda en producción de crudo del tipo convencional con el 20% del total de Argentina. En cuanto al gas, es la tercera jurisdicción en producción (8% del total nacional) y aporta el 11% del gas convencional del país.*

En virtud de lo que representa la actividad para los ingresos tributarios genuinos de esta jurisdicción, las cuestiones normativas referidas a la misma que tienen tratamiento ante la Comisión Arbitral y Plenaria son de gran relevancia.

En ese marco de actuación se han presentado casos concretos sobre la computabilidad de las regalías hidrocarburíferas e incluso hemos tenido en el ente recaudador provincial en el cual me desempeño fiscalizaciones y determinaciones fiscales sobre la misma cuestión.

Hace algunos años atrás, se dieron varios casos concretos en el marco de la Comisión Arbitral y Plenaria, como consecuencia de las determinación impositivas realizadas por aquellas jurisdicciones en donde se desarrollan actividades hidrocarburíferas. En estos casos las empresas no computaban como gasto el costo del pago de regalías hidrocarburíferas generándose determinaciones impositivas por parte de las Provincias productoras con ajustes de impuesto a su favor.

El planteo de los fiscos provinciales era que lo pagado en concepto de regalías hidrocarburíferas mide la actividad desplegada en la jurisdicción porque es proporcional al volumen extraído y por ello es computable, no constituyendo un tributo en los términos del art. 3 inciso d) del Convenio Multilateral.

Por su parte las empresas argumentaban que las sumas pagadas en concepto de regalías no eran gastos efectivamente soportados en la jurisdicción y que constituían

---

<sup>3</sup> Cfr. Informe AÑO 7 - N° 41 - Noviembre 2022 (ISSN 2525-023X) de la Secretaría de Planificación del Desarrollo y la Competitividad Federal - Subsecretaría de Planificación Federal y Proyectos Prioritarios. Página Web: [https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/informe\\_productivo\\_santa\\_cruz\\_11.2022.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/informe_productivo_santa_cruz_11.2022.pdf)

tributos o poseían naturaleza tributaria, de acuerdo a lo establecido en el artículo 3, inc. d), del Convenio Multilateral y por ello no eran computables.

Se analizarán los casos concretos más relevantes tratados en Comisión Arbitral y Comisión Plenaria, así como antecedentes del Convenio y doctrina sobre el tema.

## **ii) Objetivos.**

A través de este trabajo buscamos dejar planteada la postura asumida por la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria respecto de la computabilidad de las regalías hidrocarburíferas a través de los casos concretos resueltos en los últimos años y proponer la necesidad de que se emita una norma interpretativa que ratifique la misma.

Esta cuestión resulta trascendental para las provincias productoras y no debería someterse a nuevas interpretaciones por la incertidumbre que generaría no sólo en las jurisdicciones afectadas sino también para los contribuyentes.

Para la Provincia de Santa Cruz, como jurisdicción productora, es fundamental que los recursos derivados de la actividad queden en la misma y como integrantes de los organismos de aplicación la defensa de los recursos originarios es prioridad.

El objetivo del trabajo es obtener claridad sobre la cuestión de la computabilidad de las regalías hidrocarburíferas, cuestión que si bien parece resuelta en el tiempo, al no estar plasmada en una normativa podría dar lugar a nuevos pronunciamientos en sentido contrario al criterio plasmado en los casos concretos ya existentes.

Una situación así nos perjudicaría directamente como provincia productora, además provocar un perjuicio a los contribuyentes vinculados a la actividad que vienen liquidando el tributo en esta línea de razonamiento.

En momentos en los cuales se cuestiona desde varios frentes la incidencia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, siendo ésta una de las fuentes propias de financiamiento más importantes de la Provincia de Santa Cruz, es perjudicial que los criterios interpretativos de la Comisión Arbitral generen incertidumbre en detrimento de la seguridad jurídica.

Se busca realizar un análisis sobre la problemática y generar alguna propuesta de normativa interpretativa que otorgue la certeza que se requiere para la actividad y las jurisdicciones productoras.

## **iii) Aspectos Metodológicos.**

Se describirá la normativa y sus antecedentes, esto es el Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977, así como también los Convenios anteriores para conocer cuales fue el contexto de creación y los actores que le dieron origen.

Se analizará la Ley de Hidrocarburos Nro. 17.319 y sus modificatorias y cualquier otro antecedente que sea de utilidad.

A partir de lo anterior, se expondrán todos los casos concretos que fueron presentados por los contribuyentes ante la Comisión Arbitral y Plenaria, que se han resuelto hasta el momento, así como también la opinión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre la naturaleza de las regalías hidrocarburíferas.

El enfoque será descriptivo, explicativo y de estudio de casos. Los antecedentes se tomarán directamente de la información provista por la Comisión Arbitral, artículos de doctrina publicados y jurisprudencia.

Finalmente plantaremos una propuesta de norma interpretativa que se considera es fundamental para otorgar mayor certeza y seguridad jurídica para los contribuyentes y las jurisdicciones involucradas.

## B. MARCO TEÓRICO

De acuerdo a la información que el propio organismo brinda en su página web<sup>4</sup>, la Comisión Arbitral es, conjuntamente con la Comisión Plenaria, uno de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral del 18/08/77<sup>5</sup>, al cual han adherido las 23 provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, *suscripto con el espíritu de ordenar el ejercicio de facultades tributarias concurrentes para dichas jurisdicciones respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos e impedir la doble o múltiple imposición mediante la distribución de la materia imponible.*

Asimismo, continúa la descripción, es *el organismo encargado de la solución de los problemas que pudieran originarse en la aplicación del Convenio, previniendo y dirimiendo los conflictos que se presentasen en relación a la interpretación de sus normas. En consecuencia, su misión primordial es interpretativa y de arbitraje.*

En cada reunión se plantean diversos casos de contribuyentes que apelan determinaciones de las jurisdicciones correspondientes, y la decisión se toma mediante la intervención de las jurisdicciones que son integrantes y sientan precedente para otros casos similares que se presenten en el futuro.

La Comisión Plenaria –de acuerdo al art. 16- se constituye con dos representantes por cada jurisdicción –un titular y un suplente- que deberán ser especialistas en materia impositiva.

Por su parte, la Comisión Arbitral –arts. 19 y 20- se encuentra compuesta por un presidente, un vicepresidente, siete vocales titulares y siete vocales suplentes.

Los vocales representarán a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a la Provincia de Buenos Aires y a cada una de las siguientes cinco zonas:

---

<sup>4</sup> [www.ca.gob.ar](http://www.ca.gob.ar)

<sup>5</sup> El Convenio Multilateral -que fue suscripto en la ciudad de Salta el 18 de agosto de 1977- entró en vigencia el 01/01/1978, en virtud de la adhesión de la totalidad de las jurisdicciones al 31 de diciembre de 1977 mediante la sanción de las respectivas normas legales: Leyes 8.960 (27/12/77) de la provincia de Buenos Aires, 3.278 (04/12/77) de la provincia de Catamarca, 6.119 (05/12/77) de la provincia de Córdoba, 3.390 (02/11/77) de la provincia de Corrientes, 2.205 (20/12/77) de la provincia del Chaco, 1.581 (15/12/77) de la provincia del Chubut, 6.087 (30/12/77) de la provincia de Entre Ríos, 568 (27/12/77) de la provincia de Formosa, 3.478 (07/12/77) de la provincia de Jujuy, 833 (28/11/77) de la provincia de La Pampa, 3.741 (13/12/77) de la provincia de La Rioja, 4.235 (30/12/77) de la provincia de Mendoza, 929 (30/12/77) de la provincia de Misiones, 1.056 (26/12/77) de la provincia del Neuquén, 1.277 (22/12/77) de la provincia de Río Negro, 5.218 (22/12/77) de la provincia de Salta, 4.381 (30/12/77) de la provincia de San Juan, 3.824 (16/12/77) de la provincia de San Luis, 1.174 (27/12/77) de la provincia de Santa Cruz, 8.159 (22/12/77) de la provincia de Santa Fe, 4.546 (02/12/77) de la provincia de Santiago del Estero, 4.925 (28/11/77) de la provincia de Tucumán y 106 (21/12/77) del Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sud y Ordenanza N° 33.859 /77 (14/11/77) de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. Mediante Resolución General (C.A.) Nro. 1/1978 (B.O. 30/01/1978) se declaró la vigencia citada y se publicó como anexo el texto del Convenio.

- **Zona Noreste:** Corrientes, Chaco, Misiones y Formosa;
- **Zona Noroeste:** Salta, Jujuy, Tucumán, Santiago del Estero y Catamarca;
- **Zona Centro:** Córdoba, La Pampa, Santa Fe y Entre Ríos;
- **Zona Cuyo:** San Luis, La Rioja, Mendoza y San Juan;
- **Zona Sur o Patagónica:** Chubut, Neuquén, Río Negro, Santa Cruz y Tierra del Fuego.

El Convenio Multilateral en su articulado regula la forma en que los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos adheridos a este Régimen deberán liquidar el tributo y distribuir el coeficiente de sus ingresos, según si se encuentran encuadrados en el Régimen General o el Especial.

En el presente capítulo se mencionarán los antecedentes del Convenio Multilateral, las previsiones del actual Convenio, los precedentes administrativos vinculados al tema que nos ocupa y la opinión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre la naturaleza de las regalías hidrocarburíferas.

## **i) EL CONVENIO MULTILATERAL: ANTECEDENTES**

Cabe destacar que previo al vigente Convenio Multilateral existieron antecedentes de acuerdos entre las jurisdicciones con el fin de evitar la doble imposición.

El primer registro que se encuentra publicado en la página oficial de la Comisión Arbitral<sup>6</sup> fue suscripto el 28 de mayo de 1953, entre la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y la Provincia de Buenos Aires, en donde se expresa que dadas las características económicas de la industria y del comercio en ambos territorios, que se encuentran *íntimamente ligados entre sí*, y ante la similitud de las legislaciones, es conveniente evitar superposición impositiva en la misma actividad lucrativa.

Este Convenio menciona el Segundo Plan Quinquenal<sup>7</sup> elaborado por el entonces Presidente Juan Domingo Perón que, entre los objetivos económicos de la política impositiva, establece que *las fuentes de recursos impositivos deben ser seleccionadas racionalmente en las distintas jurisdicciones y actividades del país. a fin de que el impuesto no grave como factor negativo sobre la economía general.*

Específicamente sobre la superposición de impuestos el Segundo Plan Quinquenal expresamente menciona esta problemática:

- ❖ “Los impuestos nacionales, provinciales y municipales serán unificados o coordinados

<sup>6</sup> <https://www.ca.gob.ar/convenios-antiguos>

<sup>7</sup> Ministerio de Economía – Página web (Ingreso: 12/07/2023):

<https://cdi.mecon.gob.ar/greenstone/collect/planesde/index/assoc/HASHf8f1.dir/doc.pdf>

en todo el país mediante convenios especiales, a fin de evitar superposiciones injustas.”

❖ “Las provincias y los municipios deberán participar sobre bases racionales y justas en el producido de los impuestos unificados, con el compromiso de no gravar en sus respectivas jurisdicciones la misma actividad que es objeto de imposición nacional”.

❖ “El régimen impositivo será planificado discriminadamente en orden al cumplimiento de los objetivos del presente Plan y en particular según los objetivos especiales subsiguientes de orden social, económico o financiero”.

❖ “La participación estará supeditada. y será reglada mediante convenios en orden al estricto cumplimiento del inciso anterior.”

Este primer Convenio es un acercamiento a la problemática que fuera ya planteada en el Segundo Plan Quinquenal respecto de la doble imposición. Y en lo que hace al tema bajo análisis, cabe destacar que el Convenio en su artículo 10 habla de los gastos que sirven de base para distribuir los ingresos entre las dos jurisdicciones, como aquellos que se originan por el ejercicio de la actividad gravada. En ese contexto se menciona expresamente que se computará como gastos los sueldos, los jornales y toda otra remuneración, reparaciones y conservación, combustibles, alquileres, primas de seguros, propaganda, intereses, impuestos y *en general todo gasto de administración, producción, comercialización y financiación*. Asimismo, se detalla que no serán computables como gastos *el costo de la materia prima destinada a la elaboración en las actividades industriales, como tampoco el costo de la mercadería en las actividades comerciales (...)*.

En el mismo documento se crea la primera Comisión Arbitral integrada por un presidente, cuatro vocales titulares y dos vocales suplentes.

Unos meses después de la suscripción del Convenio del 28 de mayo, se suscribe un Convenio entre algunas Provincias<sup>8</sup> y la Municipalidad de Buenos Aires, el 24 de agosto del 1953, en donde se replican los artículos, con algunas modificaciones, y se crea también una Comisión Arbitral integrada por un presidente y cinco vocales titulares, con asiento en el Ministerio de Hacienda de la Nación. El art. 11 replica lo que establecía el art. 10 del Convenio del 28 de mayo de 1953, no innovando significativamente en cuanto a la computabilidad o no de los gastos, y reiterándose que los gastos efectivamente soportados en una jurisdicción los que se originen por el ejercicio de la actividad gravada y se replican

Luego –el 30 de abril de 1954– se suscribe el Protocolo Adicional al Convenio

---

<sup>8</sup> Se mencionan como firmantes: la Municipalidad de Buenos Aires, Provincias de Catamarca, Córdoba, Corrientes, Entre Ríos, La Pampa, Jujuy, La Rioja, Mendoza, Salta, San Juan, Santa Fe, Santiago del Estero, Tucumán y Buenos Aires.

suscripto en 28 de mayo de 1953, por el cual se realiza una modificación a los artículos referidos a la Comisión Arbitral, instituyendo que lo integrarán un presidente, dos vocales titulares y dos suplentes, los que deberán recaer en los mismos funcionarios que representan a las jurisdicciones en la Comisión Arbitral creada por el Convenio del 24 de agosto de 1953.

El 14 de abril de 1960 se suscribe entre algunas provincias<sup>9</sup> y la Municipalidad de Buenos Aires, en este Convenio en el cual se amplía el art. 3 vinculado a los gastos, mencionando los supuestos en los que se considera no computables los mismos, entre otros, *los tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etc.)*. Por su parte en el art. 4 establece que se entiende por gasto efectivamente soportado por una jurisdicción cuando tenga relación directa con la actividad que la misma desarrolle, esto es reiterativo de los anteriores convenios.

Finalmente encontramos como último antecedente, antes de la suscripción del actual acuerdo, el Convenio de fecha 23 de octubre de 1964 suscripto por 18 jurisdicciones<sup>10</sup>, allí también se encuentra previsto –en los arts. 3 y 4– las mismas previsiones que están en el anterior relativo a la computabilidad y no computabilidad de los gastos, así como el requisito de que el gasto para que sea considerado efectivamente soportado en una jurisdicción debe tener una relación directa con la actividad que desarrolla el contribuyente. En este último documento se crea como organismos de aplicación del Convenio Multilateral a la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria, manteniéndose la composición e integración de las mismas hasta la actualidad.

## **ii) EL CONVENIO MULTILATERAL DE 1977.**

El ámbito de aplicación del Convenio Multilateral se encuentra definido en el art. 1º:

*Las actividades a que se refiere el presente Convenio son aquéllas que se ejercen por un mismo contribuyente 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 ya sea que las actividades las*

---

<sup>9</sup> En esta oportunidad figuran como firmantes: Provincia de Buenos Aires, Córdoba, Corrientes, Chaco, Chubut, La Pampa, Mendoza, Misiones, Neuquén, Río Negro, San Juan, San Luis, Santiago del Estero y la Municipalidad de Buenos Aires. Se deja abierta la posibilidad de adhesión posterior por las jurisdicciones que no estuvieron presentes a través de lo establecido en el art. 29 que expresaba: “Las jurisdicciones que no lo suscriben en este acto podrán adherir al presente Convenio, integrando la Comisión Arbitral en la secuencia en que se formalice su adhesión y dentro de la zona que corresponda”.

<sup>10</sup> Provincias de Buenos Aires, Córdoba, Formosa, La Pampa, Mendoza, San Juan, San Luis, Tucumán, Chaco, Chubut, Corrientes, Jujuy, La Rioja, Misiones, Neuquén, Río Negro, Salta y Santa Cruz.

*ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia. Así se encuentran comprendidas en él los casos en que se configure alguna de las siguientes situaciones:*

- a) Que la industrialización tenga lugar en una o varias jurisdicciones y la comercialización en otra u otras, ya sea parcial o totalmente;*
- b) Que todas las etapas de la industrialización o comercialización se efectúen en una o varias jurisdicciones y la dirección y administración se ejerza en otra u otras;*
- c) Que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen ventas o compras en otra u otras;*
- d) Que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen operaciones o prestaciones de servicios con respecto a personas, bienes o cosas radicados o utilizados económicamente en otra u otras jurisdicciones.*

Una vez que el contribuyente encuadra en el art. 1 del ámbito de aplicación del Convenio Multilateral, corresponderá que liquide el impuesto bajo el régimen general o el régimen especial.

Ahora bien, salvo en los casos que específicamente están previstos como Régimen Especial (por ejemplo: transporte de pasajeros y cargas, seguros, construcción, profesionales liberales, entre otros) el Régimen General regulado en el art. 2 la distribución entre las jurisdicciones se debe realizar de la siguiente forma:

- a) El 50% en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción.
- b) El 50% restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción.

El **artículo 3** establece las pautas para la distribución entre las jurisdicciones de los gastos soportados en las mismas:

*Los gastos a que se refiere el artículo 2º, son aquellos que se originan por el ejercicio de la actividad.*

*Así, se computarán como gastos los sueldos, jornales y toda otra remuneración, combustibles y fuerza motriz, reparaciones y conservación, alquileres, primas de seguros y en general todo gasto de compra, administración, producción, comercialización, etcétera. También se incluirán las amortizaciones ordinarias admitidas por la ley del impuesto a las ganancias.*

**No se computarán como gastos:**

- a) *El costo de la materia prima adquirida a terceros destinados a la elaboración en las actividades industriales, como tampoco el costo de las mercaderías en las actividades comerciales. Se entenderá como materia prima, no solamente la materia prima principal, sino todo bien de cualquier naturaleza que fuere que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado;*
- b) *El costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización;*
- c) *Los gastos de propaganda y publicidad;*
- d) **Los tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etcétera);**
- e) *Los intereses;*
- f) *Los honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan del uno por ciento (1%) de la utilidad del balance comercial.*

Por su parte, el artículo 4° define que **se entenderá que un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle** (por ejemplo: de dirección, de administración, de fabricación, etcétera), aún cuando la erogación que él representa se efectúe en otra. Así, los sueldos, jornales y otras remuneraciones se consideran soportados en la jurisdicción en que se prestan los servicios a que dichos gastos se refieren.

### **iii) LEY DE HIDROCARBUROS Y REGALÍAS.**

La Ley de Hidrocarburos 17.319 en su texto original incluía dentro de la Sección 6 el título referido a los “Tributos” conteniendo los arts. 56 a 65. Dentro de esta parte de la norma, el art. 59 disponía que el concesionario de explotación pagará mensualmente al Estado nacional, en concepto de regalía sobre el producido de los hidrocarburos líquidos extraídos en boca de pozo, un porcentaje del doce por ciento (12%), que el Poder Ejecutivo podrá reducir hasta el cinco por ciento (5%) teniendo en cuenta la productividad, condiciones y ubicación de los pozos.

Asimismo, el art. 62 establece que la producción de gas natural tributará mensualmente, en concepto de regalía, el doce por ciento (12%) del valor de los volúmenes extraídos y efectivamente aprovechados, porcentaje que el Poder Ejecutivo podrá reducir hasta el cinco por ciento (5%) teniendo en cuenta los factores que menciona el art. 59 .

Al momento de tratamiento de los casos concretos que sirven de base a este trabajo, estos artículos estaban dentro del título *Tributos*. Si bien pudo haberse generado alguna

duda respecto de esta inclusión desacertada de las regalías dentro del título de tributos en la Sección 6 de la Ley, la Corte Suprema de Justicia de la Nación –como se detallará más abajo- se encargó de tratar en el Fallo Capex la verdadera naturaleza de las regalías hidrocarbúferas.

Sin perjuicio de lo anterior, es pertinente manifestar que con la modificación de la Ley 17.319 por parte de la Ley 27.007<sup>11</sup> la Sección 6 denominada *Tributos* sólo contiene en su articulado al 56 y los demás artículos fueron incorporados a la Sección 7 bajo el título *Canon y Regalías*.

En palabras de MANZANO<sup>12</sup> (2021) la modificación producida por la Ley 27.007 que comprende los artículos 57 a 65, separa claramente los tributos, que quedaron en la Sección 6, de las regalías y canon *de esta manera si todavía quedaban dudas, después de la jurisprudencia del fallo “Capex”, acerca de la naturaleza jurídica no tributaria, que otorgaba la Ley de Hidrocarburos a las regalías, la Ley 27.007 se encargó de aclararlo y ratificarlo.*

#### **iv) ANTECEDENTES CASOS CONCRETOS DE LA COMISIÓN ARBITRAL Y COMISIÓN PLENARIA.**

El antecedente más relevante y a partir del cual se han resuelto en el mismo sentido los casos que siguieron vinculados a la misma cuestión es el de YPF S.A. c. Provincia de Salta.

A continuación se detallan los casos concretos resueltos por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral.

#### **YPF S.A. C. PROVINCIA DE SALTA – RESOLUCIONES C.A. 28/2009 Y C.P. 24/2010<sup>13</sup>**

En el caso bajo análisis, la cuestión controvertida se genera a partir de la determinación realizada por la Provincia de Salta por los períodos enero 2002 a diciembre 2006 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ajustando la base imponible de la empresa YPF S.A.. La base del ajuste fue considerar que el contribuyente debió haber considerado a

<sup>11</sup> Ley 27.007 publicada en B.O. 31/10/2014.

<sup>12</sup> Manzano Laura Mariela, autora del artículo *Las regalías en el Convenio Multilateral*, en el libro “Tributación Local”, Editorial AD-HOC. Año 2021.

<sup>13</sup> YPF SA c/Provincia de Salta” - RG (CA) 28/2009 - 20/5/2009 y RG (CP) 24/2010 - 16/9/2010.

las regalías hidrocarburíferas como gasto computable a los fines de la confección del coeficiente de gastos.

Frente a la determinación de deuda, la empresa recurre ante los organismos de aplicación del Convenio Multilateral argumentando básicamente que:

⇒ Las regalías hidrocarburíferas tienen carácter tributario, por lo cual los montos abonados por tales conceptos no representan gastos computables en los términos del Convenio Multilateral. Fundamentan su postura en el inc. d) del art. 3, la Ley 17.319 y su Decreto Reglamentario No 1671/69, considerando que este concepto queda incluido dentro de una acepción amplia de tributos, cargas o gravámenes establecidas por el Estado. En ese sentido, manifestó que las regalías constituyen un instituto del derecho público, como gravamen impuesto por el Estado a la actividad de extracción, por lo que termina siendo un gravamen en su concepción genérica y no computable como gasto en los términos del Convenio Multilateral.

⇒ Las regalías hidrocarburíferas no son gastos que provengan del ejercicio propio de la actividad desarrollada por el contribuyente (como sí lo serían los sueldos, jornales, remuneraciones, reparaciones, fuerza motriz, etc.) y no son un parámetro válido que demuestre la importancia de la actividad en una jurisdicción. La empresa considero que aquellos gastos que no tienen una vinculación directa con la actividad resultan gastos no computables.

Por su parte, la Provincia de Salta defendió su postura manifestando que:

⇒ Las regalías hidrocarburíferas no poseen carácter tributario, del art. 1 de la Ley 17.319 –y sus modificatorias- se desprende que los hidrocarburos son un recurso natural no renovable se que se encuentran bajo el dominio originario de las jurisdicciones, en los términos del art. 124 de la Constitución Nacional.

⇒ YPF S.A. en forma errada equipara a las regalías con los tributos a fin de evitar su computabilidad como gasto, fundamentándose en que las mismas no se originan por el ejercicio de una actividad en la Provincia de Salta sino porque una le nacional ha dispuesto la obligatoriedad del pago. La Provincia citó el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo Provincia de Neuquén c/ Capex S.A. s/cobro de regalías” en el cual se concluyó que las regalías no tienen naturaleza tributaria.

⇒ De la inteligencia de los artículos 3 y 4 del Convenio Multilateral surge una correlación en cuanto a la atribución de los gastos atento a que el primero establece que serán computables aquellos que indiquen el volumen o magnitud de a actividad

desarrollada en cada jurisdicción, y el segundo deja asentado que un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción cuando tenga una relación directa con la actividad.

⇒ A fin de definir la computabilidad de un gasto hay que analizar si el mismo se origina por el ejercicio de la actividad y en la medida que se exteriorice aptitud para medir la actividad desplegada. Expresa la Provincia de Salta que, un elemento vinculado a lo anterior, es justamente que a mayor volumen extraído mayor será el gasto por tales conceptos, mientras en los períodos en que no exista extracción de hidrocarburos, no se genera obligación de pago, con lo cual no habrá gasto a computar.

La Comisión Arbitral –a través de la Resolución C.A. Nro. 28/2009 le otorgó razón a la Provincia de Salta y rechazó el recurso interpuesto por la empresa YPF S.A. argumentando que “Los gastos computables son aquellos que permiten cuantificar debidamente la actividad desarrollada en las provincias, de manera de resultar conducentes para lograr el objetivo que persigue el Convenio Multilateral que es atribuir base imponible a las jurisdicciones en función de la actividad ejercida en cada una de ellas”.

Afirmó la Comisión Arbitral que la relación entre el monto de las regalías pagadas es proporcional al grado de actividad desplegada, y que a mayor actividad mayor será el gasto por tal concepto.

Elevado el caso concreto a la Comisión Plenaria, se definió a través de la Resolución C.P. Nro. 24/2010 rechazar el recurso de apelación incoado por YPF S.A. y las Provincias de Buenos Aires, Tucumán y Córdoba, destacándose las siguientes conclusiones a las que llega este organismo de aplicación del Convenio Multilateral:

- ❖ La finalidad de la computabilidad de un gasto a los fines de la distribución de la base imponible es su el mismo mide el grado de actividad desplegada o desarrollado en cada jurisdicción, que en el caso analizado se vislumbra que el monto pagado en concepto de regalías al ser proporcional al volumen extraído se torna en un claro cuantificador de la actividad de YPF S.A. en la Provincia de Salta.

- ❖ Del art. 3 del Convenio Multilateral se desprende que si un gasto no está expresamente nominado en la categoría de “gasto computable” o “gasto no computable” debe ser considerado computable, ya que los gastos no computables se mencionan en forma taxativa, mientras que los primeros se mencionan de forma indicativa.

- ❖ Por lo anterior, la Comisión Plenaria define que las regalías hidrocarburíferas al no estar expresamente enunciadas como “gastos no computables” corresponde tenerlas en cuenta al momento de calcular el coeficiente de atribución.

❖ Asimismo, deja en claro que el inciso c) del art. 3 del Convenio hace referencia a tributos nacionales, provinciales y municipales, y que de ninguna manera puede hacerse extensiva de los conceptos incluidos a las regalías hidrocarburíferas, remitiéndose a la Ley de Hidrocarburos para afirmar que la naturaleza de éstas consiste en un sistema destinado a dividir porcentualmente entre el Estado y los concesionarios las utilidades emergentes de la explotación, sobre bases estables a través de la vigencia de la concesión. Concluyendo que la regalía no tiene carácter tributario y resulta un gasto computable.

❖ Finalmente aclara que las regalías no forman parte del costo en los términos del art. 3 del Convenio, ya que los montos pagado por regalías hidrocarburíferas por YPF S.A. no representan adquisición de materia prima, no se trata de adquisición de otros bienes de cualquier naturaleza como cita el Convenio y menos aún existe incorporación física al producto terminado, para que sea considerado como tal.

**YPF S.A. C/PROVINCIA DE TIERRA DEL FUEGO – RESOLUCIONES C.A. 52/2010 Y C.P. 23/2011<sup>14</sup>**

Con posterioridad al caso de la Provincia de Salta que fue resuelto con fecha 16/09/2010, con meses de diferencia, se trató otro caso de YPF S.A. c/Provincia de Tierra del Fuego en donde la Comisión cambió el criterio haciendo lugar al planteo y afirmando que las regalías son no computables, según los términos del art. 3 inc. c), equiparándolas al concepto allí mencionado. En ese contexto, también afirmó la Comisión Arbitral que aún si no se consideraba un gasto incluido en el inciso c) del art. 3 se podía igual entender que se trata de una erogación que podía asimilarse a una contraprestación por adquisición de un bien patrimonial que podrá ser comercializado en el mismo estado o sujeto a un proceso industrial posterior, recurriendo al principio de la realidad económica.

Finalmente, va más allá con su interpretación amplia y para rebatir los fundamentos de la Provincia de Tierra del Fuego sobre que la regalía puede ser considerada como consecuencia de un sistema destinado a dividir porcentualmente las utilidades emergentes de la explotación de las áreas concesionadas entre el Estado y los concesionarios, en este supuesto el pago de utilidades a un tercero es una utilidad no un gasto.

Ahora bien, en instancia de apelación de la Resolución Nro. 52/2010 de la Comisión Arbitral ante la Comisión Plenaria, esta última con buen tino revocó lo decidido y

---

<sup>14</sup> YPF S.A. c/Provincia de Tierra del Fuego – Resoluciones C.A. 52/2010 (20/10/2010) y C.P. 23/2011 (22/09/20011).

remitiendo a los criterios ya asentados en el caso de la Provincia de Salta hizo lugar al planteo de la Provincia de Tierra del Fuego<sup>15</sup>.

Luego de estos antecedentes, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral se han expedido en muchos otros casos concretos siempre en el mismo sentido. Esto es que las regalías hidrocarburíferas deben considerarse como gasto computable a los fines del cálculo del coeficiente unificado establecido en el art. 5 del Convenio Multilateral, estos son:

<b>SINOPEC S.A. C/ PROVINCIA DEL CHUBUT: RESOLUCIONES GENERALES (C.A.) 55/2012 Y (C.P.) 34/2013<sup>16</sup>.</b>
---

La postura de SINOPEC fue que las regalías hidrocarburíferas tienen naturaleza tributaria, por lo que no eran gastos que debían computarse a los efectos de distribuir los ingresos brutos obtenidos en las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral. En ese sentido, manifestó que las regalías hidrocarburíferas constituyen en gravamen y/o tributo impuesto por el Estado, que reconoce como hecho generador a la extracción de hidrocarburos en boca de pozo de yacimientos ubicados en el país, sin ninguna contraprestación específica por parte del Estado a favor del sujeto pasivo (el concesionario de la explotación y/o permisionario de exploración), y con una estructura de recaudación cuyo incumplimiento da lugar a un proceso ejecutivo.

El contribuyente expresó también, que aún cuando no se incluyera a las regalías en el inciso d) del artículo 3, éstas también se encuentran mencionadas de manera genérica entre los gastos no computables en el inciso a) del artículo 3 del Convenio Multilateral, cuando se refiere al costo de la materia prima. Por último manifestó que de considerarse computables como gasto, dado que las regalías son una proporción del precio (o valor boca de pozo) de los hidrocarburos extraídos, compondrían un concepto superpuesto con el rubro ingresos, ya computados por el arto 2º, inciso b) del Convenio Multilateral.

---

<sup>15</sup> Cabe mencionar que YPF S.A. interpuso recurso extraordinario federal contra la Resolución C.P. Nro. 23/2022 -del 22/09/2011- ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, mediante sentencia del 02/07/2013, por la cual se declaró que no procede el recurso extraordinario contra resoluciones de la Comisión Plenaria del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977 (confr. causas A.I013. XLV "Automotores Juan Manuel Fangio S. A. c/ Pcia. de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires" y "Frigorífico de Aves Soychu SAICFI *el* Municipalidad de Gualeguay").

<sup>16</sup> Sinopec S.A. c/ Provincia del Chubut: Resoluciones Generales (C.A.) 55/2012 (21/11/2012) y (C.P.) 34/2013 (11/12/2013).

Los recursos fueron rechazados utilizando argumentos que ya fueron expuestos más arriba, siendo interesante mencionar que respecto de uno de los puntos planteados por la empresa, en las resoluciones generales se concluye que *las regalías no forman parte del costo en los términos del art. 3° del Convenio Multilateral, ya que los montos pagados por regalías hidrocarburíferas por la accionante no representan adquisición de materia prima, no se trata de adquisición de otros bienes de cualquier naturaleza como cita el Convenio y, menos aún, existe Incorporación física al producto terminado para que sea considerado como tal.*

<b>TECPETROL S.A. C/ PROVINCIA DEL CHUBUT: RESOLUCIONES GENERALES (C.A.) 38/2013 Y (C.P.) 26/2014.</b>
--

En este caso puede destacarse que el contribuyente hace mención entre sus argumentos a lo controversial de la cuestión y a lo sucedido en el caso de YPF SA contra Tierra del Fuego donde se dio un cambio de criterio en instancia de la Arbitral:

“Que entiende que ni siquiera con la emisión de la Res. (CP) 24/2010 dictada en el caso YPF c/Salta, la cuestión se encontraba definitivamente consolidada ya que, con posterioridad a esa decisión, la Comisión Arbitral revisó su postura y dictó una nueva Resolución(CA) 52/2010 en sentido radicalmente opuesto a aquel antecedente de la Comisión Plenaria”.

“Que dice que la mayoría de las empresas del sector petrolero, históricamente, sin haber merecido durante más de 30 años de vigencia del CM cuestionamiento alguno sobre la materia, han aplicado el artículo 3, inc. d), del C.M. en el sentido defendido por la empresa y, además, como se expuso, los propios Organismos de Aplicación del CM han incurrido en resoluciones contradictorias en relación al presente. Por tal motivo, para el supuesto de que no se haga lugar a la acción planteada y se confirme el criterio asumido por la DGR de la Provincia del Chubut en la resolución determinativa, solicita que por razones de seguridad jurídica en la resolución que se dicte, se disponga que dicha interpretación rija a partir del 01/01/2011”.

Sin perjuicio de los recursos incoados, la Comisión Arbitral y la Plenaria en sus resoluciones mantuvieron la computabilidad del gasto, reiterando argumentos ya expuestos en los casos anteriores.

**PAN AMERICAN ENERGY C/ PROVINCIA DEL CHUBUT: RESOLUCIONES GENERALES (C.A.) 51/2013 Y (C.P.) 37/2014.**

En este caso como destacado se puede mencionar que el contribuyente cuestiona la aplicabilidad del Fallo Capex S.A. expresando que *si bien la empresa no desconoce el fallo "Capex" de la Corte Suprema de Justicia, el cual es utilizado por el Fisco del Chubut como uno de los argumentos para sustentar su criterio, pero al contrario de lo sostenido, entiende que la aludida causa no proyecta un resultado concluyente respecto de la cuestión planteada. Considera que lo fundamental en dicho antecedente giraba en torno al instituto de la prescripción que debía ser aplicado y no a la descripción de todos los conceptos susceptibles de ser incluidos en el inciso d) del artículo 3° del Convenio Multilateral, resolviéndose que las regalías no son un impuesto stricto sensu, lo que significa, que en sentido estricto o restringido, las regalías no pertenecen a esa especie tributaria.*

Con relación a este argumento del contribuyente, la Provincia del Chubut en ocasión de contestar el traslado del recurso se expresó en el sentido que la CSJN, en la causa "Neuquén, Provincia del c/Capex S.A. s/cobro de regalías", resolvió, entre otros aspectos, que " ... el particular carácter que tuvo en el espíritu del legislador otorgándole rasgos más bien cercanos a lo convencional, aspecto sin duda ajeno a la naturaleza impositiva stricto sensu". Más allá de que en el caso se atendiera a la temática de la prescripción, ello no impide la validez de la interpretación que la Corte ha realizado al respecto de la naturaleza de las regalías, puesto que si no son tributos para un aspecto (prescripción) tampoco lo serán para el resto.

Adicionalmente, el contribuyente hace mención a que la Dirección General de Asuntos Jurídicos<sup>17</sup>, dependiente de la ex Secretaría de Ingresos Públicos de la Nación que dictaminó que la naturaleza jurídica de la regalía es la de ser "tributo" creado por el legislador, derivado del dominio público de los yacimientos de hidrocarburos que, junto a los demás impuestos y gravámenes constituyen la renta petrolera estatal emergente de la exploración y explotación de hidrocarburos.

---

<sup>17</sup> De acuerdo a lo que cita el contribuyente se trata del DGAJ 92692, del 15/4/94, si bien se ha procurado acceder a esta referencia, no fue posible y tampoco se considera relevante lo manifestado en dictamen técnico que no es vinculante.

Sin perjuicio de lo manifestado por la empresa, los recursos interpuestos fueron rechazaron por los mismos argumentos ya expuestos en otros precedentes.

**YPF S.A. C/ PROVINCIA DEL CHUBUT: RESOLUCIONES GENERALES (C.A.)  
46/2013 Y 40/2014.**

Tal como sucedió en otras presentaciones, el contribuyente argumenta, entre otros aspectos como el carácter tributario del gasto y su no computabilidad por el art. 3 inc. c, que *la pretensión fiscal colisiona con la posición de la Comisión Arbitral sentada en un tema idéntico al que aquí se trata. En tal sentido, la Comisión dictó la Resolución (CA) 52/2010 (expediente 793/2008) de fecha 20/10/2010 que invalidó la pretensión fiscal de la Provincia de Tierra del Fuego de considerar las regalías pagadas por YFF S.A. como gasto computable, sustentando su posición en dictámenes técnicos. De esta manera, abandonó su postura originaria en sentido contrario plasmada en la Resolución (CA) 28/09 dictada en el expediente N° 742/08 "YPF S.A .c/ Salta", y que aún cuando la Comisión Plenaria revocó la decisión plasmada mediante la Resolución (CA) 23/2011 no puede dejar de apreciarse que no existe un pronunciamiento univoco sobre la cuestión que despeje las incertidumbres que plantea el cómputo o no de las regalías como gasto.*

En oportunidad de contestar el traslado la Provincia del Chubut sobre este supuesto estado de incertidumbre que manifiesta la empresa expresó lo siguiente:

*Que el estado de incertidumbre a que se refiere la empresa no existe actualmente, destacando que la Resolución N° 23/11 (CP) ha sido emitida con anterioridad a la presentación del recurrente en sede de la Comisión Arbitral. En consecuencia, la disquisición planteada en términos generales, deviene en abstracta, aun cuando se intente inducir la creencia de lo contrario, a través de la manifestación de la existencia de un Recurso Extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, cuya procedencia por parte del Máximo Tribunal, ha sido categóricamente rechazada (...) en relación a los precedentes que cita Y.P.F -en los que es parte- la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha rechazado su competencia en estas temáticas, al no hacer lugar al recurso extraordinario interpuesto por el contribuyente (Sentencia del 02/07/2013), por lo tanto queda más que claro que la empresa sabía que el antecedente que cita se encontraba firme al momento de presentar el presente recurso de apelación ante la Comisión Plenaria .*

Tanto la Comisión Arbitral como la Comisión Plenaria rechazaron los recursos, con los mismos argumentos ya detallados, confirmando así el criterio que sentó en los casos anteriores.

**YPF S.A. C/ PROVINCIA DE TIERRA DEL FUEGO: RESOLUCIONES GENERALES (C.A.) 5/2016 Y (C.P.) 37/2016.**

En el presente caso la Resolución Plenaria 37/2016 rechazó el recurso de la empresa remitiendo directamente a los argumentos de una intervención análoga:

*Que la cuestión traída en apelación por YPF S.A. y que esta Comisión Plenaria debe resolver, es análoga a la resuelta en contra de su pretensión en el Expte. C.M. N° 793/2008 "YPF c/Provincia de Tierra del Fuego," en el cual este Plenario dictó la Resolución C.P. N° 23/2011. Que a ese precedente cabe remitirse.*

*Que el citado no es el único precedente en el que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral establecieron que las regalías hidrocarburíferas son gastos que deben ser considerados computables a los efectos del cálculo del coeficiente respectivo: Expte. N° 742/2008 "YPF S.A. c/Provincia de Salta" Resoluciones (CA) N° 28/2009 y (CP) N° 24/2010, Expte. 997/2011 "Pan American S.A. c/Provincia de Chubut" Resoluciones (CA) N° 51/2013 y (CP) N° 37/2014 y Expte. 1030/2012 "YPF S.A. c/Provincia de Chubut" Resoluciones (CA) N° 46/2013 y (CP) N° 40/2014, entre otros.*

**YSUR ENERGÍA S.A. C/ PROVINCIA DE NEUQUÉN: RESOLUCIÓN GENERAL (C.A.) 24/2017<sup>18</sup>.**

Cabe destacar que el último caso referido a regalías hidrocarburíferas y su computabilidad como gasto data del año 2017, y no fue apelado ante la Comisión Plenaria. En este último caso el criterio de la Comisión Arbitral es coincidente con los anteriores en sentido favorable a la computabilidad de este concepto: "... conforme a los varios precedentes en la materia ... la computabilidad de un gasto a los fines de la distribución de la base imponible, lo es en relación a si el mismo mide el grado de actividad desplegado o desarrollado en cada jurisdicción, observándose que, en la situación bajo análisis, el monto

---

<sup>18</sup> YSUR Energía SA c/Provincia de Neuquén - Resolución General C.A. 24/2017 del 05/04/2017.

pagado en concepto de regalías, al ser proporcional al volumen extraído, se torna un claro cuantificador de la actividad desarrollada por el contribuyente”.

#### **v) LA OPINIÓN DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN SOBRE LA NATURALEZA DE LAS REGALÍAS HIDROCARBURÍFERAS.**

En el fallo “Neuquén, Provincia del c/ Capex S.A. s/ cobro de regalías”<sup>19</sup> (11/12/2007), la Provincia del Neuquén inicia demanda contra Capex S.A. por una diferencia respecto del pago de las sumas correspondientes a regalías hidrocarburíferas originadas por la explotación de petróleo y gas natural en el área denominada Agua del Cajón, de la que dicha sociedad era concesionaria bajo el régimen de la Ley Nro. 17.319.

Sin entrar en todos los detalles de la demanda incoada por la Provincia del Neuquén, lo relevante en este precedente es que, a fin de resolver la excepción de prescripción de la acción interpuesta por Capex S.A., la CSJN se adentra en el análisis de la naturaleza de las regalías hidrocarburíferas.

Al respecto la CSJN concluyó que de la Ley Nro. 17.319 y el Decreto del Poder Ejecutivo Nacional Nro. 1671/69, *no surge expresamente la naturaleza de las regalías hidrocarburíferas, pero que el texto completo de la norma permite una interpretación que excluye la posibilidad de que se trate de un impuesto.*

Explica GARCÍA (2009) que *desde el punto de vista conceptual, según el voto mayoritario, lo discutido en "Capex S.A.", es decir, las regalías petroleras, no tienen naturaleza tributaria: para los adherentes a dicho voto, el texto completo de la ley 17.319 permite una interpretación que excluye la posibilidad de considerarlas como un impuesto*<sup>20</sup>.

En ese sentido, la CSJN explica que el art. 56 de la Ley Nro. 17.319 describe el régimen fiscal al que estará sujeta la explotación y estipula los impuestos en sus apartados a. b. c., excluyéndose "todo otro tributo nacional, presente o futuro de cualquier naturaleza o denominación" en su punto d.; seguidamente en los arts. 57, 59 y 62 se establecen el canon y la regalía por hidrocarburos líquidos y por gas natural respectivamente; de ese modo, el tratamiento que recibe el concepto en examen se encuentra diferenciado respecto de la materia estrictamente impositiva.

---

<sup>19</sup> CSJN Fallos: 330:5144 -

<sup>20</sup> García, Fernando D. *Naturaleza jurídica de los tributos, según la Corte Suprema de Justicia (con comentarios sobre prescripción, pesificación y ajuste por inflación)* Publicado en: PET 2009 (marzo-414), 1 - Sup. Act. 16/04/2009, 2 - Cita: TR LALEY AR/DOC/1082/2009.

Afirma la CSJN, que entre otras circunstancias que impiden efectuar la asimilación de la regla con un carga impositiva se encuentra el art. 12 el cual se refiere, en relación al monto resultante del 12% antes mencionado, esto es la regalía, como a una "participación en el producido de dicha actividad" (énfasis agregado), la que podrá ser pagada en efectivo o incluso en la especie extraída -según resolución de la Secretaría de Energía 232/02-, lo que constituye una alternativa ausente respecto del tratamiento general de los impuestos. Además en el art. 59 se otorga al Poder Ejecutivo Nacional la facultad de variar y así fijar el porcentaje de que se trata "teniendo en cuenta la productividad, condiciones y ubicación de los pozos", criterios extrínsecos a cualquier estricta definición impositiva en lo que se refiere al modo de su cálculo.

Asimismo las circunstancias de que, por un lado, según el art. 80, inc. b, es causal de rescisión de la concesión el incumplimiento del pago de la regalía más allá de tres meses consecutivos, la llamada condición de amparo del territorio, y, por otro, que de acuerdo al art. 3° del decreto reglamentario 1671/69, el concesionario pueda solicitar la reducción del porcentaje de la regalía con fundamento en que la producción no resulta económicamente explotable en virtud de la cantidad y calidad del hidrocarburo, ambas ponen de manifiesto el particular carácter que tuvo en el espíritu del legislador otorgándole rasgos más bien cercanos a lo convencional, aspecto sin duda ajeno a la naturaleza impositiva stricto sensu.

El fallo finalmente hace lugar a la excepción planteada y concluye que resulta aplicable al cobro de diferencias de regalías el plazo de prescripción de cinco años previsto en el art. 4027, inciso 3°, del antiguo Código Civil. El tribunal entendió que las disposiciones mencionadas *revelan la intención del legislador de otorgarle a las regalías rasgos más bien cercanos a lo convencional, aspecto que indudablemente resulta ajeno a naturaleza impositiva en sentido estricto*<sup>21</sup>.

En otros fallos<sup>22</sup> posteriores la CSJN ratifica lo aquí resuelto en cuanto al plazo de prescripción aplicable en materia de regalías.

---

<sup>21</sup> <https://www.marval.com/publicacion/dos-precedentes-de-la-corte-suprema-de-justicia-de-la-nacion-sobre-plazos-de-prescripcion-aplicables-a-reclamos-por-regalishidrocarburiiferas-e-indemnizaciones-por-servidumbres-mineras-5409>

<sup>22</sup> Fallo CSJN "La Pampa, Provincia de c/ Estado Nacional (Ministerio de Economía) s/ cobro de pesos".

### C. DIAGNÓSTICO

De acuerdo a lo expuesto en el marco normativo, la cuestión de la computabilidad de los gastos es fundamental dentro del esquema de cálculo de coeficientes previstos en el Convenio Multilateral. Como se ha descripto brevemente, el Convenio tuvo su origen en el Segundo Plan Quinquenal del Presidente Juan Domingo Perón y en el año 1953 se inicia un proceso de acuerdos y consensos entre las jurisdicciones que, finalmente, culmina con el Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977<sup>23</sup>.

Dentro de las atribuciones que tienen los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, se encuentra a cargo de la Comisión Arbitral la de resolver las cuestiones sometidas a su consideración que se originen con motivo de la aplicación del Convenio en los casos concretos, siendo las decisiones obligatorias para las partes en el caso resuelto y, de la Comisión Plenaria, la de resolver con carácter definitivo los recursos de apelación contra las resoluciones que dicte la Comisión Arbitral.

En resumidas cuentas y para no volver a reiterar lo ya expuesto a lo largo del presente, se pueden resumir las posturas de las empresas apelantes en los siguientes:

Como consecuencia de todo lo expuesto, referido a la normativa aplicable y los precedentes de la Comisión Arbitral y Plenaria, se hace necesario que el tema bajo análisis culmine con una resolución interpretativa en el sentido de la computabilidad de los gastos por pago de regalías hidrocarburíferas.

Esto es importante, porque se puede anticipar que el criterio que se ha determinado a partir de todos los casos concretos planteados hasta la actualidad podría ser modificado por los propios organismos de aplicación del Convenio Multilateral en oportunidad de resolver una apelación.

Recordemos que el caso que sirve de base para este diagnóstico es lo sucedido en YPF S.A. c/Provincia de Tierra del Fuego, en el cual la Comisión Arbitral mediante su Resolución C.A. 52/2010 (luego revocada por Resolución C.P. 23/2011) se expidió de manera contraria a lo que había resuelto en un caso anterior<sup>24</sup>, con apenas unos meses de diferencia.

En oportunidad de resolver, la Comisión Arbitral manifestó lo siguiente:

⇒ *Que el art. 3º del Convenio Multilateral en su inc. c) considera no computables a ciertos tributos; la Ley 17.319 regula las regalías en el Título II, Sección 6, Tributos, arts. 56 a 65 y el Decreto N° 1671/69 reglamenta los arts. 59 y 62 de la ley citada.*

---

<sup>23</sup> Este año se cumplen 70 años de la suscripción del primer Convenio (1953-2023).

<sup>24</sup> Me refiero al caso concreto “YPF S.A. c/Provincia de Salta”.

⇒ *Que el inciso c) del artículo 3º del Convenio citado luego de hablar de los tributos nacionales, provinciales y municipales, ejemplifica diciendo que tales tributos pueden ser impuestos, tasas, contribuciones, obviamente indicados en sentido lato, por cuanto la norma no precisa ninguna particularidad distintiva de dichos gravámenes.*

⇒ *Que a modo de ejemplo, las "contribuciones" son las "de mejoras", pero también las "especiales", listado al que habría que añadir a las "contribuciones" que aún hoy son entendidas como gravámenes o cargas fiscales. Más aún, se alude a los "recargos cambiarios", figura de dudoso carácter impositivo y a la híbrida e imprecisa institución "derechos", entendida como gravamen. El párrafo se remata con la palabra "etcétera", voz que se usa para interrumpir el discurso indicando que se puede sobrentender lo que quedaba por decir, pero que puede deducirse, lo tácito, como son las instituciones que se parecen a las mencionadas, por ejemplo, las regalías.*

⇒ *Que el art. 56 de la Ley 17.319 habla de "régimen fiscal", y su inciso b) obliga a los permisionarios al pago de " ... impuestos u otros tributos ... recargos cambiarios ... ; a las regalías estatuidas por los artículos 21, 59 Y 62 ... ." A su turno, el art. 59 dice que el concesionario de explotación pagará mensualmente al Estado Nacional, en concepto de regalía sobre el producido de los hidrocarburos líquidos extraídos en boca de pozo, un porcentaje del 12 %, que el Poder Ejecutivo podrá reducir hasta el 5 %. El art. 62 contempla que la producción de gas natural tributará mensualmente, en concepto de regalía, el 12 % del valor de los volúmenes extraídos y efectivamente aprovechados.*

⇒ *Que por su parte, el Decreto N° 1671/69 reglamentario de los arts. 59 y 62 de la Ley 17319, en su primer considerando dice textualmente "...regalías que deben tributar los titulares de los derechos sobre los yacimientos ... ". y el tercer considerando expresa " ... conferir certeza a la relación que vincula al Estado con los sujetos pasivos de la obligación tributaria aludida".*

⇒ *Que las regalías en consecuencia, en una acepción amplia, deben entenderse como tributos, cargas o gravámenes establecidos por el Estado, aunque no sean impuestos. Siguiendo ese razonamiento y a los fines del Convenio Multilateral, debería entenderse que las regalías son gastos no computables, según los términos del art. 3º inc. c), "... tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etcétera)".*

⇒ *Que si las regalías no revisten las características de alguna de las instituciones enunciadas por el inc. c) del art. 3º, tampoco deben computarse ya que no*

*son gastos que provengan del ejercicio propio de la actividad desarrollada por el contribuyente.*

*⇒ Que es ese sentido, cuando el Convenio alude a los gastos que no se computarán presupone que el legislador ha tenido en cuenta que junto a los gastos propios de una unidad productora pueden coexistir otros gastos, que no siempre son representativos del volumen de la actividad desarrollada, por lo que, su asignación a una única jurisdicción, produciría un desvío o distorsión del objetivo tenido en consideración.*

*⇒ Que por ese motivo, a la hora de asignar los gastos del período entre jurisdicciones deben excluirse aquellos que no miden adecuadamente la actividad económica del contribuyente en cada jurisdicción. Sin ir más lejos, el no cómputo del costo de las materias primas y el de las mercaderías en las actividades comerciales, obedece a que lo que se paga por su adquisición no es indicativo del esfuerzo ni da idea del monto, cuantía o relevancia de la actividad desplegada por dicho sujeto .*

*⇒ Que en el caso de que no se considere que se está en presencia de un gasto no computable en los términos del arto 3 inciso c) del Convenio Multilateral, se puede pensar que se trata de una erogación que puede asimilarse, utilizando para ello el principio de la realidad económica, a la contraprestación por la adquisición de un bien patrimonial que puede ser comercializado en el mismo estado o sujeto a un proceso industrial para conseguir un nuevo producto.*

*⇒ Que por su parte, en el caso de que la regalía fuera consecuencia de un sistema destinado a dividir porcentualmente las utilidades emergentes de la explotación de las áreas concesionadas entre el Estado y los concesionarios, tal como hace referencia la jurisdicción de Tierra del Fuego, se debe puntualizarse que bajo este supuesto, el pago de utilidades a un tercero que participa de las mismas es precisamente, una utilidad y no un gasto.*

En virtud de lo transcrito, se desprende que la Comisión Arbitral toma todos los argumentos que fueron oportunamente rechazados en el caso anterior y los utiliza como fundamentos para terminar concluyendo a favor de la postura de YPF S.A., aún contradiciendo sus propias manifestaciones en el caso del mismo contribuyente contra la Provincia de Salta.

Esta resolución fue apelada por parte de la Provincia de Tierra del Fuego ante la Comisión Plenaria, que resolvió hacer lugar al planteo de la jurisdicción por considerar que

si un gasto no está expresamente nominado en ninguna de las dos categorías que menciona –gastos computables y gastos no computables-, debe considerarse computable (cfr. art. 3).

En consecuencia al no estar las regalías hidrocarburíferas expresamente enunciadas como gastos no computables, corresponde integrarlas para determinar el coeficiente de atribución a los efectos del Convenio Multilateral.

El inciso c), del artículo 3°, hace referencia a tributos nacionales, provinciales y municipales, entendiéndose que se refiere a prestaciones obligatorias del estado en virtud de su poder de imperio y que *los conceptos incluidos en dicho artículo entre paréntesis - impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, incluido el etcétera- sólo constituyen una aclaración de los distintos tipos de tributo pero no puede ir más allá del texto principal.*

Finalmente, concluye en su resolución que *las regalías no forman parte del costo en los términos del arto 3° del Convenio Multilateral, ya que los montos pagados por regalías hidrocarburíferas por Y.P.F. S.A. no representan adquisición de materia prima, no se trata de adquisición de otros bienes de cualquier naturaleza y, menos aún, existe incorporación física al producto terminado.*

Es dable mencionar que en el caso concreto *Tecpetrol S.A. c/ Provincia del Chubut*, por el cual la firma interpone recurso de apelación contra la Resolución C.A. 38/2013 se menciona expresamente esta incongruencia y los diferentes criterios adoptados por la propia Comisión Arbitral:

⇒ (...) *que entiende que ni siquiera con la emisión de la Res. (CP) 24/2010 dictada en el caso YPF c/Salta, la cuestión se encontraba definitivamente consolidada ya que, con posterioridad a esa decisión, la Comisión Arbitral revisó su postura y dictó una nueva Resolución(CA) no 52/2010 en sentido radicalmente opuesto a aquel antecedente de la Comisión Plenaria*

⇒ (...) *la mayoría de las empresas del sector petrolero, históricamente, sin haber merecido durante más de 30 años de vigencia del CM cuestionamiento alguno sobre la materia, han aplicado el artículo 3o, inc. d), del C.M. en el sentido defendido por la empresa y, además, como se expuso, los propios Organismos de Aplicación del CM han incurrido en resoluciones contradictorias en relación al presente (el subrayado me pertenece).*

Ahora bien, cabe aclarar que si bien existen elementos para defender ante otro posible caso concreto la computabilidad del gasto, no sólo por el precedente Capex S.A., los propios casos concretos ya resueltos y la modificación de la Ley de Hidrocarburos -

introducida por la Ley 27.007- que excluyó el concepto de regalía de la Sección 6 -que anteriormente se titulaba como Tributos-, incluyendo los artículos 57 a 65 bajo la Sección 7 denominado Canon y Regalías, sigue representando un riesgo ante un cambio de postura de la mayoría de composición de los organismos de aplicación del Convenio.

Por lo expuesto, entendiendo que en el tema bajo análisis, que es vital para la postura e intereses de la Provincia de Santa Cruz y de las demás jurisdicciones productoras, hay reconocer que existe un riesgo latente de que se modifique el criterio imperante, en perjuicio de los ingresos que corresponden por la actividad hidrocarburífera cuando aplica el régimen general.

#### **D. PROPUESTA DE INTERVENCIÓN.**

La Comisión Arbitral es el organismo con atribuciones para dictar normas generales interpretativas de las cláusulas del Convenio Multilateral -de oficio o a requerimiento de las jurisdicciones adheridas- que serán obligatorias para éstas últimas (art. 24 inciso a.).

Luego del análisis de los casos concretos más relevantes que han concluido de forma indubitable en un mismo sentido, así como el precedente Capex S.A. que fue clarificador en cuanto a la naturaleza no tributaria de las regalías hidrocarburíferas, se vislumbra como fundamental que la Comisión Arbitral dicte una norma general interpretativa.

Teniendo en cuenta el riesgo expuesto en el capítulo anterior relativo al Diagnóstico, por menor que pueda ser considerado, es primordial que se emita la norma interpretativa pertinente para despejar cualquier duda sobre la computabilidad como gasto del concepto de regalías hidrocarburíferas.

Tal como se ha realizado en el caso de las regalías no hidrocarburíferas, a través de la Resolución General (C.A.) Nro. 08/2020, sugerimos como propuesta que se dicte la norma que interpreta que en los términos del art. 3 es computable como gasto el pago de regalías hidrocarburíferas.

La justificación de la misma, no es más que reafirmar los argumentos que se han vertido en los casos concretos resueltos –YPF S.A. c/Provincia de Salta, YPF S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego, Sinopec S.A. c/ Provincia del Chubut, Tecpretrol S.A. c/ Provincia del Chubut, entre otros-.

Sumado a lo anterior, entre los considerandos de la norma propuesta no puede faltar la interpretación que ha realizado la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso Capex S.A., en donde se estableció que el tratamiento del concepto en examen se encuentra diferenciado respecto de la materia estrictamente impositiva.

Tampoco puede omitirse la referencia al principio de seguridad jurídica que si bien no se encuentra mencionado expresamente en nuestra Constitución Nacional en su parte dogmática, este principio forma parte de la norma constitucional de manera implícita, a través del art. 33 y directamente relacionada con las disposiciones de los arts. 14, 17 y 18, por ello puede afirmarse que *la seguridad es un valor fundamental, constituye una condición indispensable para vivir en una sociedad medianamente organizada; sin ella no pueden existir otros valores básicos, no habría derecho estable ni sería posible la justicia distributiva*<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> Estado de derecho y seguridad jurídica, Dalla Vía, Alberto r. - Cita: TR LALEY AR/DOC/1445/2023.

Dentro de este orden de ideas MANZANO (2021)<sup>26</sup> concluye que *la Comisión Arbitral ha dado un paso importante con el dictado de la RG 8/2020, aclarando un criterio controvertido ... respecto a la exclusión de las regalías hidrocarburíferas de la resolución en análisis más allá de su especificidad y particularidad –como dicen los considerandos- creo que estaban fuera de toda discusión, toda vez que, como se mencionó ... los organismos de aplicación del CM se vienen expresando en forma sostenida y reiterada a favor de la computabilidad de dichas regalías, desde hace más de diez años. No obstante hubiera sido una buena oportunidad para que se ratifique el criterio mediante una RGI<sup>27</sup>, en cuanto a la computabilidad de todas las regalías.*”

Es importante contar con una norma interpretativa que no deje lugar a duda sobre este concepto, teniendo en cuenta los principales argumentos a favor de su computabilidad como gasto:

- (a) La finalidad de la computabilidad de un gasto a los fines de la distribución de la base imponible, lo es en relación a si el mismo mide el grado de actividad desplegado o desarrollado en cada jurisdicción.
- (b) El monto pagado en concepto de regalías al ser proporcional al volumen extraído, se torna en un claro cuantificador de la actividad desarrollada por el contribuyente en esa jurisdicción.
- (c) Del análisis del artículo 3 del Convenio Multilateral, surge que si un gasto no está expresamente nominado en ninguna de las dos categorías que menciona -gastos computables y gastos no computables-, debe considerarse computable. Ello por cuanto los primeros se citan a título enunciativo -"así se computarán"- mientras que los segundos se mencionan en forma taxativa- "no se computarán"-, es decir que mientras se utiliza la forma imperativa para estos últimos, se recurre a una forma indicativa para los computables.
- (d) En consecuencia, al no estar las regalías hidrocarburíferas expresamente enunciadas como gastos no computables, corresponde integrarlas para determinar el coeficiente de atribución a los efectos del Convenio Multilateral.
- (e) El inciso d), del artículo 3º, del Convenio hace referencia a tributos nacionales,

---

<sup>26</sup> Manzano Laura Mariela, autora del artículo “Las regalías en el Convenio Multilateral”, en el libro “Tributación Local”, Editorial AD-HOC. Año 2021.

<sup>27</sup> Cabe aclarar que el término “RGI” al que hace referencia la autora son las resoluciones generales interpretativas, que se encuentra entre las atribuciones enumeradas por el Convenio Multilateral a la Comisión Arbitral y que se han emitido cada vez que se ha querido aclarar algún concepto sobre el cual surgen dudas, y siempre en la búsqueda de resguardar la seguridad jurídica y previsibilidad para los contribuyentes.

provinciales y municipales, con lo cual no queda otra opción que entender que se refiere a prestaciones obligatorias del estado en virtud de su poder de imperio

(f) Los conceptos incluidos en el art. 3 inciso d) entre paréntesis -impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, incluido el etcétera)- sólo constituyen una aclaración de los distintos tipos de tributo que no puede ir más allá del texto principal a que se hizo referencia precedentemente .

(g) Las regalías tampoco forman parte del costo en los términos del art. 3 del Convenio Multilateral, ya que los montos pagados por regalías hidrocarburíferas no representan adquisición de materia prima, no se trata de adquisición de otros bienes de cualquier naturaleza como cita el Convenio y, menos aún, existe incorporación física al producto terminado, para que sea considerado como tal.

Todos estos conceptos, que forman parte del criterio adoptado en los casos concretos, deben ser parte de los considerandos de una posible norma interpretativa, siendo la base de la fundamentación, sumado, como ya los expresamos, a la actual redacción y conformación de las secciones de la Ley de Hidrocarburos y el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

## **E. CONCLUSIONES.**

El principio rector del Convenio Multilateral es distribuir la base imponible común a varias jurisdicciones determinada por un actividad en proporción a la importancia cuantitativa desplegada en cada una de las mismas, evitando que se grave más allá del total de dicha base.

A fin de lograr esa distribución, el Convenio Multilateral provee en el art. 2 las reglas para el correcto calculo, que son los gastos efectivamente soportados en las jurisdicciones (inciso a) y los ingresos (inciso b) provenientes de las mismas.

En lo que hace al presente trabajo, se ha expuesto anteriormente lo que establece el art. 3 del Convenio respecto de la computabilidad de los gastos a los fines de establecer el calculo dispuesto por el art. 2.

Dentro de ese contexto, los casos concretos respecto de la actividad hidrocarbúfera y las regalías que en ese concepto se abonan a las jurisdicciones, en los que ha tenido oportunidad de expedirse tanto la Comisión Arbitral como la Plenaria han sido determinantes.

En todos esos casos se concluyó que del artículo 3° del Convenio Multilateral surge que si un gasto no está expresamente nominado en ninguna de las dos categorías que menciona -gastos computables y gastos no computables-, debe considerarse computable. Ello, por cuanto los primeros se citan a título enunciativo "así se computarán", mientras que los segundos se mencionan en forma taxativa "no se computarán", es decir que mientras se utiliza la forma imperativa para estos últimos, se recurre a una forma indicativa para los computables.

En consecuencia, al no estar las regalías hidrocarbúferas expresamente enunciadas como gastos no computables, corresponde integrarlas para determinar el coeficiente de atribución a los efectos del Convenio Multilateral.

En mi opinión no cabe duda que el pago de regalías hidrocarbúferas es una unidad de medida respecto de la magnitud de la actividades desplegada en la jurisdicción, ya que, tal como se ha manifestado en las resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, la actividad se ve directamente reflejada en el monto finalmente ingresado por ese concepto. Siguiendo la definición de BULLIT GOÑI<sup>28</sup> para que un gasto

---

<sup>28</sup> Bullit Goñi, "El Convenio Multilateral", Depalma, 1995, p. 74 y concordantes.

pueda ser considerado computable la erogación debe tener como causa la realización de la actividad del contribuyente y además reflejar la propia actividad en contraposición de la de terceros. El pago de regalías tiene conexión directa con la actividad del contribuyente, de hecho la causa se origina en la concesión que se le ha otorgado a la empresa productora, por lo cual no habría dudas de que si la empresa no abonara las regalías no podría siquiera desarrollar su actividad en la jurisdicción.

En apoyo a ese criterio, la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió que las regalías hidrocarburíferas no poseen de ningún modo naturaleza tributaria. En ese sentido, estamos de acuerdo con este criterio, teniendo en cuenta que la obligación de pago de la regalía tiene como fuente el contrato de concesión de explotación de hidrocarburos del cual deriva la obligación del mismo, lo cual implica un acto naturaleza voluntaria o contractual diferente a un tributo que es, en definitiva, un acto unilateral del Estado.

La Corte Suprema de la Nación ha dicho que *no existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones; los impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública*<sup>29</sup>.

Cabe recordar que aún contando con este precedente del Máximo Tribunal como los precedentes de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, sobre los cuales ya hemos expuesto sus argumentos principales, existen sin embargo opiniones en contrario que pueden resurgir ante casos concretos que sean llevados a tratamiento.

Recordemos que en instancia de la Comisión Plenaria el caso de YPF S.A. c/Provincia de Tierra del Fuego fue resuelto como venimos exponiendo, pero previamente la Comisión Arbitral en ese mismo expediente resolvió en sentido contrario a la Provincia, aún cuando meses antes había argumentado de forma totalmente opuesta.

En esa oportunidad consideró que no era computable el gasto originado en el pago de regalías hidrocarburíferas, ya que las mismas *en una acepción amplia, deben entenderse como tributos, cargas o gravámenes establecidos por el Estado, aunque no sean impuestos. Siguiendo ese razonamiento y a los fines del Convenio Multilateral, debería entenderse que las regalías son gastos no computables, según los términos del art. 3° ..*

---

<sup>29</sup> Cfr. De Simone, Orlando. *El concepto de regalía hidrocarburífera en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación* - Publicado en: Sup. Act. 07/08/2008, 1 Cita: TR LALEY AR/DOC/2146/2008.

*tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etcétera).*

Son estas situaciones, en las que un mismo organismo de aplicación decide de forma dispar sobre una misma cuestión, que genera la necesidad imperiosa de contar con una resolución general interpretativa que otorgue certeza sobre el tema.

Por todo lo expuesto, entendemos que es prioridad poder contar y propiciar, desde las jurisdicciones productoras y otras que han apoyado la postura predominante en los casos concretos, el dictado de una norma que de por finiquitada la cuestión de la computabilidad de los gastos derivados del pago de regalías hidrocarburíferas (tal como ya sucedió con la Resolución General CA 08/2020 sobre regalías no hidrocarburíferas).

## **F. BIBLIOGRAFÍA.**

- Convenio Multilateral del 18.08.1977. Comisión Arbitral.  
<https://www.ca.gob.ar/convenio-multilateral-menu-pagina-legales>
- Antecedentes del Convenio Multilateral. Comisión Arbitral.  
<https://www.ca.gob.ar/convenios-antecedentes>
- Informe AÑO 7 - N° 41 - Noviembre 2022 (ISSN 2525-023X) de la Secretaría de Planificación del Desarrollo y la Competitividad Federal - Subsecretaría de Planificación Federal y Proyectos Prioritarios. Página Web:  
[https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/informe\\_productivo\\_santa\\_cruz\\_11.2022.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/informe_productivo_santa_cruz_11.2022.pdf)
- Ministerio de Economía – Página web (Ingreso: 12/07/2023):  
<https://cdi.mecon.gob.ar/greenstone/collect/planesde/index/assoc/HASHf8f1.dir/doc.pdf>
- Resolución General C.A. 28/2009 del 20/5/2009 <https://www.ca.gob.ar/legacy/casos-concretos-c-a/category/3-casos-concretos-comision-arbitral>
- Resolución General C.P. 24/2010 del 16/9/2010. <https://www.ca.gob.ar/legacy/casos-concretos-c-p>
- Resolución General C.A. 52/2010 del 20/10/2010  
<https://www.ca.gob.ar/legacy/casos-concretos-c-a/category/3-casos-concretos-comision-arbitral>
- Resolución General C.P. 23/2011 del 22/09/2011.  
<https://www.ca.gob.ar/legacy/casos-concretos-c-p>
- Resolución General C.A. 55/2012 del 21/11/2012.  
<https://www.ca.gob.ar/legacy/casos-concretos-c-a/category/3-casos-concretos-comision-arbitral>
- Resolución General C.P. 34/2013 del 11/12/2013.  
<https://www.ca.gob.ar/legacy/casos-concretos-c-p>

- Resolución General C.A. 38/2013 del 21/08/2013.  
<https://www.ca.gob.ar/legacy/casos-concretos-c-a/category/3-casos-concretos-comision-arbitral>
- Resolución General C.P. 26/2014 del 19/05/2014.  
<https://www.ca.gob.ar/legacy/casos-concretos-c-p>
- Resolución General C.A. 51/2013 del 16/10/2013.  
<https://www.ca.gob.ar/legacy/casos-concretos-c-a/category/3-casos-concretos-comision-arbitral>
- Resolución General C.P. 37/2014 del 11/09/2014.  
<https://www.ca.gob.ar/legacy/casos-concretos-c-p>
- Resoluciones Generales C.A. 46/2013 del 18/09/2013.  
<https://www.ca.gob.ar/legacy/casos-concretos-c-a/category/3-casos-concretos-comision-arbitral>
- Resolución General C.P. 40/2014 del 11/09/2014.  
<https://www.ca.gob.ar/legacy/casos-concretos-c-p>
- Resolución General C.A. 5/2016 del 17/02/2016.  
<https://www.ca.gob.ar/legacy/casos-concretos-c-a/category/3-casos-concretos-comision-arbitral>
- Resolución General C.P. 37/2016 del 17/11/2016.  
<https://www.ca.gob.ar/legacy/casos-concretos-c-p>
- Resolución General C.A. 24/2017 del 05/04/2017.  
<https://www.ca.gob.ar/legacy/casos-concretos-c-a/category/3-casos-concretos-comision-arbitral>
- CSJN Fallos: 330:5144 - “Neuquén, Provincia del c/ Capex S.A. s/ cobro de regalías” - Cita: TR LALEY AR/JUR/11278/2007
- Ricardo M. Chicolino y Jorge H. Arosteguy (30-01-2018) - ESTUDIO CHICOLINO Y DE LUCA. <http://www.chicolinodeluca.com.ar> - Convenio multilateral. El tratamiento de

las regalías provenientes de la cesión de uso de marcas y patentes según reciente jurisprudencia administrativa de la comisión plenaria.

<http://www.chicolinodeluca.com.ar/detalle.php?a=convenio-multilateral.-el-tratamiento-de-las-regalias-provenientes-de-la-cesiOn-de-uso-de-marcas-y-patentes-segUn-reciente-jurisprudencia-administrativa-de-la-comisiOn-plenaria.-autores:-ricardo-m.-chicolino-y-jorge-h.-arosteguy&t=6&d=2382>

- Corte Suprema de Justicia de la Nación -11/12/2007 - Provincia del Neuquén c. Capex S.A. Cita digital: TR LALEY AR/JUR/11278/2007.
- Manzano Laura Mariela, autora del artículo *Las regalías en el Convenio Multilateral*, en el libro “Tributación Local”, Editorial AD-HOC. Año 2021.
- Ricardo Ostrower y María Laura Rouder (21 de abril de 2008). *Estudio Jurídico MARVAL*. <https://www.marval.com>  
<https://www.marval.com/publicacion/dos-precedentes-de-la-corte-suprema-de-justicia-de-la-nacion-sobre-plazos-de-prescripcion-aplicables-a-reclamos-por-regaliashidrocarburiferas-e-indemnizaciones-por-servidumbres-mineras-5409> (17/07/2023)
- Resolución General (C.A.) Nro. 08/2020 – B.O. Nro. 34534 (03-12-2020).
- Bullit Goñi, "El Convenio Multilateral", Depalma, 1995, p. 74 y concordantes.
- De Simone, Orlando. *El concepto de regalía hidrocarburífera en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación* - Publicado en: Sup. Act. 07/08/2008, 1 Cita: TR LALEY AR/DOC/2146/2008.
- García, Fernando D. *Naturaleza jurídica de los tributos, según la Corte Suprema de Justicia (con comentarios sobre prescripción, pesificación y ajuste por inflación)* Publicado en: PET 2009 (marzo-414), 1 - Sup. Act. 16/04/2009, 2 - Cita: TR LALEY AR/DOC/1082/2009.
- Ley de Hidrocarburos Nro. 17.319 (B.O. 30/07/1967) modificada por Ley Nro. 27.007 (B.O. 31/10/2014).

○ Ministerio de Economía – Página web (Ingreso: 12/07/2023):  
<https://cdi.mecon.gob.ar/greenstone/collect/planesde/index/assoc/HASHf8f1.dir/doc.pdf>