

RESOLUCIÓN N° 11/2006 (C.P.)

VISTO el Expediente C.M. N° 438/204 por el cual la firma AUTOPISTAS DEL SOL S. A. interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° 16/2005 (C.A.) dictada a raíz de la acción interpuesta por la empresa contra la Resolución N° 1020/03 del Fisco de la Provincia de Buenos Aires, y

CONSIDERANDO:

Que se dan en autos los requisitos de tiempo y forma establecidos por la norma que rige la materia, por lo que resulta procedente el tratamiento del recurso (art. 25 C.M.).

Que los argumentos expuestos por la empresa en su presentación, son los siguientes:

- La actividad desarrollada por AUSOL deviene del Contrato de Concesión de Obra Pública Red de Accesos a la Ciudad de Buenos Aires, celebrado con el Estado Nacional, y cuyo objeto es la realización de las obras de construcción, remodelación, mejoras, reparación y ampliación descripta en el Anteproyecto Técnico Definitivo, el mantenimiento, reparación y conservación del acceso durante el plazo de concesión y la administración y explotación del acceso durante el plazo indicado, a cuyo término deberá entregarlo al Estado Nacional.

El contrato dispone que la retribución se basará en el cobro de peaje y en los ingresos que pueda obtener por la concesión de Áreas de Servicio y Espacios, pero todos dichos ingresos tienen una misma causa, y ésta es la construcción de la obra. Los ingresos correspondientes al contrato de Concesión de Obra Pública son inescindibles, y ambos provienen de la aplicación de la Ley Nacional N° 17.250.

AUSOL obtiene los ingresos mediante dos modalidades: a) Peaje: definido en la cláusula segunda del contrato de concesión, como contraprestación en dinero de cada usuario que utilice las calzadas sujetas a peaje, y b) explotación, por sí o por terceros, de las áreas de servicios a lo largo del Acceso Norte y de la Avenida General Paz.

Pero no obstante ello, los ingresos corresponden a una sola fuente: la realización de las obras de construcción, remodelación, mejoras y ampliación del Acceso Norte y de la Avda. General Paz, como así también su mantenimiento, reparación y conservación, encontrándose la modalidad descripta en la antes citada Ley de Concesión de Obra Pública Nacional. Por lo tanto, no corresponde diferenciar su tratamiento fiscal

- La Comisión Arbitral, mediante Resolución General N° 105 del 8/09/04, cambia el criterio interpretativo sostenido respecto del régimen aplicable a los ingresos provenientes de contratos de concesión de obra pública, hasta ese momento la aplicación del artículo 6° CM a la totalidad de los ingresos obtenidos (cfr. Resolución N° 12/2002, COVIARES S.A.)

La Resolución establece en su artículo 4°, que sus disposiciones serán de aplicación a partir del período fiscal 2005, inclusive. No obstante ello, la Comisión Arbitral -al resolver la cuestión planteada- hizo caso omiso a esta normativa.

- Causan agravio a la firma afirmaciones que surgen de los fundamentos de la Resolución apelada referidos a “que los ingresos por la explotación de áreas de servicios son escindibles de los derivados por el cobro de peaje, constituyendo un ingreso producido por una actividad específica y totalmente diferenciada” y “... Que cuando en dicha Resolución se especifica que “con la finalidad de facilitar la determinación del tributo, no obstaculizando el desarrollo de tareas administrativas y en aras a preservar el principio de seguridad jurídica, es menester que la presente sea de aplicación a partir del período fiscal 2005, inclusive”, se refiere al cambio de criterio ocurrido respecto del tratamiento de los ingresos por peaje, mientras que para el resto es aclaratoria, toda vez que no se ha producido ningún cambio en el criterio de aplicación para la distribución de los mismos”.
- La Comisión Arbitral concluye que AUSOL percibe como única contraprestación por la construcción comprometida, las tarifas de los peajes que deben abonar los usuarios de las calzadas, y sostiene que los ingresos obtenidos por la explotación de las áreas de servicios resultan escindibles de los derivados por el cobro de peaje.
- De estarse a lo resuelto se estaría poniendo de manifiesto una situación anómala: En efecto, la Nación habría dado a un particular la explotación de un bien público en su propio beneficio, sin exigirle contraprestación alguna a cambio, constituyendo una hipótesis contraria al ordenamiento jurídico y, por ende, inaplicable al caso analizado.
- Durante los años en que se produjeron los hechos imponibles objeto de la controversia, no se verificaron antecedentes que contemplaran el tratamiento en la distribución de los ingresos entre las jurisdicciones involucradas.

El primer antecedente que se refiere a la distribución de los ingresos obtenidos como consecuencia de la concesión de obra pública, que no fueron específicamente los provenientes del pago de tarifa de peaje, es la Resolución N° 12/2002, ratificada por la Comisión Plenaria mediante Resolución N° 16/2002, caso COVISUR SA (donde se trataba de dilucidar el

tratamiento de los ingresos por espacios publicitarios e ingresos por publicidad); en sus considerandos afirmó que: “de resultas del mismo surge que tales ingresos integran la base imponible del impuesto, la distribución entre las Jurisdicciones involucradas deberá hacerse con arreglo al artículo 6° del Convenio Multilateral, aplicando el mismo tratamiento que los ingresos por peaje”.

Este antecedente tuvo plena vigencia hasta la emisión de la Resolución General N° 105, la cual establece que sus disposiciones serán de aplicación a partir del período fiscal 2005, refiriéndose a todos sus artículos, es decir, sin discriminar entre las disposiciones del artículo 2° -ingresos derivados del cobro de tarifa de peaje- y el artículo 3° -ingresos provenientes de actividades que no resultan comprendidas en el artículo anterior-.

La Resolución N° 105 determinó por primera vez una metodología sobre el tratamiento de los ingresos brutos totales de las concesionarias de corredores viales, haciendo una separación expresa sobre los ingresos que son por peaje y los que no.

- La Resolución antes citada establece en forma expresa la fecha para la aplicación de la metodología a utilizar, siendo ésta a partir del período fiscal 2005, no obstante ello, la Resolución aquí apelada aplica el criterio sostenido en dicho acto respecto de períodos anteriores.
- AUSOL ante la ausencia de un criterio normativo expreso, determinó e ingresó el gravamen conforme a lo dispuesto por el artículo 6° del Convenio Multilateral, resultando por tanto la determinación y pago del impuesto realizado conforme a la norma de referencia un derecho adquirido para la empresa y ningún nuevo criterio o interpretación normativa puede oponerse al mismo. La determinación e ingreso del impuesto, y la adjudicación de base imponible a las distintas Jurisdicciones fue realizada al amparo de la legislación vigente en los períodos fiscales involucrados, y según lo determina la Ley Nacional de Concesión de Obra Pública y las propias del Convenio Multilateral.
- Cabe remarcar que si fue dictada una norma aclaratoria, evidentemente existía una cuestión fáctica y jurídica que necesitaba dicha “aclaración” y la misma no es menor si se considera que se refiere en forma expresa a la adjudicación de ingresos y gastos entre las Jurisdicciones adheridas.
- El Convenio Multilateral no ha sufrido modificación alguna entre el año 2002, en que se resolvió la causa COVISUR ya mencionada, y la fecha de emisión de la Resolución General N° 105/2004; si la Comisión resolvió en un determinado sentido en la causa citada, debe suponerse que dicha Resolución estaba ajustada a la interpretación que debía asignarse a los ingresos complementarios analizados a la luz de las normas del Convenio Multilateral (en particular, el art. 6°). Si con posterioridad modifica dicho tratamiento y le asigna vigencia a partir del período

fiscal 2005, es porque claramente está reconociendo un cambio de criterio.

Si el Convenio no varió entre la fecha de emisión de ambas resoluciones, lo que ha variado es el modo en que la Comisión Arbitral lo interpreta, y ese cambio no puede ser aplicado retroactivamente a los contribuyentes, máxime cuando estos actuaron del modo que la propia Comisión interpretó que debía hacerse.

- La jurisprudencia intenta prevenir abusos y sobre todo otorgar “seguridad jurídica” al contribuyente, que de modo contrario se vería afectado en forma continua y constante por los criterios interpretativos dictados por los distintos organismos públicos.
- El criterio sentado por la Resolución General N° 105 no puede modificar o alterar derechos adquiridos por el contribuyente al amparo de la Constitución Nacional, como son, en el caso, los criterios de interpretación imperantes al momento de la determinación e ingreso del impuesto.
- Si bien es posible que determinadas leyes, decretos y actos emanados de la Administración puedan ser aplicados retroactivamente, en este caso es la propia resolución que establece su aplicación hacia casos futuros. Amén de ello, la retroactividad encuentra como límite la certeza jurídica, incluida entre los derechos constitucionales a los que se refiere el art. 3° del Código Civil, cuando limita la retroactividad de las leyes, la que en este caso se ve vulnerada.
- El criterio de atribución de los ingresos obtenidos, ajustado a derecho y conforme a los fundamentos expuestos, sería el siguiente:
 - * Hasta el 31/12/2004, la totalidad de los ingresos obtenidos por la concesión de la obra pública deben atribuirse entre las jurisdicciones conforme lo dispuesto por el art. 6° del Convenio Multilateral, por tratarse de actividades de la construcción.
 - * Desde el 1/01/2005 en adelante, por aplicación de la Resolución General N° 105, debe diferenciarse entre los ingresos originados en la percepción de tarifas de peaje, y los demás originados en las cláusulas del contrato de concesión.

Que la Jurisdicción, ante el traslado corrido, expresa lo siguiente:

- En modo alguno puede sostenerse que la Comisión Arbitral haya aplicado un criterio de interpretación retroactivamente. La Resolución objeto de la apelación ha respetado el criterio establecido por la propia Comisión Arbitral en la Resolución N° 24/2002 G.A. AUTOMOVILES SA así como el de la Resolución N° 2/03 SUPERCEMENTO SA.

- Surge palmario de la propia letra de la cláusula 7° del contrato marco al que hace referencia el contribuyente de marras, que es “una facultad de la concesionaria explotar por sí o por terceros, las áreas de servicio” mencionadas en la cláusula undécima que autorice el órgano de control.
- Con relación a la explotación de las áreas de servicio, es necesario recordar que representa un derecho otorgado por el concedente, el cual queda sujeto a la decisión empresarial del concesionario ejercerlo o no. Tal derecho en modo alguno puede vincularse a la inversión efectuada respecto de la construcción propiamente dicha, la que debió haberse contemplado en la tarifa de peaje cuyo derecho a cobro fue otorgado al concesionario de la obra.
- El hecho de que la causa fuente de los ingresos sea el mismo contrato de concesión de obra pública, no implica que los ingresos generados por el mismo a favor de AUTOPISTAS DEL SOL S.A. deban ser considerados bajo un mismo régimen de distribución de ingresos.
- La retribución establecida por las partes contratantes no puede confundirse con la actividad específica que desarrolla el concesionario a efectos de lograrla. El impuesto grava el desarrollo de la actividad cuya base de medición son los ingresos brutos provenientes de la misma, por lo tanto la tributación deberá efectuarse conforme la naturaleza y definición de la actividad desarrollada.
- Los ingresos en discusión no deben interpretarse como repago de las obras comprendidas en la concesión, sino como materia imponible de un hecho imponible distinto, es decir, como la retribución por una actividad desarrollada correspondiendo tributar las mismas según su naturaleza y definición aplicando, consecuentemente, el art. 2° del Convenio Multilateral.
- Los ingresos provenientes del peaje constituyen la contraprestación por las obras de construcción, remodelación, mejoras, reparación y ampliación, conservación y mantenimiento del Acceso Norte, y de parte de la Avda. General Paz; correspondiendo respecto de tales ingresos, al tratarse de “actividades de la construcción”, la aplicación del régimen especial previsto en el art. 6° del Convenio Multilateral.
- La Comisión Arbitral ha respetado a rajatabla la seguridad jurídica porque el criterio del caso Virgen de Itatí se ha respetado en todos los casos. Es más, el citado precedente tan sólo es válido para los ingresos obtenidos por el peaje, ya que sobre ellos y no sobre otros debatió la Comisión Arbitral. Por ello, en modo alguno puede pretender la firma hacer pesar tal precedente que sólo menciona a los ingresos obtenidos por peaje que engloban en el art. 6° del C.M., cuando menciona a las actividades de la construcción.

- En modo alguno puede pretender la firma que se la ha inducido a error, toda vez que el caso Covisur se resolvió en el año 2002 y la empresa aplicó este criterio en la Provincia de Buenos Aires por los períodos ajustados correspondientes a los años 1994 a 1998, es decir, aplicó el referido criterio a partir del año 1994 y el mentado precedente se resolvió 7 años después, por lo que no es correcto decir que ha sido un antecedente tenido en cuenta para hacer la distribución.
- Cuando se habla de seguridad jurídica, la misma ha sido respetada ya que el cambio de criterio fue plasmado para los ingresos originados en el peaje pero no para los alquileres y otros ingresos complementarios, respecto de los cuales los precedentes más significativos y válidos son los mencionados por la Jurisdicción.
- No puede resolverse un caso de una manera contraria a una realidad económica y jurídica, para amparar una supuesta seguridad jurídica a fin de mantener un criterio que nunca existió como válido.
- La firma intenta desestimar la decisión tomada por la Comisión Arbitral toda vez que dicho cuerpo en la Resolución apelada dispuso, aludiendo a la Resolución General Interpretativa N° 105/04 que: "...con la finalidad de facilitar la determinación del tributo, no obstaculizando el desarrollo de tareas administrativas y en aras de preservar el principio de seguridad jurídica, es menester que la presente sea de aplicación a partir del período fiscal 2005, inclusive", se refiere al cambio de criterio ocurrido respecto al tratamiento de los ingresos por peaje, mientras que para el resto solamente es aclaratorio toda vez que no se ha producido ningún cambio de criterio de aplicación para la distribución de los mismos.

Que la cuestión a dilucidar por esta Comisión, es determinar la forma en que se deben distribuir los ingresos obtenidos por la recurrente como consecuencia de contratos de alquiler de áreas de servicios celebrados con empresas que realizarían su explotación.

Que la empresa recurrente desarrolla su actividad en función del Contrato de Concesión de Obra Pública, teniendo como obligación la realización de obras de construcción, remodelación, mejoras, reparación y ampliación descripta en el anteproyecto técnico definitivo, otorgando el Estado Nacional, como contraprestación el derecho a percibir, exclusivamente de los usuarios, las tarifas a que se refiere el propio contrato de concesión y otorga la posibilidad de obtener ingresos producto de la explotación de las áreas de servicio, por sí o por terceros.

Que la Comisión Arbitral, en la Resolución del caso puso de relieve las siguientes consideraciones:

“Que los ingresos por la explotación de áreas de servicios son escindibles de los derivados por el cobro de peaje constituyendo un ingreso producido por una actividad específica y

totalmente diferenciada.

Que conforme a lo previsto en el Contrato de Concesión de Obra Pública, la empresa tiene la facultad, es decir sin obligación de cumplimiento, de percibir ingresos provenientes de la explotación de las áreas de servicios por si o por terceros, lo cual significa que se otorga un derecho al concesionario, el cual queda sujeto a la decisión empresarial de ejercerlo o no.

Que es necesario destacar que, producto de lo opinable de la metodología que refleje lo más razonablemente posible la porción de actividad desarrollada en cada Jurisdicción, y consecuentemente, la atribución de ingresos de las empresas que desarrollan el tipo de actividad como la de la recurrente, es que la Comisión Arbitral se abocó a un análisis pormenorizado de la actividad así como lo particular de la forma en que obtienen sus ingresos brutos totales, llegando a la conclusión de la necesidad de un cambio del criterio aplicado hasta la fecha.

Que a esos efectos, la Comisión Arbitral dictó la Resolución General N° 105 de fecha 8 de setiembre de 2004, por la cual se establece que las empresas concesionarias de corredores viales deberán distribuir sus ingresos de conformidad a los regímenes dispuestos por los artículos 6° y 2° del Convenio Multilateral, conforme a la metodología expuesta en la misma, la cual consiste en distribuir el 90% de los ingresos derivados del cobro del peaje al igual que los subsidios que perciban en compensación por diferencia de tarifas, aplicando el artículo 2° de la siguiente manera:

- a) para la determinación del coeficiente de ingresos: los kilómetros de corredor vial habilitado que atraviesan cada Jurisdicción.
- b) para la determinación del coeficiente de gastos: deberán tomarse aquellos propios de la actividad, no debiéndose computar los gastos de administración, incluyendo el importe de las amortizaciones de las inversiones realizadas imputables a cada Jurisdicción.

Que respecto a los ingresos provenientes de actividades que no resulten comprendidos en las previsiones antes mencionadas, deberán ser distribuidos de conformidad con el régimen especial propio de la actividad efectivamente realizada o el régimen general establecido en el artículo 2° del Convenio Multilateral”.

Que la Comisión Plenaria, por mayoría, decide confirmar la Resolución de la Comisión Arbitral.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

LA COMISION PLENARIA

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - No hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por la firma AUTOPISTAS DEL SOL S.A. contra los términos de la Resolución N° 16/2005, dictada por la Comisión Arbitral, de conformidad con los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) – Notificar a las partes interesadas mediante copia de la presente, hacerlo saber a las demás Jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

CR. ALEJANDRO LUIS DONATI - PRESIDENTE