

## **RESOLUCIÓN N° 10/2006 (C.P.)**

Visto el Expediente C.M. N° 369/2003, iniciado por la firma AUTOPISTAS DEL SOL S. A. mediante la cual la firma interpone Recurso de Apelación contra los términos de la Resolución N° 15/2005 (CA) dictada con motivo de la Resolución N° 7030/02 del Fisco de la Ciudad 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 a 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 08/09/04, cambia el criterio interpretativo sostenido hasta ese momento, respecto del régimen aplicable a los ingresos provenientes de contratos de concesión de obra pública que hasta ese momento era la aplicación del artículo 6° del Convenio Multilateral a la totalidad de los ingresos obtenidos (cfr. Resolución N° 12/2002, COVIARES S.A.)

Dicha 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 su distribución.

- 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 caso 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 peajes, 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 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, 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 la 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 01/01/2005 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:

- La empresa reitera en su presentación las posturas asumidas, pero sin aportar elementos novedosos a aquellos expuestos en sus escritos anteriores, con la única excepción de que acepta la aplicación de la Resolución General (CA) N° 105, que establece un tratamiento aplicable a las empresas concesionarias de corredores viales, pero únicamente a partir del 1/1/2005.

- En el caso bajo análisis, si bien la empresa intenta con conceptos semánticos, englobar los ingresos provenientes de la explotación de las Áreas de Servicios entre las contraprestaciones por la concesión de obra pública, se debe puntualizar que éstas corresponden a un derecho que se concede (facultad de la concesionaria de explotar por sí o por terceros las áreas de servicio), lo cual no equivale de ninguna manera a una retribución similar al peaje. Esta actividad de locación de espacios si bien se encuentra prevista en una de las cláusulas del contrato, es meramente facultativa, pudiendo en consecuencia la firma proceder a su explotación en forma directa o a través de terceros.
- Si bien para el caso Covisur S.A. se ha entendido que se aplica el art. 6° del Convenio Multilateral para el cobro de peaje como para aquellos ingresos obtenidos por la explotación de espacios publicitarios, debe reconocerse que dicho criterio entra en contraposición en algunos casos con otras interpretaciones oportunamente vertidas.
- Como se advierte en forma habitual en el tratamiento de las diversas situaciones incoadas ante la Comisión Arbitral, cada asunto se evalúa en particular y los cambios de criterio que se pueden producir obedecen no sólo a la integración de las distintas Representaciones ante el Organismo, sino también a las modalidades especiales del caso considerado.
- En el presente caso, plantear la retroactividad de la norma no es relevante, ya que existen situaciones similares a la actualmente en análisis en las que, con sustento en el principio de interpretación de las normas jurídicas, se aplican con anterioridad a la fecha establecida para su vigencia.
- En tema de fondo es que se debe dilucidar cual es el criterio que debe primar, si la locación de áreas de servicios es una actividad escindible y diferenciada de la construcción o si por el contrario, ambas constituyen una sola actividad.
- Por lo tanto a criterio de la Jurisdicción, sin dejar de aplicar la distribución que establece el artículo 6°, se entiende que para cada una de las actividades comprendidas debe aplicarse un criterio de distribución distinto; en consecuencia, en el presente caso se debe aplicar en forma directa la distribución que establece el artículo 6° del Convenio, 10% para el Fisco donde se ubica la sede legal y administrativa y 90% de los ingresos por los alquileres originados exclusivamente en la explotación de áreas de servicio, a las Jurisdicciones en las cuales se encuentren situadas las mismas.
- De tal forma, cada Fisco obtiene los ingresos directos que le corresponden, por cuanto no se dan aquí las circunstancias de intervencionalidad de actividades desarrolladas sin solución de continuidad entre las distintas Jurisdicciones, como es en el caso de construcciones viales o de

obras tales como diques o represas ubicados en zonas limítrofes interprovinciales, sino por el contrario se asemeja a aquella actividad de construcción de rutas, diques o edificios separados entre sí y situados en distintas Jurisdicciones, sin que exista vinculación entre ellas.

- De acuerdo con lo antes expresado, se solicita se resuelvan las cuestiones planteadas conforme a las consideraciones vertidas por la Jurisdicción, procediendo al rechazo de la apelación presentada.

Que el planteo formulado por la recurrente tiene similares características que el realizado en oportunidad de la presentación del recurso ante la Comisión Arbitral, y de conformidad a ello en el análisis de estas actuaciones, se reiteran mayormente las consideraciones producidas en aquella oportunidad.

Que conforme se desprende de todo lo antes expuesto la cuestión a dilucidar es determinar la forma en que se deben distribuir los ingresos obtenidos por la recurrente obtenida como consecuencia de contratos de alquiler de áreas de servicio celebrados con empresas que realizarían la explotación de las mismas.

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, exclusivamente de los usuarios, el derecho a percibir 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 ya sea 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 sí 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 1°) - No hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por la firma AUTOPISTAS DEL SOL S.A. contra los términos de la Resolución N° 15/2005, dictada por la Comisión Arbitral, de conformidad con los fundamentos expuestos en los considerandos de la

presente.

ARTICULO 2º) - Hacer saber a la recurrente que por los ingresos derivados de locaciones o alquileres correspondientes a Áreas de Servicios motivados en el Contrato de Concesión de Obra Pública Red de Accesos a la Ciudad de Buenos Aires debe tributar por el Régimen General del Convenio Multilateral.

ARTICULO 3º) - 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**