

**RESOLUCION N° 16/2005 (C.A.)**

Visto el Expediente C.M. N° 438/2004 por el cual la firma AUTOPISTAS DEL SOL S.A. interpone acción contra la Resolución N° 1020/03 dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, y

**CONSIDERANDO**

Que se dan en autos los recaudos de temporalidad exigidos por las normas vigentes que rigen la materia, motivo por el cual es procedente el tratamiento de la acción planteada.

Que el Fisco de la Provincia de Buenos Aires, a los fines de determinar la situación de la firma frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos fiscales 1994 a 1998, procedió a realizar una fiscalización que culmina con el dictado de la Resolución determinativa antes mencionada.

Que la firma tributaba en la jurisdicción teniendo en cuenta lo dispuesto por la Resolución 2/92 de la Comisión Arbitral y por el régimen especial previsto en el artículo 6° del Convenio Multilateral, y por ello distribuyó el noventa por ciento (90%) de los ingresos brutos obtenidos en función de los ingresos y gastos incurridos en cada una de las jurisdicciones en que realizó las obras de construcción e incluyó en los mismos los que tuvieron su origen en los contratos de explotación de las áreas de servicios.

Que el Fisco actuante expresa que los ingresos derivados de la explotación de servicios se han atribuido conforme a las disposiciones del régimen general establecido por el artículo 2° del Convenio Multilateral.

Que en la expresión de agravios, la contribuyente manifiesta que:

- la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires sostiene que deben independizarse los ingresos derivados de un único contrato de Concesión de Obra Pública en actividad de construcción y en alquiler de inmuebles, sin considerar que los ingresos provenientes de los contratos de explotación de servicios no resultan escindibles de los ingresos provenientes de las tarifas de peaje ya que reconoce un único origen y un único fin (retribuir la obra realizada).

- la Dirección General de Rentas efectúa una errónea interpretación del contrato de Concesión de Obra Pública Red de Accesos a la Ciudad de Buenos Aires-Acceso Norte, y de los contratos de explotación de áreas de servicio, para concluir que los ingresos derivados de estos últimos resultan escindibles de la actividad de construcción.

- en lo que hace al encuadre de la actividad, según lo previsto contractualmente, la concesión comprende: a) la realización de las obras de construcción, remodelación, mejoras, reparación y ampliación descripta en el anteproyecto técnico definitivo, en los plazos previstos en la Memoria descriptiva y en el Anexo técnico particular, b) el mantenimiento, reparación y conservación de Acceso durante el plazo de la concesión, de acuerdo a lo previsto en los anexos, c) la administración y explotación del Acceso durante el plazo indicado en el Anexo técnico particular, a cuyo término la concesionaria deberá entregarlo al Estado Nacional en perfectas condiciones de conservación y de acuerdo a lo previsto en el contrato.

- que la retribución tiene su causa en la realización de la actividad encomendada en el contrato, y en el mismo, la única causa para una retribución es la ejecución de la obra.

- respecto a los ingresos, los mismos están previstos en la cláusula séptima del contrato, la cual expresa que por todas las obligaciones establecidas en este Contrato, la Concesionaria percibirá, exclusivamente de los usuarios, las tarifas que se refieren en las cláusulas octava y novena del mismo y sólo se aplicarán a los usuarios de las calzadas por peaje. Asimismo, podrá percibir los ingresos que obtenga de la explotación de las áreas de servicio mencionadas en la cláusula undécima que autorice el órgano de control.

- dentro de los lineamientos del contrato marco, la concesionaria cedió para su explotación dos áreas de servicios en la Avenida General Paz, a las firmas OPESSA, SHELL COMPANIA ARGENTINA DE PETROLEO S.A. e YPF S.A.

- de acogerse en forma favorable la pretensión fiscal, se estaría poniendo de manifiesto una situación ilógica puesto que si los ingresos provenientes de la explotación de las áreas de servicio no tuvieran por objeto retribuir -junto con las tarifas de peaje- la realización de la obra pública, se estaría en presencia de un absurdo: en efecto, la Nación habría otorgado a un particular la explotación de un bien público en su propio beneficio, sin exigirle contraprestación alguna a cambio.

- al efectuar el encuadre de su actividad frente a las normas del Convenio Multilateral y en lo que hace a la atribución de los ingresos por explotación de áreas de servicios como actividad de la construcción (art. 6º), cita la Resolución N° 12/2002 (CA), ratificada por la Resolución N° 26/2002(CP), recaída en el Expte. COVISUR SA. c/Provincia de Buenos Aires, donde se ha interpretado que los ingresos por publicidad, en el supuesto que integren la base imponible del impuesto, deben distribuirse conforme al artículo 6º, aplicando el mismo tratamiento que los ingresos por peaje.

- asimismo, cita el caso planteado por la firma SANEAMIENTO y URBANIZACIÓN S.A., que derivó en la Resolución N° 14/2000 (CA) de fecha 26/9/2000, donde se discutía la posición de la firma que consideró que la totalidad de sus ingresos originados en el tratamiento y disposición de residuos debía atribuirse a las jurisdicciones donde desarrolla su actividad conforme a las disposiciones del artículo 6º, por considerarlos propios de la actividad de construcción, mientras que el fisco provincial sostenía que se trataba de un servicio, que deberían seguir la suerte de la actividad principal y

distribuirse por el artículo 2º. Lo resuelto mediante la Resolución antes citada, confirmada por la Comisión Plenaria por Resolución N° 5/2001, fue que la actividad desarrollada por la empresa debe encuadrarse en las previsiones -en su totalidad- del artículo 6º del Convenio Multilateral.

- otro de los antecedentes es la Resolución N° 7/2001 (CA) por la cual se definió el tratamiento que corresponde otorgarle a una compensación indemnizatoria para que el usuario pudiera abonar menor tarifa por peaje, los cuales deben atribuirse a la jurisdicción donde se desarrolla la actividad. En este caso, se concluyó que los ingresos asociados o relacionados con el contrato de concesión de obra pública deben considerarse ingresos obtenidos por la actividad de construcción, y distribuirse entre las jurisdicciones donde se ejecutan tareas de administración y la obra propiamente dicha (en caso de ser diferentes) conforme al criterio del artículo 6º del Convenio Multilateral.

- como síntesis se expresa que como retribución de las obligaciones asumidas según el Contrato la concesionaria obtiene dos fuentes de ingresos: a) Peaje, como contraprestación, en dinero, que percibirá de cada usuario que utilice las calzadas sujetas al peaje, b) Explotación, por sí o por terceros, de las áreas de servicios y otras locaciones y/o servicios que generan ingresos a lo largo del acceso norte y de la avenida General Paz.

- como consecuencia de que ambos ingresos se encuentran ligados al contrato marco, los ingresos obtenidos corresponden a una sola fuente: la realización de las obras de construcción, remodelación, mejoras y ampliación del Acceso Norte y de la Avenida General Paz, como así también su mantenimiento, reparación y conservación.

- en función a las consideraciones vertidas se desprende como unívoca conclusión que los ingresos obtenidos por la explotación realizada por sí o por terceros de las áreas de servicios, constituye una directa contraprestación de las obras de construcción objeto de la concesión, resultando inescindibles de las propias constituidas por los peajes recaudados.

- acompaña los elementos que se detallan en la presentación y solicita que, de corresponder ajustar la atribución de las bases impositivas, se apliquen las disposiciones del Protocolo Adicional y se notifique de las actuaciones a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Igualmente hace expresa reserva del caso federal, pidiendo que la Comisión Arbitral se pronuncie, dejando sin efecto la pretensión de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires.

Que la Provincia de Buenos Aires, expresa que:

- en la determinación objeto de la apelación la Provincia ha mantenido el criterio establecido en la Resolución N° 24/2002 G.A. AUTOMÓVILES S.A., así como en la Resolución N° 2/03 SUPERCEMENTO S.A., en la cual se estableció que por los ingresos que no pueden ser considerados como integrantes ni complementarios de la actividad de “construcción”, tales como alquiler de equipos, servicio de asesoramiento, etc., no resulta correcto que puedan tener el tratamiento que prevé el Convenio Multilateral para las actividades de la construcción sino el aplicable por las disposiciones del

artículo 2º del mismo. La citada Resolución fue ratificada por la Comisión Plenaria mediante la Resolución N° 15/2003.

Los fundamentos de su posición se basan en las siguientes consideraciones:

- se aceptó el criterio de distribución que en forma pacífica ha establecido la Comisión Arbitral desde el precedente G.A. AUTOMOTORES Y SUPERCEMENTOS S.A.

- surge palmariamente de la propia letra del Contrato Marco (Cláusula 7º) que “es una facultad de la concesionaria explotar por sí o por terceros, las áreas de servicio”.

- si bien es de carácter facultativo y trae aparejada una alternativa de incrementar la rentabilidad de la empresa, en modo alguno ello resultará decisivo al momento de decidir su participación en la Licitación Pública que se trata.

- es necesario recordar que representa un “derecho otorgado por el concedente”, el cual queda sujeto a la decisión empresarial del concesionario de ejercerlo o no.

- tal derecho en modo alguno puede vincularse a la inversión efectuada, la que debió haberse contemplado en la tarifa de peaje cuyo derecho a cobro fue otorgado al concesionario.

- el hecho de que la causa de los ingresos sea el mismo contrato de Concesión de Obra Pública, no implica que los ingresos generados por el mismo deban ser considerados bajo el mismo régimen de distribución de ingresos.

- 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, es decir, como retribución por la actividad desarrollada (explotación comercial, servicios al usuario, etc.), correspondiendo tributar las mismas según el régimen general del artículo 2º del Convenio Multilateral.

- no sólo se trata de la explotación de las áreas de servicios sino también se detectó ingresos originados en reparación de equipos alquilados a terceros, alquiler de ductos de fibra óptica, asociación estratégica y comercial, etc., entre otros.

- los ingresos provenientes del peaje constituyen la contraprestación por la ejecución de las obras de construcción, remodelación, mejoras, reparación y ampliación, conservación y mantenimiento y respecto a tales ingresos, al tratarse de “actividades de la construcción”, les corresponde la aplicación del régimen especial del artículo 6º del Convenio Multilateral.

- no resulta de aplicación el precedente SERVICIOS VIALES S.A. (Res. N° 7/2001 C.A.) por cuanto allí se analizó a que jurisdicción debían atribuirse los ingresos derivados de las indemnizaciones compensatorias abonadas por el Estado concedente, no discutiéndose si correspondía la aplicación del régimen general o especial. No resultan equiparables los ingresos generados por las actividades complementarias con las indemnizaciones reconocidas por el Estado para que el usuario abone una tarifa de peaje inferior.

- tampoco resulta de aplicación el precedente dictado en el expediente SANEAMIENTO Y URBANIZACIÓN S.A. (Res. CA N° 14/2001), por cuanto allí se resolvió que la obra proyectada para una solución integral al problema de la disposición final de los residuos sólidos no es un simple movimiento de tierras sino que incluye la realización de obras edilicias y su mantenimiento, siendo todas las actividades desarrolladas propias de una empresa de construcción.

- mal puede afirmar el contribuyente que ha utilizado para distribuir sus ingresos, el antecedente emanado de los organismos del Convenio Multilateral in re “COVISUR”, cuando dicha resolución fue dictada el año 2002, en tanto que el ajuste a la firma abarca los períodos fiscales 1994 - 1998.

- respecto a la aplicación del Protocolo Adicional, la Comisión deberá evaluar la precedencia de los requisitos exigidos por la normativa vigente, sin perjuicio de lo cual se advierte que el contribuyente ha incurrido en omisión de base imponible conforme se desprende de la resolución determinativa atacada.

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 servicio 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 paliación 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 en oportunidad de una presentación efectuada por la empresa VIRGEN DE ITATI C.O.V.S. A., que fuera adjudicataria de una Concesión de Obra Pública, se dictó por parte de la Comisión Arbitral, la Resolución N° 2/92, la que estableció que el caso planteado por la firma recurrente debe encuadrarse en el artículo 6° del Convenio Multilateral, con las particularidades que se expresan en los considerandos.

Que entre ellos, se consideró que “...siendo la firma una empresa concesionaria de obras viales, y consistiendo su actividad en atender las mejoras, remodelación, conservación, mantenimiento,

explotación y administración de un corredor caminero, esta Comisión considera que debe encuadrarse en el régimen especial del artículo 6º destinado a las actividades de la construcción”.

Que la forma de distribución de los ingresos de la firma prevista en la citada Resolución consistía en atribuir el 10% de ellos a la jurisdicción donde se encontraba su sede administrativa, y el 90% restante entre las jurisdicciones en que se han de ejecutar las obras comprometidas, ello con arreglo a las disposiciones del artículo 2º, complementando así en lo estrictamente necesario al régimen especial aplicable, es decir el 50% será asignado en proporción a donde efectivamente se realicen los gastos y/o inversiones de las obras y el otro 50% se atribuirá en función al lugar en el que se perciban efectivamente los ingresos por sistema de peaje, esto es donde estén situadas las cabinas colectoras.

Que desde el dictado de la citada Resolución 2/92 (21/04/1992) hasta la fecha, el criterio expuesto en la misma ha sido aplicado, en forma pacífica y en general, por los fiscos y contribuyentes, habiendo intervenido la Comisión Arbitral y/o Plenaria, en los casos puestos a su consideración, aplicando el mismo criterio plasmado en dicha Resolución.

Que al respecto, es importante destacar lo expuesto en la Resolución N° 17/2002 dictada por la Comisión Plenaria, que en uno de sus considerandos expresa que el “...criterio aplicable de Virgen de Itatí, es un precedente aplicable desde hace 10 años a los casos de similar naturaleza y como tal marca un criterio orientador y que demuestra una clara aplicación del principio de seguridad jurídica”.

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 6º y 2º 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 2º 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 2º del Convenio Multilateral.

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 al tratamiento de los ingresos por "peaje", mientras que para el resto solamente es aclaratorio toda vez que no se ha producido ningún cambio en el criterio de aplicación para la distribución de los mismos.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

## LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

### RESUELVE:

ARTICULO 1º).- No hacer lugar al recurso interpuesto por la firma AUTOPISTAS DEL SOL SA contra la Resolución N° 1020/03 dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires en el Expte. N° 438/2004, por las razones expuestas en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º).- Establecer que corresponde aplicar el artículo 2º del Convenio Multilateral para la atribución de los ingresos provenientes de la explotación de las áreas de servicios por parte de la firma, considerando para la determinación de los coeficientes de ingresos, los obtenidos en cada jurisdicción.

ARTICULO 3º).- Notificar a la partes interesadas y comuníquese a las demás jurisdicciones adheridas.

**LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO**

**DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE**