

**RESOLUCION N° 15/2005 (C.A.)**

Visto el Expediente C.M. N° 369/2003 por el cual la firma AUTOPISTAS DEL SOL S.A. interpone acción contra la Resolución N° 7030/02 dictada por la Dirección General de Rentas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y

**CONSIDERANDO:**

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

Que el Fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires determinó la situación de la firma frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos fiscales 1996 a 1998.

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 desestimó la posición sostenida por la firma, considerando que los ingresos que obtiene la contribuyente de los contratistas por la explotación de las áreas de servicio son perfectamente escindibles de los ingresos que recibe por el uso de la red vial, de manera que no está en presencia de un proceso único económicamente inseparable. En razón de ello, ha tratado a los mentados ingresos como de naturaleza exclusivamente local.

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

- la pretensión del Fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de separar los ingresos derivados de un único contrato de Concesión de Obra Pública no tiene en cuenta que los mismos reconocen un único origen y un único fin que es el retribuir la obra realizada.

- el Fisco entiende que los ingresos por contratos de explotación de áreas de servicio resultan una actividad autónoma y por lo tanto sujeta al régimen de contribuyente local, sin tener en cuenta que en el hipotético caso en que se interpretara que dichos ingresos no son derivados de la construcción de la obra, tales ingresos deberían ser atribuidos entre las jurisdicciones involucradas según el régimen general previsto en el artículo 2° del Convenio Multilateral. Destaca que la firma suscribió contratos similares por áreas de servicio localizados en la Provincia de Buenos Aires, y que el Fisco 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.

- el Fisco con dicha interpretación, desconoce los antecedentes jurisprudenciales y doctrinarios que sustentan la aplicación del criterio convenio-sujeto en contraposición al criterio de convenio-actividad, e intenta obviar la íntima relación de dichos ingresos con los provenientes de los contratos de explotación de áreas de servicios ubicadas en la Provincia de Buenos Aires.

- pone de relieve en apoyo de su interpretación, que 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.

- respecto a los ingresos, están previstos en la cláusula séptima del contrato, la cual expresa que por todas las obligaciones establecidas en el 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 ESSO SAPA y Shell Cia. Argentina de Petróleo SA.

- 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 encuadrar su actividad frente a las normas del Convenio Multilateral, aplicó para la determinación de su obligación fiscal sus disposiciones por considerar que sus ingresos fueron como consecuencia de un proceso único económicamente inseparable y la actividad se realiza en ambas jurisdicciones (Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Provincia de Buenos Aires), existiendo antecedentes tales como la Resolución N° 2/85 (CP), N° 6/98 (CA) y N° 1/99 (CP), en la que se resuelve la procedencia del criterio de aplicación del convenio sujeto.

- pone de relieve que 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 ha interpretado que los ingresos por publicidad, en el supuesto que integren la base imponible del impuesto, deben distribuirse conforme

al artículo 6°.

- 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 6° del Convenio Multilateral.

- de la caracterización del Contrato de Concesión de Obra Pública 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 la constituida por los peajes recaudados.

- aún en el hipotético caso de que no fueran considerados (los ingresos derivados de los contratos de explotación de las áreas de servicio) inescindibles de la actividad de la construcción, resultarían alcanzados por las disposiciones del artículo 2° del Convenio Multilateral, por derivarse de un proceso único económicamente inseparable, ya que existen áreas de servicio tanto en la Provincia de Buenos Aires como en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y su administración, común a ambas, está ubicada en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

Que como respuesta al traslado efectuado, la jurisdicción pone de manifiesto que:

- la atribución de las recaudaciones provenientes del peaje no ha sido materia controvertida en el recurso planteado, razón por la cual no resulta ser una cuestión litigiosa que deba ser tratada en la presente actuación.

- en consecuencia, resta analizar sólo aquellos ingresos provenientes de la explotación de las áreas de servicio, por los cuales la recurrente suscribió convenios con las empresas ESSO SAPA y Shell Compañía Argentina de Petróleo, percibiendo por ellas una contraprestación dineraria por dichas locaciones, estando ambas situadas en jurisdicción territorial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

- en varios casos concretos oportunamente recurridos ante la Comisión Arbitral, se ha evaluado el encuadre de la actividad llevada a cabo por las empresas concesionarias de peaje vial, habiéndose establecido que en esas situaciones, correspondía aplicar el régimen especial del artículo 6° del Convenio Multilateral.

- dentro de ese régimen especial, no caben dudas que el 10% de los ingresos atribuibles a la jurisdicción en la cual se encuentra la sede y administración, corresponden a la Ciudad de Buenos Aires, y en lo atinente al 90% restante, entiende que se debe establecer el mecanismo que fuere más equitativo y que permita asignar a cada fisco el monto de ingresos que integran la materia imponible que le corresponde.

- aquellos ingresos originados en la locación de áreas destinadas a la prestación de servicios difieren de los obtenidos por el cobro de peajes, no sólo por ser de naturaleza distinta sino por provenir de actividades nítidamente diferenciadas.

- sin dejar de aplicar la distribución que establece el artículo 6º, entiende que para cada una de las actividades comprendidas debe aplicarse un criterio de distribución diferenciado, con un tratamiento similar al predominante en los casos concretos encuadrados en el régimen general establecido en el artículo 2º.

- en esas circunstancias y sólo para este caso específico, deviene la conjunción de ingresos atribuibles a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires siempre dentro del marco del artículo 6º, a la que debe atribuirse el 10% por encontrarse en ella la sede social y administrativa, y el 90% correspondiente a los ingresos por alquileres originados exclusivamente en la explotación de áreas de servicio situadas en su jurisdicción.

- se han aplicado criterios similares en otros casos controvertidos planteados ante la Comisión Arbitral, en los cuales se han atribuido específicamente determinados ingresos a una jurisdicción u otra; así es como en casos comprendidos en regímenes especiales, se ha querido garantizar un porcentual fijo para el lugar de la sede, oficina o administración, y el resto para el lugar en el que se lleva a cabo la actividad, se efectúa la obra, se presta el servicio o se encuentra localizada la locación.

Que la cuestión a dilucidar por esta Comisión Arbitral, 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 a cargo de 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 paliación descripta en el anteproyecto técnico definitivo, otorgando el Estado Nacional, como contraprestación el derecho a percibir las tarifas, exclusivamente de los usuarios, 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 en oportunidad de una presentación efectuada por la empresa Virgen de Itatí C.O.V.S.A., que fuera adjudataria 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 6º 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 con arreglo a las disposiciones del artículo 2º, complementando así, en lo estrictamente necesario, al régimen especial aplicable, con lo cual 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 -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 conforme al mismo.

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 todo lo relacionado con esta 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 septiembre 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 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 de 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 aquéllos 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 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 S.A. contra la Resolución N° 7030/2003 dictada por la Dirección General de Rentas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el Expte. N° 369/2002, 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 servicio 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**