SAN SALVADOR DE JUJUY, 12 de junio de 2025.

RESOLUCIÓN CP N.° 10/2025

VISTO:

El Expte. CM N° 1757/2023 “Ghella SPA, SACDE SA Consorcio G&S-UT c/ provincia de Buenos Aires”, en el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la Resolución CA N° 21/2024; y,

CONSIDERANDO:

Que el recurso de apelación interpuesto por la firma se ha presentado conforme a las exigencias formales previstas en las normas legales y reglamentarias, motivo por el cual corresponde su tratamiento (art. 25 del Convenio Multilateral).

Que la apelante, en su recurso, señala, como primer agravio, que la Resolución CA N° 21/2024 se aparta de las previsiones del artículo 6° del Convenio Multilateral: del texto de dicho artículo se advierte que la distribución del 90% de los ingresos debe realizarse entre la jurisdicción o jurisdicciones en las cuales se realice la respectiva obra, en un todo conforme la posición adoptada por la Ghella SPA; así, no pueden invocarse los principios de realidad económica y de verdad material previstos en los artículos 27 y 30 del Convenio Multilateral a fin de “…*asignar el ingreso al lugar en que efectivamente se ha realizado la obra o parte de la misma*…” porque ello equivale, en el presente caso, a reescribir la norma y/o descontextualizar lo que el legislador dijo.

Cita en apoyo de su posición resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral y concluye sobre este punto, que la única interpretación posible del régimen especial previsto en el artículo 6° del Convenio Multilateral es que la atribución del 90% de los ingresos conforme a ese régimen ha de ser distribuido entre las provincias en que se han de ejecutar las obras comprometidas. Al respecto, dice que la propia autoridad fiscal reconoció que “…*los ingresos del contribuyente surgen de una única obra, cuya concesión fue obtenida en 2008, dicha obra se refiere al Soterramiento del ferrocarril Sarmiento desde Caballito (CABA) hasta Moreno (Bs. As.)*…”; es decir, sin perjuicio de su distribución en diferentes etapas por cuestiones meramente operativas, la obra involucrada que da fundamento y razón de ser a la constitución del Consorcio es una única obra que se desarrolla en dos jurisdicciones locales (Ciudad de Buenos Aires y provincia de Buenos Aires).

Asimismo, puntualiza que de conformidad con los lineamientos del precedente “Virgen de Itatí COVSA” (Resolución CA N° 2/1992), la Comisión Arbitral ha puesto claridad en cuanto a que la atribución del 90% de los ingresos conforme a ese régimen ha de ser distribuido entre las provincias en que se han de ejecutar las obras comprometidas, mas no establece como requerimiento que la distribución de los ingresos deba quedar supeditada a la jurisdicción en que efectivamente se realicen las obras; el artículo 6° del Convenio Multilateral no ha realizado ese distingo, por lo que, de acuerdo con el principio de legalidad en materia tributaria que rige toda relación jurídico-tributaria y que no puede ser desplazado so pretexto de la aplicación de los principios de realidad económica y verdad material, se solicita que revoque la resolución apelada.

Que, como segundo agravio, señala que la Resolución General Interpretativa Nº 105/2004 resulta de carácter obligatorio y el consorcio actuó en consonancia con la normativa aplicable. Refiere que dicha norma establece un régimen especial por el cual, para

la determinación del coeficiente de ingresos, deberán atribuirse ese 90% del total de ingresos en función de los kilómetros de corredor vial habilitado en cada jurisdicción y, para la determinación del coeficiente de gastos, se tendrán que tomar los propios de la actividad efectivamente incurridos en cada jurisdicción, excluyendo los gastos de administración e incluyendo las amortizaciones de las inversiones realizadas imputables a cada jurisdicción.

Al respecto, se observa que la distribución de los ingresos correspondientes al Contrato fue efectuada asignando de manera exclusiva a cada jurisdicción los ingresos correspondientes al desarrollo de obras a realizar íntegramente en cada una de ellas y de manera proporcional en función de la longitud de la obra en cada jurisdicción los ingresos comunes al proyecto; es decir, la distribución de ingresos se realizó utilizando como parámetro el porcentaje de la actividad a desarrollarse íntegramente en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en la provincia de Buenos Aires para llevar adelante el cumplimiento del Contrato.

Que, finalmente, arguye falta de valoración de los hechos, el derecho aplicable y de la prueba producida. Dice que la Resolución CA N° 21/2024 omite toda valoración del Informe Pericial Contable producido en las actuaciones administrativas y expedirse sobre el ofrecimiento de la prueba pericial contable, la cual hubiera permitido reconfirmar el Informe Pericial Contable y/o aportar información sobre aquellos puntos relevantes al caso concreto planteado.

Menciona que a través del Informe Pericial Contable producido se verifica la correcta distribución de ingresos realizada por el Consorcio utilizando como parámetro el porcentaje de la actividad a desarrollarse íntegramente en la Ciudad de Buenos Aires y en la provincia de Buenos Aires para llevar adelante el cumplimiento del Contrato; resulta irrazonable y contrario a derecho mantener el criterio de ARBA, apartándose de los términos del Contrato y asignando la totalidad del 90% de los ingresos a la provincia de Buenos Aires con el argumento de que las obras tuvieron comienzo en la localidad de Haedo y durante el período fiscal 2016 las obras se realizaron únicamente en la provincia de Buenos Aires (lo cual dice que no fue así).

Que acompaña documental y ofrece pericial contable. Hace reserva del caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Buenos Aires señala que no se encuentra en discusión que en el caso resulta de aplicación el régimen especial del artículo 6° del Convenio Multilateral, centrándose la cuestión a resolver en discernir la asignación del 90% de los ingresos correspondientes al período ajustado por la jurisdicción, es decir, de enero a diciembre del año 2016; el debate se dirige entonces a desentrañar si resultó válido el criterio de atribución de los mismos utilizado por la empresa, a saber, la aplicación de la Resolución General N° 105/2004 de corredores viales que derivara en la asignación a Ciudad Autónoma de Buenos Aires y a provincia de Buenos Aires de esos ingresos, por ser en dichas jurisdicciones en donde se previó la ejecución de la obra completa; o si la distribución debió realizarse, como entendió el fisco (y fue ratificado por la Comisión Arbitral), en sintonía con el criterio vigente –para este tipo de actividad– en los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, considerando para su asignación el lugar donde se ejecutaron las obras en el período fiscalizado.

Que toda vez que la firma manifiesta que a través de la invocación de los artículos 27 y 30 del Convenio Multilateral, en la Resolución CA N° 21/2024 no se concreta la aplicación del régimen especial (del artículo 6°) sino que, en rigor, se lo reescribe y se lo descontextualiza, por no distribuirse el 90% de los ingresos entre las jurisdicciones en las

cuales se realiza toda la obra, recuerda que el principio de realidad económica y la verdad material, comparten la finalidad de lograr que las soluciones aplicadas a las situaciones planteadas sean jurídicas, legales y justas y tienden, entonces, a asegurar la cabal aplicación de las prescripciones legales y no a modificarlas.

En este sentido, indica que el artículo 6° del Convenio Multilateral"(*…la distribución del 90% de los ingresos debe realizarse a la jurisdicción donde se realicen las obras"*) cuando se refiere obras, son las obras puntuales, concretas y efectivamente realizadas en el período que involucra el caso, en éste, las desarrolladas en el año 2016; no se trata entonces de posibles obras, ni de obras completas terminadas, sino concretamente de la materialidad de la actividad desarrollada en el lapso de tiempo que se trate, es decir, de las obras que se ejecutaron en el período del ajuste.

No cabe duda, agrega, que la firma pudo acceder, con grado de certeza, a la magnitud de la base imponible atribuida a cada jurisdicción porque el mecanismo de los regímenes especiales hace que cada ingreso tenga de manera instantánea una atribución que deriva directamente del texto normativo, sin depender –como en el caso del régimen general– de un coeficiente; no debía recurrir a la aplicación de resoluciones generales interpretativas de manera extensiva y forzada.

A mayor abundamiento, indica que como en los regímenes especiales del Convenio Multilateral, la atribución jurisdiccional se efectúa asignando los ingresos operación por operación, la fiscalización analizó operación por operación del período 2016, a fin de determinar la atribución del 90%, establecido en el art. 6° del Convenio Multilateral, respecto de cada una.

Puntualiza que el propio contribuyente no niega que la porción de obra en el período ajustado ha sido íntegramente desarrollada en la provincia de Buenos Aires y tampoco existe incertidumbre respecto a que la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires asignó los ingresos al lugar donde efectivamente se realizó la obra.

Que con relación al antecedente citado por la firma –el cual entiende que convalida el criterio por ella utilizado–, esto es, la Resolución CA N° 2/1992, "Virgen de Itatí COVSA", señalar que el mismo no tiene relación alguna con la temática que se trata en las presentes, toda vez que se encuentra relacionado específicamente con una empresa concesionaria de obras viales a la cual se le había adjudicado la concesión por peaje de un corredor que atravesaba tres jurisdicciones; por ello, más allá de la insistencia de la firma en que corresponde aplicar la Resolución General CA N° 105/2004, destaca que dicha norma se dictó para dar solución a la situación concreta de corredores viales –aplicable al antecedente citado–, la cual no coincide con la actividad ni la obra realizada por la contribuyente en el período de ajuste.

Remarca que si bien se está en presencia de un contrato único –el cual puede concluirse con la construcción de la totalidad de la obra o incluso parte de ella–, para su ejecución se establecieron diferentes etapas a realizarse en distintos tramos y períodos; siendo que a la fecha del período fiscalizado –enero a diciembre de 2016–, solo se habían ejecutado obras en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires; entonces, siendo claro el texto legal y existiendo elementos documentales suficientes para aplicarlo, no correspondía que la empresa, para realizar la atribución de ingresos, considere las previsiones normativas relativas a empresas concesionarias de peajes pretendiendo forzar la letra de la Resolución General CA N° 105/2004.

Que respecto al planteo vinculado con la falta de valoración de los hechos y prueba, recuerda que sin perjuicio de que –como lo expresa la resolución impugnada– la cuestión es de puro derecho, en el marco de las facultades que le son propias, los jueces de mérito –en

este caso los jueces administrativos– tienen amplias facultades para elegir las pruebas que fueren esenciales y decisivas para la resolución de la causa (cita precedentes de la SCBA y de la CSJN).

Contrariamente a lo denunciado por la recurrente, indica que toda la prueba aportada en esta instancia, como también la arrimada a lo largo del procedimiento fiscalizador, fue objeto de valoración; resolviendo, así, la Comisión Arbitral, que: "*… en el presente caso concreto, la cuestión, tal como ha quedado planteada, es de puro derecho…"*; además de que la consideró inconducente a los fines pretendidos, en tanto que no agregaba nuevos elementos de juicio.

Insiste en señalar que al decisorio Arbitral se arribó luego de haberse evaluado en su integridad la presentación efectuada por la empresa, junto a la contestación del traslado formulada por la representación de la provincia de Buenos Aires, en correlato con las pruebas oportunamente recabadas por la ARBA y presentadas ante la Comisión Arbitral; en suma, son dogmáticos y falaces los argumentos con los cuales la firma pretende que se revoque la resolución atacada, resultando incluso, del texto de la misma, que la prueba documental –y toda la obrante en las actuaciones– fue considerada, valorada y descartada por inconducente por la propia Comisión Arbitral.

Que esta Comisión Plenaria observa que los planteos de la apelante son los siguientes: la Resolución CA N° 21/2024 se aparta de las previsiones del artículo 6º del Convenio Multilateral; la Resolución General Nº 105/2004 tiene carácter obligatoria, el consorcio actuó en consonancia con la normativa aplicable; y, la falta de valoración de los hechos, del derecho aplicable y de la prueba producida; arbitrariedad.

Que si bien los agravios están expresados en ese orden, corresponde tratar en primer lugar el último de ellos, dado que, en caso de haberse verificado arbitrariedad por parte de la Comisión Arbitral, correspondería que las actuaciones vuelvan a dicha instancia para que dicte un nuevo acto ajustado a derecho.

En primer lugar, cabe señalar que las causas consideradas en la resolución de la Comisión Arbitral existen y están debidamente expuestas en la misma. En cuanto a los hechos, tanto el contribuyente como el fisco están de acuerdo en que las obras ejecutadas en 2016 se realizaron únicamente en la provincia de Buenos Aires. Respecto del derecho, ambas partes coinciden en que resulta aplicable el régimen especial del artículo 6º del Convenio Multilateral. Es decir, tanto los aspectos fácticos como jurídicos han merecido especial consideración por parte de la Comisión Arbitral.

Asimismo, cabe resaltar que la motivación de las resoluciones dictadas por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral constituye un elemento esencial para su validez, ya que permite a las jurisdicciones y a los contribuyentes comprender cabalmente cuáles han sido las causas y los motivos por los cuales se resolvió un caso concreto; en otras palabras, se trata de las circunstancias fácticas y jurídicas que llevaron a decidir la cuestión en la forma en que se ha resuelto, y en el caso concreto puede observarse que la Resolución CA N° 21/2024 posee una motivación adecuada y suficiente, encontrándose acreditados en las actuaciones los acontecimientos, circunstancias o antecedentes que han tenido lugar en el mundo de los hechos; se explicitan los fundamentos jurídicos de la resolución y la apelante puede compartir o no dichos motivos, pero es claro que la resolución se encuentra adecuadamente motivada y fundada en causas acreditadas en el expediente.

De igual forma, cabe observar que la Comisión Arbitral no está obligada a ponderar la totalidad de los planteos de las partes ni todos los elementos arrimados.

Finalmente, en relación con la prueba pericial, cabe destacar que esta no aporta nada al caso concreto; el perito describe lo que hizo el contribuyente, pero no le corresponde

interpretar la ley, ya que no es su función; la labor del perito es verificar y aclarar circunstancias de hecho; interpretar la ley no es tarea del perito.

En función de lo expuesto, en el caso concreto no ha existido arbitrariedad por parte de la Comisión Arbitral.

Que el segundo aspecto que causa agravio al apelante es si resulta aplicable en el caso la Resolución General N° 105/2004.

Al respecto, cabe destacar que la apelante ha sido adjudicataria de la obra *"Soterramiento del Corredor Ferroviario Caballito-Moreno, de la Línea Sarmiento, conformado por la Etapa 1: Caballito-Liniers (Ciudadela); la Etapa 2: Liniers (Ciudadela)-Castelar y la Etapa 3: Castelar-Moreno" (en adelante, la "Obra Soterramiento") (conf. artículo 1)"*; no es concesionaria de un corredor vial, lo que descarta de plano la aplicación de la citada norma.

El artículo 2º de la referida norma se refiere a *"Los ingresos derivados del cobro de tarifas de peaje al igual que los subsidios que perciban en compensación por diferencia de tarifa"*; en el caso particular, la retribución de la obra no se realiza mediante el sistema de peajes, sino que la Cláusula Vigésimo Tercera: Forma de Pago del pliego establece que el pago se efectúa mediante un sistema de certificaciones, lo que también excluye la aplicación de la norma invocada por el apelante.

En este caso, no se cumplen ninguna de las condiciones establecidas en dicha resolución general interpretativa para su aplicación; dicha norma tiene un alcance particular y no puede aplicarse por analogía a otros casos sin vulnerar el principio de legalidad; por lo tanto, no existe posibilidad alguna de que el contribuyente haya podido interpretar que esta norma era aplicable a su situación.

Que, finalmente, en cuanto a los agravios vertidos en relación a que la resolución apelada se apartaría de las previsiones del artículo 6º del Convenio Multilateral, cabe señalar que se trata de meras alegaciones y discrepancias que ni siquiera constituyen un agravio concreto.

La resolución apelada indica que el artículo 6° del CM establece que en los casos de actividades de la construcción, se atribuirá el noventa por ciento (90%) de los ingresos a la jurisdicción en que se realicen las obras. Y luego indica: "*De conformidad con los principios de realidad económica y de la verdad material que surgen de los artículos 27 y 30 del Convenio Multilateral, el principio debe ser, en todos los casos, asignar el ingreso al lugar en que efectivamente se ha realizado la obra o parte de la misma, y sólo corresponderá acudir al uso de parámetros cuando existan conceptos o partes de obra que, por sus características, no puedan establecerse como ejecutadas en un único lugar, o cuando, por la forma en que ha sido ejecutada la obra, no pueda o resulte muy difícil establecer el lugar de parte de su ejecución*"; de modo alguno lo expuesto agrega o incorpora nuevos requisitos al artículo 6º; la citada norma, al referirse a la jurisdicción en la que se realicen las obras, no hace una referencia virtual o circunstancial, sino que exige analizar cuál ha sido el lugar en el que efectivamente se realizó la obra, que en este caso ha sido la provincia de Buenos Aires.

Por otro lado, en cuanto al concepto de obra única, ello queda completamente desestimado por los mismos pliegos y la documentación contractual, que habla de tramos y etapas. Ha sido el propio organismo licitante el que ha explicitado que no se trata de una obra única; más aún, cada etapa tiene un valor particular.

Aún en el caso de que se entienda que se trata de una obra única, siempre que ello no impida identificar correctamente el lugar en que ha sido ejecutada la porción de obra que genera el ingreso, la atribución debe realizarse de acuerdo con el artículo 6º, no debiendo acudirse a ningún parámetro adicional.

Que, por lo expuesto, se confirma la resolución apelada. Consecuentemente, este decisorio genera efectos en cuanto a la asignación de ingresos expuestos en las declaraciones juradas de los períodos que abarca la determinación practicada por el fisco de la provincia de Buenos Aires.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Plenaria realizada el 13 de marzo de 2025.

Por ello,

LA COMISIÓN PLENARIA
CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/77
RESUELVE:

ARTÍCULO 1º.- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por Ghella SPA, SACDE SA, Consorcio G&S-UT contra la Resolución CA N° 21/2024, de acuerdo a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º.- Notificar a las partes interesadas, hacer saber a las demás jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.

Firmado digitalmente por
BIALE Fernando Mauricio

SECRETARIO **PRESIDENTE**