



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 14 de mayo de 2026

Vistos los autos: “Autopistas del Sol S.A. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos – D.G.I. s/ impugnación de deuda”.

Considerando:

1°) Que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) determinó a Autopistas del Sol S.A. (concesionaria del corredor vial denominado “Acceso Norte”), una deuda en concepto de contribuciones patronales destinadas al régimen de la seguridad social, correspondiente al período comprendido entre agosto de 2001 y mayo de 2006, por la suma de \$ 2.031.715,12, en concepto de capital, y \$ 1.098.573,32 por intereses.

En síntesis, la AFIP consideró que la actividad principal desarrollada por esa empresa encuadraba en el inciso a del artículo 2° del decreto 814/2001 -texto según las leyes 25.453 y 25.565-, que fijaba una alícuota del veintiuno por ciento (21%) para los empleadores cuya actividad principal fuera la locación y prestación de servicios, y no en el inciso b del mismo artículo, que establecía una del diecisiete por ciento (17%) para los restantes empleadores no incluidos en el inciso anterior.

2°) Que la Cámara Federal de la Seguridad Social confirmó la determinación de la AFIP. Para decidir de ese modo, tuvo en cuenta que la empresa se había vinculado con el Estado Nacional mediante un “contrato de Concesión de Obra Pública, gratuita por peaje” y que dicha forma contractual habilitaba al constructor a obtener la concesión del servicio una vez finalizada la obra, hasta cobrarse su costo, más una ganancia razonable.

Consideró que, dado que la obra pública estaba finalizada y solo restaba su explotación mediante el cobro del peaje, la actividad principal de la concesionaria ya no era la construcción sino la prestación de un servicio público,

y por ende correspondía ingresar la alícuota del artículo 2°, inciso a, del decreto 814/2001, previamente citado, en lugar del inciso b. Para ello, se basó en la cláusula 10.1 del contrato de concesión, que establece que “...*la Concesión constituye un servicio público, por lo cual la Concesionaria deberá mantener la continua operatividad del Acceso*”.

3°) Que, contra dicho pronunciamiento, Autopistas del Sol S.A. dedujo recurso extraordinario, cuya denegación originó la presentación directa CSS 13460/2010/1/RH1, y el presente recurso ordinario (fs. 781/782 vta.), concedido a fs. 831/831 vta. El memorial de agravios obra a fs. 844/856 y su contestación por el Fisco Nacional, a fs. 863/874 vta.

4°) Que el recurso ordinario de apelación resulta formalmente admisible, pues se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en la que la Nación es parte y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, excede el mínimo legal previsto por el artículo 24, inciso 6°, apartado a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte, vigente cuando fue notificado el fallo. Cabe aclarar que la decisión apelada fue notificada con anterioridad al dictado del pronunciamiento de esta Corte en el caso “Anadon, Tomás Salvador”, del 20 de agosto de 2015 (Fallos: [338:724](#)), por lo cual la doctrina establecida en ese precedente no resulta aplicable al caso en examen, según lo expuesto en el punto 3° de la parte dispositiva de ese fallo.

Ello determina la improcedencia formal del recurso extraordinario, habida cuenta de la mayor amplitud de la jurisdicción ordinaria del Tribunal, y por ende, corresponde desestimar el recurso de hecho CSS 13460/2010/1/RH1 (Fallos: [329:5148](#), entre muchos otros).



Corte Suprema de Justicia de la Nación

5°) Que la actora sostiene que la decisión de la cámara se aparta de la realidad económica del contrato y lesiona sus derechos de propiedad y defensa en juicio. Afirma que, de acuerdo con la ley de concesión de obra pública –ley 17.520, modificada por los artículos 57 y 58 de la ley 23.696– la actividad que desarrolla es la ejecución de una obra pública. Señala que mediante esas normas se autoriza al Poder Ejecutivo a otorgar concesiones para la construcción, conservación, administración, reparación, ampliación y explotación de obras públicas nuevas o existentes, mediante el cobro como compensación de tarifas o peajes. Destaca que en su estatuto social solo tiene como objeto la ejecución de una obra pública, y no la prestación de un servicio.

Entiende que no está previsto que el peaje retribuya la prestación de un servicio, como sostiene la sentencia de cámara, sino que configura el pago de la obra realizada. En ese sentido, explica que el cobro del peaje se encuentra vinculado con la inversión, habida cuenta de que, en el supuesto de que lo recaudado por ese concepto superara el capital aplicado a la construcción de la autopista, el excedente debe ser reinvertido en obras o ser participado con el Estado (artículo 3° de la ley 17.520).

Afirma que la empresa no ha recuperado todavía la inversión y que continúa ejecutando obras en diferentes sectores de la concesión. Refiere que el decreto 2637/92, que estableció las pautas fundamentales a las que debían ajustarse las concesiones de obra pública por pago de peaje para la red de accesos a la Ciudad de Buenos Aires, previó en su artículo 5°, inciso b, que “...[e]n los accesos o rutas existentes (tal el caso del Acceso Norte) las concesiones no serán a título oneroso y los peajes se limitarán exclusivamente a cubrir inversiones y gastos que demande la explotación...”.

Argumenta que los términos del contrato de concesión demuestran que el vínculo entre Autopistas del Sol y el Estado no contempla la prestación de un servicio público, sino que su objeto es la construcción, conservación, mantenimiento y explotación de una obra pública bajo el régimen de concesión por peaje, figura contractual significativamente diferente a la concesión de servicios públicos.

Agrega que la cláusula 10.1 del contrato debió haber sido interpretada por la cámara en el contexto del capítulo en el cual se encuentra inserta, que se refiere a la operación y explotación de la obra concesionada y fija pautas relacionadas con el trato que debe dispensarse al público usuario y con la fluidez y seguridad de la circulación vehicular, entre otras.

Puntualiza que la interpretación de la sentencia que califica su actividad como “prestación de servicios” resulta incongruente con el encuadramiento fiscal de la empresa ante el I.V.A. y el impuesto a las ganancias, los que tributa en carácter de empresa constructora; agrega que esta última calificación también fue admitida en otros impuestos provinciales, cuando se la incluyó en las previsiones del “Convenio para mejorar la competitividad y la generación de empleo” (ley 25.414 y decreto 1046/01), cuando fue inscrita en el Registro Nacional de la Industria de la Construcción y cuando se admitió el encuadramiento de sus trabajadores en la Convención Colectiva de Trabajo n° 76/75 de la UOCRA y el Convenio Colectivo de Trabajo n° 202/96 de la UECARA (Unión Empleados de la Construcción y Afines de la República Argentina).

6°) Que el decreto delegado 814/2001 dictado por el Poder Ejecutivo Nacional, estableció un régimen unificado de alícuotas para las contribuciones patronales a los subsistemas de la seguridad social.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

En su versión original, este decreto disponía en su artículo 2° una alícuota uniforme del 16%. Sin embargo, la ley 25.453, publicada en el Boletín Oficial el 30 de julio de 2001, estableció una alícuota diferencial del 20% para los empleadores cuya actividad principal fuera la locación y prestación de servicios, con ciertas excepciones irrelevantes para este caso (asociaciones sindicales, obras sociales, sistema nacional del seguro de salud y pequeña y mediana empresa).

Lo relevante de esa ley, fue que introdujo la distinción sobre la cual se sustenta este caso, entre los empleadores con actividad principal de locación y prestación de servicios, sujetos a la alícuota del 20% (decreto 814/2001, artículo 2°, inciso a, según texto ley 25.453) y los “restantes empleadores”, alcanzados por la alícuota del 16% (artículo 2° citado, inciso b). Estos porcentajes fueron luego incrementados en un 1% por la ley 25.565.

La mayor alícuota a la prestación de servicios respondió a que estos empleadores habían tenido mejor rentabilidad en el pasado y, por lo tanto, debían hacer una contribución mayor en el objetivo del Estado Nacional para intentar disminuir el déficit fiscal, cumplir con las obligaciones internacionales de la Nación y restablecer con urgencia el sistema financiero del país (Diario de Sesiones, Cámara de Diputados de la Nación, 20 de julio de 2001, página 3061 y Cámara de Senadores de la Nación, 29 y 30 de julio de 2001, página 3694).

7°) Que, en tales condiciones, la cuestión central a dirimir se circunscribe a determinar si -a la luz de las constancias del caso- la actividad principal de la concesionaria era la “*prestación de servicios*” en los términos del inciso a del artículo 2° del decreto 814/2001, lo que la obligaría al pago de la alícuota del veintiuno por ciento (21%); o, en cambio, si se dedicaba, como ella

sostiene, a la “*construcción*”, lo que permitiría encuadrarla dentro de los “*restantes empleadores*” del inciso b de ese artículo y sujetarla a la alícuota del diecisiete por ciento (17%).

8°) Que, para decidir esa cuestión, debe tenerse en cuenta que el contrato suscripto el 27 de septiembre de 1993 y aprobado por decreto 1167/1994 entre Autopistas del Sol y el Estado Nacional fue un contrato de concesión de obra pública gratuita por peaje, que tenía por objeto la construcción, mejora, reparación, conservación, ampliación, remodelación, mantenimiento, administración y explotación del Acceso Norte, bajo el régimen de las leyes 17.520 y 23.696 (cfr. fs. 192/255).

En este tipo de contratos la administración encomienda la construcción, mejora o mantenimiento de una obra pública, durante un lapso determinado y difiere el pago del precio al momento de la explotación, mediante el cobro de tarifas o peajes a terceros usuarios de esa obra.

La ley 17.520, en su redacción al momento de los hechos, autorizaba al Poder Ejecutivo a otorgar concesiones de obra pública de este tipo, y la modificación introducida por el artículo 58 de la ley 23.696 dispuso que “[l]a tarifa de peaje compensará la ejecución, modificación, ampliación, o los servicios de administración, reparación, conservación, o mantenimiento de la obra existente y la ejecución, explotación y mantenimiento de la obra nueva” (conf. artículo 1°, párrafo segundo, incorporado por la última norma citada).

9°) Que, como puede advertirse, este tipo de contrato tiene componentes propios de la construcción de la obra y de la prestación de



Corte Suprema de Justicia de la Nación

servicios vinculados a su explotación. Por ese motivo existen distintos elementos a los cuales las partes han recurrido para justificar lo que cada una de ellas considera la “realidad económica” del contrato.

Esta Corte, como principio general, no está llamada a resolver aspectos probatorios para dar la razón a ninguna de ellas sobre este tema, salvo que la sentencia de cámara pueda ser descalificada por la doctrina de la arbitrariedad. Sin embargo, dado que el Tribunal se encuentra conociendo en un recurso ordinario de apelación, se procede a valorar los alegatos de ambas partes sobre el punto:

a. En favor de la posición de Autopistas del Sol, que sostiene que su objeto principal es la “*construcción*”, puede señalarse que:

i) Se encuentra inscripta en la AFIP bajo el rubro “Construcción, reforma y reparación de obras de infraestructura para el transporte”, y el tratamiento en el I.V.A. y en el impuesto a las ganancias sería acorde a esa inscripción;

ii) Su personal fue incorporado en el convenio colectivo de la Unión Obrera de la Construcción de la República Argentina y posteriormente en el de la Unión Empleados de la Construcción y Afines de la República Argentina;

iii) La sociedad también se encuentra inscripta en el Instituto de Estadística y Registro de la Industria de la Construcción (fs. 49/50);

iv) Su Estatuto Social tiene por objeto exclusivo el cumplimiento del contrato de concesión de obra pública para la mejora, ampliación, remodelación, conservación, mantenimiento, explotación y administración del Acceso Norte de la Ciudad de Buenos Aires;

v) El peaje no retribuiría, desde el punto de vista teórico, la prestación de un servicio, sino que es el pago de la obra realizada y la ejecución de todo lo necesario para que estuviera disponible al uso público. Es decir, el cobro se encontraría vinculado con la inversión en la obra.

b. Por su parte, para sustentar la posición del Fisco, quien alega que la actividad principal de la concesionaria no es la construcción, sino la *prestación de servicios*, puede señalarse que:

i) El decreto 814/2001, en su artículo 1° buscó eliminar “*toda norma que contemple exenciones o reducciones de las alícuotas aplicables a las contribuciones patronales*”, por lo cual, el tratamiento diferencial previsto luego en la ley 25.453 debe ser interpretado en sentido estricto;

ii) Del decreto 1009/2001, la Resolución General AFIP 1095/2001 y la resolución 24/2001 del 15 de febrero de 2001 de la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa surgía que los empleadores que debían encuadrarse en el inciso a del artículo 2° del decreto 814/2001, eran aquellos que desarrollaran su actividad en el sector “servicios” o en el sector “comercio”, y tuvieran ventas anuales superiores a cuarenta y ocho millones de pesos y este sería el caso de la empresa actora;

iii) El contrato de concesión suscripto entre la empresa y el Estado Nacional, en su artículo 10.1, establecía que “[l]a *Concesión constituye un servicio público por lo cual la Concesionaria deberá mantener la continua operatividad del Acceso, salvo supuestos de caso fortuito o fuerza mayor. No podrá discriminarse de ninguna manera a los usuarios siempre que éstos cumplan con las normas vigentes*” (cfr. fs. 220).



Corte Suprema de Justicia de la Nación

10) Que así planteados los argumentos de ambas partes, cabe señalar que el Fisco asumió desde un inicio que el contrato de concesión aquí involucrado tenía una naturaleza compleja, o mixta, involucrando aspectos propios de la construcción de obra y de la prestación de servicios.

Según se desprende del informe de inspección y los dictámenes legales elaborados por los organismos técnicos, la AFIP analizó las ventas brutas de la empresa, y consideró que para dirimir la actividad principal *“para los casos de concesiones de obra pública deberá discriminarse el total de los ingresos percibidos por la concesionaria en concepto de peaje, y siempre que involucren tanto la retribución por las obras realizadas como la prestación del servicio al que está destinado dicha obra, la parte correspondiente a uno y otro”* (cfr. fs. 262). Sobre esa base, dedujo de los montos facturados en concepto de peajes las amortizaciones correspondientes a las obras ejecutadas, y concluyó que los ingresos netos por servicios eran *“ampliamente superiores”* a los cuarenta y ocho millones de pesos exigidos por la Resolución General AFIP 1095/2001 (fs. 262).

De esta manera, a juicio de la demandada la facturación de la concesionaria, deducidas las amortizaciones vinculadas a la conservación y mejora de una obra -cuyos costos, a su criterio, ya están saldados-, demostraría que la mayoría de los ingresos reales por peaje en el período en cuestión eran una contrapartida de la prestación de servicios y no de tareas de ampliación, mantenimiento y mejora del Acceso Norte (cfr. fs. 308/309; 572/573).

11) Que este argumento, en los términos en que fue planteado, fue prácticamente el único y principal fundamento que dio sustento a la breve decisión de la mayoría en la sentencia de la Cámara Federal de la Seguridad

Social (cfr. fs. 777 y vta.) y no ha merecido ni en el memorial de la apelación, ni a lo largo del proceso, ninguna respuesta por parte de la concesionaria.

En cambio, la apelante se limita a reiterar distintos aspectos teóricos y conceptuales sobre la naturaleza de la concesión de obra pública, el objeto social de la empresa, la concesión de servicios públicos y el encuadre fiscal frente a otros tributos, aspectos que ya fueron planteados a los jueces anteriores. Se pasa por alto así, que en este caso no se encuentra en discusión la naturaleza jurídica de la concesión de obra pública por peaje, la eventual publicación de la actividad, o la inscripción frente a otros registros (cuyas consecuencias no se aclaran) sino interpretar una realidad contractual singular para encuadrarla en los términos del decreto 814/2001 ya citado.

En esos términos, los agravios planteados no se enfocan en demostrar de forma concreta y precisa que los ingresos por peajes están destinados a remunerar la construcción, mantenimiento o mejora de una obra y no la prestación de un servicio. Por ese motivo, el recurso interpuesto no formula, como es imprescindible, una crítica concreta y razonada del fundamento central de la sentencia de la cámara (conf. artículo 280, párrafo tercero, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación; y CAF 15531/2009/CS1-CA2 “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA – AGIP DGR resol. 389/2009 y otro s/ proceso de conocimiento”, del 21 de junio de 2018).

12) Que, por tal motivo, corresponde desestimar el recurso ordinario de apelación, aclarando que lo aquí resuelto no supone asumir la suerte de otro tipo de contratos de concesión de obra pública similares, a la luz del decreto 814/2001 previamente citado, u otras normas análogas.



Autopistas del Sol S.A. c/
Administración Federal de Ingresos
Públicos – D.G.I. s/ impugnación de
deuda.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Por lo expuesto, se resuelve: Desestimar el recurso ordinario de apelación, con costas por su orden en todas las instancias, teniendo en cuenta la índole de la cuestión debatida (artículo 68, segundo párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). En atención a lo decidido, se desestima la queja CSS 13460/2010/1/RH1. Notifíquese, devuélvase el expediente principal y, oportunamente, archívese la presentación directa, a la que por Mesa de Entradas se agregará copia de esta sentencia.

Recurso ordinario de apelación interpuesto por **Autopistas del Sol S.A.**, representada por el **Dr. Oscar Diego Zabalaga**, con el patrocinio letrado del **Dr. Alberto Tarsitano**.

Traslado contestado por la **Administración Federal de Ingresos Públicos**, representada por la **Dra. Adriana Myriam Caccavo**, con el patrocinio letrado de la **Dra. Laura Cristina Consoli**.

Recurso de queja interpuesto por **Autopistas del Sol S.A.**, representada por el **Dr. Oscar Diego Zabalaga**, con el patrocinio letrado del **Dr. Alberto Tarsitano**.

Tribunal de origen: **Cámara Federal de la Seguridad Social, Sala II**.