

## **DICTAMEN D.A.T. 24/15**

**Buenos Aires, 22 de julio de 2015**

**Fuente: página web A.F.I.P.**

**Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Sumas recibidas del Estado por una empresa concesionaria para la realización de obra pública y subsidios en compensación del congelamiento de esas tarifas. Tratamiento tributario.**

Sumario:

I. Se concluyó que los fondos que la empresa del epígrafe recibió del Estado nacional, por intermedio de “BB S.A.”, para la realización de obras de transporte, representan la contraprestación por la realización de ellas, motivo por el cual no revisten el carácter de subsidio. En virtud de ello, tales obras se encuentran alcanzadas por el impuesto de marras de conformidad con el inc. a) del art. 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

II. Se entendió que los fondos que la compañía del asunto recibió del Estado nacional, por intermedio de “BB S.A.”, para la realización de obras de distribución, participan de la naturaleza jurídica del subsidio, únicamente en el quantum que compensa a la tarifa. En virtud de ello, se encuentran fuera del ámbito de imposición del impuesto al valor agregado.

III. Se opinó que los fondos que la rubrada podría recibir de la provincia de ..., en virtud del Acta Acuerdo de fecha 14/4/14, son montos compensatorios de la tarifa que también participan de la naturaleza jurídica del subsidio, resultándoles aplicable idéntico tratamiento al del apartado anterior.

IV. Se concluyó que en los casos de los subsidios precedentemente señalados no resulta de aplicación el prorrateo de créditos fiscales que estatuye el art. 13 de la ley del gravamen.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el apoderado de la firma del asunto en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta el tratamiento que corresponde otorgar en el impuesto al valor agregado a los subsidios que recibe en el marco del Programa de Convergencia de Tarifas Eléctricas y Reafirmación del Federalismo Eléctrico en la República Argentina –en adelante “PCT”– impulsado por el Gobierno nacional e implementado por los Gobiernos provinciales (en este caso la provincia de ...).

Además y en el caso de concluirse que se tratan de ingresos no alcanzados por el gravamen, solicita se le indique si corresponde la aplicación del mecanismo de prorrateo de créditos fiscales contemplado en el art. 13 de la ley del tributo.

Al respecto, informa que es concesionaria del servicio público de distribución y comercialización de energía eléctrica de la provincia de ..., conforme al marco regulatorio de la actividad constituido por las Leyes provinciales ... y ...

Señala que el Acuerdo marco entre la referida provincia y la Nación del 3/4/14, dentro del Programa mencionado en el primer párrafo, dispuso retrotraer y mantener sin modificaciones los cuadros tarifarios vigentes al 31/12/13, por un plazo de trescientos sesenta y cinco días a partir del 1/1/14.

Por su parte, indica que los convenios complementarios al Acuerdo precitado "... acuerdan a la provincia de ... y ésta a 'AA S.A.', por el año 2014, la suma de pesos ciento ochenta y cuatro millones (\$ 184.000.000), de los cuales aproximadamente pesos cuarenta y cuatro millones (\$ 44.000.000) corresponden a obras de distribución, que formarán parte del activo de 'AA S.A.', y aproximadamente pesos ciento cuarenta millones (\$ 140.000.000) a obras de transporte que no resultarán de su propiedad y se facturarán a la provincia, en un todo de acuerdo al Anexo I del convenio instrumental en el que consta la proyección del Plan de Inversiones 2014".

En relación con el tema consultado, expresa que "Las sumas a percibir por 'AA S.A.' del Gobierno provincial (por intermedio de 'BB S.A.') ... pueden clasificarse, desde un punto de vista conceptual, en las siguientes dos categorías:

- i. Sumas destinadas a la realización de obras relacionadas con el sistema de transporte por distribución troncal a ser facturadas a la provincia de ... (Ministerio de Infraestructura, Planificación y Servicios Públicos).
- ii. Fondos a recibir en calidad de subsidio destinado a compensar los recursos de los que se ve privada 'AA S.A.' como concesionaria provincial, como consecuencia del congelamiento de las tarifas dispuesto en el marco del PCT (que implica la suspensión de los efectos que surgen de las revisiones tarifarias previstas para el año en curso), fondos que, por otra parte, deberán ser aplicados a la ejecución del Plan de Inversiones previsto en el PCT, es decir las obras inherentes al cumplimiento de las obligaciones asumidas por 'AA S.A.' en el marco del contrato de concesión del servicio público de distribución de energía que le fuera oportunamente otorgada (extensión de redes, sustentabilidad del servicio en materia de calidad y control de pérdidas, mejora de la prestación del servicio), todo ello con la finalidad de evitar alteraciones en la ecuación económica financiera del contrato de concesión".

Con respecto a las sumas comprendidas en el apart. i precedente manifiesta que no se le presentan mayores problemas para su encuadre en el impuesto al valor agregado. En efecto, entiende que "... los importes destinados a la ejecución de obras de transporte ... constituyen la contraprestación por la realización de obras por cuenta y orden de terceros, que no forman parte del activo de 'AA S.A.' ni de sus obligaciones asumidas en el marco del contrato de concesión del servicio de distribución de energía eléctrica, y que serán facturadas a la provincia de ..., estando en consecuencia alcanzadas por el I.V.A.".

Por el contrario, es su opinión que los fondos mencionados en el apart. ii revisten la calidad de subsidios no solamente por así denominarlos la autoridad de aplicación provincial mediante la Res. .../14 de la Superintendencia de Servicios Públicos y Otras Concesiones, sino además, por cuanto su otorgamiento no conlleva una contraprestación por parte de "AA S.A." a favor del Estado

provincial. Por lo tanto, entiende que no se encuentran alcanzados por el impuesto al valor agregado, ni originan la aplicación del prorratio de créditos fiscales contemplado por el art. 13 de la ley del gravamen.

A fin de reforzar su tesis, señala que "... los acuerdos celebrados apuntan a sustituir el incremento de tarifas que los usuarios dejarán de soportar, y que el Gobierno provincial otorgante del subsidio o compensación no recibe a cambio del mismo ninguna contraprestación por parte de 'AA S.A.', cuestión que inclusive queda de manifiesto en forma explícita en las facturas de energía que recibe cada uno de los usuarios del servicio".

En relación con las inversiones en obras de distribución contempladas en el Programa de Convergencia Tarifaria, puntualiza que "... las mismas formarán parte de la estructura operativa habitual de la compañía, así como de su activo contable, y que igualmente deberían haberse ejecutado en el curso normal de la concesión, a través de los recursos que habría aportado la tarifa, cuya ausencia de ajuste produce, a su vez, la necesidad del otorgamiento del subsidio que nos ocupa, por lo que no podría considerarse como contraprestación a favor del otorgante del mismo".

En otro orden de cosas entiende que, en la medida que el subsidio ha sido otorgado por el Gobierno de la provincia de ..., la imposición del mismo con el impuesto al valor agregado constituiría una interferencia por parte del Gobierno nacional, situación que ha sido rechazada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación –causa Covimet S.A. de fecha 4/8/11–.

Concluye diciendo que "... los subsidios que percibirá 'AA S.A.' en el marco del PCT 2014, no están alcanzados por el I.V.A. toda vez que revisten la naturaleza de un subsidio que no implica contraprestación a favor del otorgante (provincia de ...) ya que las obras de las que trata el PCT constituyen obligaciones propias de la concesión y que debieron haberse afrontado por 'AA S.A.' con la tarifa cuyos efectos fueron suspendidos y sustituidos por el subsidio otorgado por el Gobierno provincial, por lo que de no brindarse tal carácter a los desembolsos mencionados implicaría una clara interferencia con la potestad provincial, inaceptable constitucionalmente ...".

En lo que respecta al cómputo de los créditos fiscales contenidos en las facturas emitidas por los contratistas, la rubrada entiende que "... tal cómputo resulta inobjetable, no solamente a tenor del criterio sentado por esa Dirección ... sino adicionalmente con sustento en la afectación y vinculación de los citados insumos con el desarrollo de la actividad de distribución, alcanzada por el impuesto, razones por las cuales no resulta de aplicación el procedimiento de 'prorratio' de créditos fiscales contemplado por el art. 13 de la ley del gravamen".

II. En primer término corresponde aclarar que mediante Nota Nº .../15 (SD.G. ...) de fecha 4/3/15 la Subdirección General ... comunicó al apoderado de la empresa del asunto la aceptación de la consulta presentada como vinculante.

Aclarado ello y a los efectos de comenzar el análisis de las cuestiones aquí debatidas, resulta oportuno primeramente reseñar la documentación que se encuentra agregada a los presentes actuados.

Con ese fin, puede observarse que con fecha 3/4/14, la provincia de ... suscribió con el Estado nacional, por intermedio del Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios, el

acuerdo marco que instrumenta el “Programa de Convergencia de Tarifas Eléctricas y Reafirmación del Federalismo Eléctrico en la República Argentina” –fs. 29 a 37, en adelante el “Acuerdo marco”–.

A través de dicho instrumento, la provincia de ... se comprometió con la Nación, entre otros aspectos, a retrotraer y a mantener sin modificaciones los cuadros tarifarios vigentes al 31/12/13, por un plazo de trescientos sesenta y cinco días a partir del 1/1/14 –cfr. inc. a) del primer componente–.

Además se dispuso que la provincia firmante, si cumplía con todos los puntos previstos en el acuerdo marco y sus distribuidoras no mantenían deudas o tenían un plan de pagos con “BB S.A.” – Compañía Administradora del Mercado Mayorista Eléctrico Sociedad Anónima–, solicitaría a la Secretaría de Energía de la Nación las obras tendientes a levantar puntos de saturación de abastecimiento a la distribución, u obras tendientes a disminuir pérdidas, las que serían financiadas por el Estado nacional con aportes parciales o totales a la obra en cuanto a su repago, según fuera la obra y sus beneficios –cfr. inc. b) del segundo componente–.

También con fecha 3/4/14, se celebró entre el citado Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios, representado por la Secretaría de Energía de la Nación, y la provincia de ... el “Convenio Instrumental para Obras de Distribución y Transporte Eléctrico en la provincia de ... en el Marco del Programa de Convergencia de las Tarifas Eléctricas” –fs. 42 a 66, en adelante el “Convenio Instrumental”–.

En el referido convenio se ratificó la plena vigencia de la totalidad de los compromisos establecidos en el acuerdo marco, con las adecuaciones del primero, y se reafirmó el compromiso de retrotraer a los precios del 31/12/13 las tarifas eléctricas, y de mantenerlas hasta el 31/12/14 –cfr. Cláusula primera–. Además, estableció un Plan de Inversiones –Anexo I– por hasta pesos ciento ochenta y cuatro millones (\$ 184.000.000) con impuestos incluidos para las obras de distribución y transporte, a ser ejecutadas por “AA S.A.” –cfr. Cláusula segunda–.

Asimismo, el apart. iii de la Cláusula tercera indica que “Los desembolsos previstos para el ‘Convenio de Aplicación’ ... serán asumidos en carácter no reintegrable por el Estado nacional en su totalidad o en su caso parcialmente”.

Por último, en la Cláusula quinta, se dispone que “Los fondos que se apliquen en el marco del presente ‘Convenio Instrumental’ estarán obligados a destinarse con exclusividad para dar cumplimiento al ‘Plan de Inversiones’”.

Posteriormente, la Secretaría de Energía de la Nación y “AA S.A.” suscribieron el Convenio de Aplicación del Convenio Instrumental para Obras de Distribución Eléctrica en la provincia de ... (fs. 67 a 71, en adelante el “Convenio de Aplicación”) para implementar, entre otros asuntos, la transferencia de los fondos destinados a la ejecución de las obras del Plan de Inversiones definido en el precitado Anexo I del Convenio Instrumental.

En particular, en la Cláusula primera del convenio citado en el párrafo anterior se reafirma que el Plan de Inversiones es de pesos ciento ochenta y cuatro millones (\$ 184.000.000) y que las transferencias de los desembolsos previstos en el cronograma para financiar el mismo estarán a cargo de la Secretaría de Energía de la Nación por intermedio de “BB S.A.” y serán de carácter no reintegrable en la medida que “AA S.A.” cumpla determinados requisitos, entre los que se

encuentra acreditar la realización de las obras correspondientes establecidas en el mencionado Plan.

En ese sentido, las partes acordaron que las obligaciones de transferencias por parte de “BB S.A.” estarán sujetas a la previa puesta a disposición por parte de la Secretaría de Energía de la Nación de los fondos correspondientes –cfr. último párrafo de la Cláusula tercera–.

Asimismo, la Cláusula quinta establece que “La Distribuidora ... aplicará los fondos recibidos de ‘BB S.A.’ en el marco del presente Convenio de Aplicación exclusivamente a la ejecución del Plan de Inversiones ...”.

En ese contexto, con fecha 14/4/14 la provincia de ... y “AA S.A.” convinieron celebrar un acta acuerdo –fs. 38 a 41–, en la cual se dejó establecido que la suscripción por parte de la rubrada del acuerdo marco y sus convenios anexos, no importan en modo alguno modificación a las previsiones contenidas en el contrato de concesión y demás normas regulatorias –cfr. art. 1–. Asimismo, en el instrumento “ut supra” referenciado se estableció que la provincia implementará los procedimientos para la determinación y aprobación de los cuadros tarifarios, previstos para el año 2014, dejando en suspenso la aplicación de los mismos con carácter transitorio hasta el 31/12/14 –cfr. art. 2–.

Mediante la aplicación de esa metodología, se señaló que deberá determinarse:

- a) El monto total de los fondos que efectivamente fueran transferidos a “AA S.A.” en virtud del acuerdo marco y sus documentos complementarios para la ejecución del Plan de Inversiones en Distribución, más los producidos por los cuadros tarifarios efectivamente aplicados, y
- b) los importes resultantes de la no aplicación de los cuadros tarifarios determinados para el año 2014, los que quedarían en suspenso, con carácter transitorio, hasta el 31/12/14.

En ese orden, las partes acordaron que la diferencia generada entre lo establecido en los pts. a) y b) precedentes, sería determinada al 31/12/14, indicándose que de existir un diferencial de fondos a favor de “AA S.A.”, la provincia se comprometía a instrumentar los mecanismos pertinentes para su cancelación, mientras que si el diferencial fuera a favor de ésta última, los mismos serían aplicados a la cancelación de cualquier crédito que tuviera la Distribuidora con aquélla.

Finalmente, cabe mencionar que la Res. ... de la Superintendencia de Servicios Públicos y Otras Concesiones de la provincia de ... (...) –fs. 74 y 75– estipula que “AA S.A.” deberá dar a conocer a sus usuarios en la facturación por el servicio de energía eléctrica, el monto del subsidio por aplicación del acuerdo, el Convenio Instrumental y el Convenio de Aplicación.

III. Habiendo reseñado los instrumentos que nos ocupan en las presentes actuaciones, este cuerpo asesor entiende necesario depurar los fondos recibidos por la rubrada en virtud del Programa de Convergencia de Tarifas Eléctricas y Reafirmación del Federalismo Eléctrico en la República Argentina, para luego analizar individualmente su naturaleza y finalmente su tratamiento tributario.

Con dicho propósito, en primer lugar corresponde advertir que en virtud del acuerdo marco, el Convenio Instrumental y el Convenio de Aplicación, la empresa del asunto recibió del Estado

nacional, a través de “BB S.A.”, fondos para ser aplicados por la primera a la ejecución de obras de distribución aproximadamente por la suma de pesos cuarenta y cuatro millones (\$ 44.000.000) y obras de transporte aproximadamente por la suma de pesos ciento cuarenta millones (\$ 140.000.000) –cfr. Anexo I del Convenio Instrumental–.

Al respecto, la empresa del asunto manifiesta en su presentación que las obras de distribución mencionadas en el párrafo anterior forman parte de la estructura operativa habitual de “AA S.A.”, así como del activo de la misma y que coinciden con obras que se encontraba obligada a realizar en virtud del contrato de concesión del servicio público de distribución de energía que le fuera oportunamente otorgado por la provincia de ..., a diferencia de las obras de transporte, que no forman parte de su activo ni de sus obligaciones asumidas en el contrato de concesión precitado.

Por otro lado, en virtud del Acta acuerdo, “AA S.A.” obtendría una compensación económica de la provincia de ... en la medida que la sumatoria de los fondos recibidos por la primera del Estado nacional para realizar las obras de distribución más los fondos recibidos por la aplicación de los cuadros tarifarios vigentes al 31/12/13, sea menor a los fondos que hubiera percibido la consultante si no se hubiesen suspendido los cuadros tarifarios para el 2014.

Ahora bien, resta analizar entonces si en tales casos estamos en presencia de subsidios. Para ello, resulta menester recordar que según el Diccionario de la Real Academia Española la palabra “subsidio” del latín “subsidium” significa en su primera acepción “prestación pública asistencial de carácter económico y de duración determinada” y “subsidiar” significa “conceder subsidio o subvención a alguna persona o entidad”.

Además, “subvención” significa en su primera acepción “acción y efecto de subvenir”, en tanto que “subvenir” significa “venir en auxilio de alguien o acudir a las necesidades de algo”.

En ese orden de ideas, cabe traer a colación un pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación en el cual se dijo que “... no surge como elemento caracterizante, que para el otorgamiento de un subsidio se requiera alguna contraprestación onerosa de quien lo recibe. El subsidio es un instrumento económico que utiliza el Estado con la finalidad de mejorar el bienestar general de la comunidad” –cfr. T.F.N., Sala “C”, “Aries Cinematográfica Argentina S.A. s/recurso de apelación”, 15/11/05–.

Por su parte, la doctrina también señaló que “En cuanto a los subsidios, podemos decir que son liberalidades que no suponen la contraprestación de bienes o servicios y cuyos importes no son reintegrados por los beneficiarios. En este sentido, también podemos afirmar que se encuentran excluidos del gravamen ...” –cfr. Marchevsky, Rubén Alberto, “Impuesto al valor agregado– Análisis Integral”, Ed. Errepar, Bs. As., 2006, pág. 186–.

De acuerdo con lo antedicho, podemos identificar los siguientes elementos caracterizantes de los subsidios:

1. Prestación pública.
2. Asistencial.
3. Económica.

4. Duración determinada.

5. No reintegrable.

6. Inexistencia de contraprestación.

Opina, este cuerpo asesor, que en los casos aquí analizados nos encontramos frente a prestaciones públicas de carácter económico, toda vez que se trata de desembolsos de sumas de dinero realizados por el Estado nacional o provincial, según el caso, no reintegrables y por una duración determinada.

Ahora bien, resta analizar si los mismos revisten el carácter asistencial, y si no existe una contraprestación en cabeza de los beneficiarios.

En primer lugar, esta Asesoría entiende que los importes recibidos por la consultante del Estado nacional, por intermedio de "BB S.A.", para la realización de obras de transporte, representan la contraprestación por la realización de dichas obras, motivo por el cual no revisten el carácter de subsidio. En otras palabras, los desembolsos recibidos por "AA S.A." que fueron aplicados a la realización de obras de transporte representan el precio de las mismas.

En relación con los importes recibidos por la compañía del asunto del Estado nacional, por intermedio de "BB S.A.", para la realización de obras de distribución, que según la rubrada se encontraba obligada a realizar en virtud del contrato de concesión y que forman parte de su activo, este cuerpo asesor interpreta que al revestir los mismos el carácter de compensatorio de la tarifa – sustituyen los recursos de los que se ve privada la concesionaria como consecuencia de su congelamiento– y no estar vinculado a contraprestación alguna al Estado nacional, los mismos revestirán la naturaleza jurídica del subsidio. Ello por supuesto hasta el quantum que compense la tarifa.

Por último, respecto a los fondos que la rubrada podría recibir de la provincia de ..., en virtud del Acta acuerdo, este cuerpo asesor considera que son montos compensatorios de la tarifa, sin efectuar "AA S.A." por ellos contraprestación alguna al Gobierno provincial, y que revisten el carácter de asistencial, pues tienen la finalidad de ser un apoyo económico a los usuarios de energía eléctrica. En tal sentido, este cuerpo asesor entiende que tales fondos participan también de la naturaleza jurídica del subsidio.

Es decir, el incremento de la tarifa dejado de cobrar por la concesionaria, que se traduce en una ayuda económica a los usuarios, al ser soportado por el Estado nacional en cuanto transfiere fondos a aquella para la realización de obras de distribución que ya se encontraba obligada a realizar, y el saldo restante, de existir, por la provincia de ..., deviene en un subsidio otorgado a la empresa en cuestión.

Ahora bien, llegado a este punto cabe señalar que el tratamiento de los subsidios en el impuesto al valor agregado fue analizado en distintos actos de asesoramiento, en los cuales se concluyó que los mismos no se encuentran alcanzados por el tributo, por hallarse fuera de su objeto.

En primer término cabe mencionar la nota enviada por esta Administración Federal con fecha 15/10/97 en el contexto de la Actuación .../97 (D...) comunicando a una empresa distribuidora de

energía eléctrica que recibía subsidios del Gobierno de la provincia de San Juan que “... con fecha 3 de octubre de 1997 el señor ministro de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación –en Expte. 251.848/97 y agregado 251.888/97– comparte el criterio sustentado por la Dirección Nacional de Impuestos, en el sentido de que la Ley de Impuesto al Valor Agregado no alcanza a los subsidios de ninguna especie, los que se encuentran fuera del ámbito de imposición”.

Dicho criterio fue receptado en el Dict. D.A.T. 32/00, en el cual se analizó el tratamiento en el impuesto de marras de los ingresos provenientes de montos compensatorios que una empresa distribuidora de electricidad percibía por parte del Estado provincial, tendientes a subsidiar una rebaja en la tarifa a determinados usuarios –vgr.: jubilados, instituciones de bien público, etcétera–.

Asimismo, en el acto de asesoramiento mencionado en el párrafo anterior, se entendió que “... no resulta de aplicación el prorrateo del crédito fiscal que estatuye el art. 13 de la ley del tributo, a los fines de la liquidación del crédito fiscal pertinente, por entender que los subsidios que recibe la empresa del rubro tienen naturaleza de monto compensatorio del precio, sin que por el mismo se efectúe contraprestación alguna”.

Por su parte, en el Dict. D.A.L. 109/01 se analizó el tratamiento en el impuesto al valor agregado de un subsidio otorgado por una provincia a la empresa concesionaria del servicio público de provisión de agua potable y desagües cloacales, por la prestación de servicios a jubilados y usuarios de bajos recursos. En dicha oportunidad el área letrada también indicó que el tributo no alcanza a subsidios de ninguna especie, encontrándose los mismos fuera del ámbito de imposición.

En el mismo sentido de ideas, en la Actuación .../02 (DI ...), este servicio asesor se expidió en relación con los subsidios otorgados por la provincia de Entre Ríos a los usuarios eléctricos de distintas categorías, indicando que corresponde considerar que los mismos resultan deducibles de la base imponible a los efectos de determinar el impuesto al valor agregado y que tales subsidios conforman una compensación que abona el Estado sin que los distribuidores cooperativos efectúen por el mismo contraprestaciones y, por tal motivo no resulta de aplicación el prorrateo del crédito fiscal que estatuye el art. 13 de la ley del tributo.

A su vez, en el Dict. D.A.T. 68/06 se concluyó que atento a que el tributo que nos ocupa no alcanza a los subsidios, los importes que abone el Estado provincial a la concesionaria a los efectos de solventar los mayores costos del servicio de provisión de agua potable, se encontrarán fuera del objeto del gravamen, ya que por sus características tienen la naturaleza de monto compensatorio de la tarifa sin que por ellos se efectúe contraprestación alguna. Asimismo se indicó que no corresponde la aplicación del prorrateo del art. 13 de la Ley del Impuesto.

A mayor abundamiento, en el Dict. D.A.T. 89/07, se analizó el tratamiento en el gravamen de una asignación complementaria transitoria de carácter anual, adicional a las compensaciones tarifarias percibidas por mayores costos propios de la distribución de energía eléctrica, dispuesta por la Res. .../06 del Ministerio de Infraestructura, Vivienda y Servicios Públicos de la provincia de Buenos Aires. En dicho dictamen se concluyó –en base al mismo fundamento– que la mencionada asignación complementaria no se encontraba alcanzada por el impuesto al valor agregado.

Cabe agregar que los criterios reseñados fueron recogidos en el Dict. D.A.T. 14/11, donde se consultó el tratamiento a aplicar en el impuesto de marras a los subsidios otorgados por la

provincia de Santiago del Estero a la concesionaria de la prestación del servicio de agua potable y desagües cloacales a usuarios de escasos recursos económicos.

Por último, en la Actuación .../13 (DI ...) se consultó el tratamiento tributario que corresponde dispensar en el impuesto bajo análisis a las “Liquidaciones de ventas con fecha de vencimiento a definir” (LVFVD) por el mecanismo de monitoreo de costo previstas en el art. 7 de la Res. S.E. .../13.

En dicha oportunidad este cuerpo asesor advirtió que si bien los documentos a emitir por “BB S.A.” a favor de Edenor S.A. y Edesur S.A. se denominan “Liquidaciones de ventas”, mediante los mismos no se estarían documentando operaciones de venta de energía eléctrica, sino que dichas liquidaciones instrumentan el reconocimiento –a ambas distribuidoras– de los ajustes de costos que se determinaron por aplicación del mecanismo de monitoreo de costos.

En ese contexto, se entendió que el pago de dichos costos sería afrontado en definitiva por el Estado, atento a que no se autorizó su traslado a las tarifas, por lo que desde el punto vista de la realidad económica sería asimilable a un subsidio, y por tal motivo no sujeto al impuesto al valor agregado.

Teniendo en cuenta los antecedentes mencionados corresponde concluir lo siguiente:

1. Los fondos que la empresa del epígrafe recibió del Estado nacional, por intermedio de “BB S.A.”, para la realización de obras de transporte, representan la contraprestación por la realización de ellas, motivo por el cual no revisten el carácter de subsidio. En virtud de ello, tales obras se encuentran alcanzadas por el impuesto de marras de conformidad con el inc. a) del art. 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
2. Los fondos que la compañía del asunto recibió del Estado nacional, por intermedio de “BB S.A.”, para la realización de obras de distribución, participan de la naturaleza jurídica del subsidio, únicamente en el quantum que compensa a la tarifa. En virtud de ello, se encuentran fuera del ámbito de imposición del impuesto al valor agregado.
3. Los fondos que la rubrada podría recibir de la provincia de ..., en virtud del Acta Acuerdo de fecha 14/4/14, son montos compensatorios de la tarifa que también participan de la naturaleza jurídica del subsidio, resultándoles aplicable idéntico tratamiento al del apartado anterior.
4. En los casos de los subsidios precedentemente señalados no resulta de aplicación el prorrateo de créditos fiscales que estatuye el art. 13 de la ley del gravamen.

– Referencias normativas:

- [Res. SD.G.T.L.I.-A.F.I.P. - Consulta vinculante 32/15](#)