

DICTAMEN D.A.T. 2/17

Buenos Aires, 9 de enero de 2017

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, como aportes a ser reintegrados a los usuarios del servicio público a través de las tarifas y subsidios en compensación del congelamiento de esas tarifas. Tratamiento tributario.

Sumario:

- I. Los fondos que la empresa “AA” S.A. recibió del Estado nacional, por intermedio de “XX” 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 tributo de conformidad con el inc. a) del art. 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- II. Los fondos que la compañía “AA” S.A. recibió del Estado nacional, por intermedio de “XX” S.A., para la realización de obras de distribución, participan de la naturaleza jurídica del subsidio, únicamente en el “quantum” que compensa la tarifa. En virtud de ello, se encuentran fuera del ámbito de imposición del impuesto al valor agregado, no resultando de aplicación el prorrateo de créditos fiscales que estatuye el art. 13 de la ley del gravamen.
- III. Los aportes reintegrables a los que alude el art. 10 de la Res. ... /14 (...), en tanto sean devueltos por “AA” S.A. en la modalidad que establezca el ente regulador, y hayan sido reconocidos como un pasivo por dicha empresa, revestirán la calidad de un préstamo, y por lo tanto no se hallarán sujetos al impuesto, por encontrarse fuera de su objeto.

Texto:

Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la firma “AA” S.A. 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 (...).

Además, 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 "AA" S.A. es la empresa concesionaria del servicio público de distribución, comercialización y generación aislada de energía eléctrica en el ámbito de la provincia ..., conforme al marco regulatorio constituido por las Leyes ..., ... y ..., el Dto. .../95, el contrato de concesión celebrado con la provincia ..., el Acta ... aprobada por las Leyes ... y ... y la Res. .../13.

Sobre el particular, luego de reseñar las principales disposiciones de las normas precedentemente mencionadas –a las cuales se remite en mérito a la brevedad– señala que el acuerdo marco para implementar el PCT, suscripto entre la referida provincia y la Nación el .../.../14, dispuso retrotraer y mantener sin modificaciones los cuadros tarifarios vigentes al .../.../13 por un plazo de trescientos sesenta y cinco días a partir del .../.../14.

Agrega que en la misma fecha se procedió a la firma del "Convenio ...", celebrado entre el Ministerio ... y la provincia ...

En ese sentido, informa que de dicho convenio surge la ratificación del acuerdo marco retro trayendo los cuadros tarifarios al .../.../13 y manteniendo dicha tarifa hasta el .../.../14; así como también la determinación de un plan de inversiones por \$ millones en total, correspondiendo a: i. obras de transporte de energía eléctrica por la suma de \$... millones, que no resultan de propiedad de "AA" S.A. y se facturarán a la provincia; y ii. obras de distribución de energía eléctrica que formarán parte del activo de "AA" S.A., por la suma de \$... millones.

Asimismo, señala que con fecha .../.../14 se suscribió el convenio de aplicación entre la Secretaría de Energía de la Nación, la provincia ..., el ... y "AA" S.A.

Manifiesta que en el marco normativo precedentemente expuesto, en el orden provincial se procedió a la sanción de la Ley ..., por medio de la cual se aprobó el acuerdo marco y el convenio instrumental, así como también la mencionada Acta acuerdo.

Por último, informa que el .../.../14 se dictó la Res. ... /14 (...), en la que se define la caracterización y tratamiento a otorgar a los aportes provistos por el Estado nacional al Estado provincial en el marco del PCT, así como también la complementariedad del Programa con las disposiciones del contrato de concesión de "AA" S.A.

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

- i. Sumas destinadas a la realización de obras relacionadas con el sistema de transporte por distribución troncal, a ser ejecutadas por cuenta y orden de BB A. (empresa concesionaria de la operación y mantenimiento) y que serán facturadas a la provincia
- ii. Aportes reintegrables que deberán ser actualizados y reintegrados al Estado provincial, a través de los mecanismos que determine el ente regulador, contemplados en el art. 10 de la Res. .../14, que deberán ser reintegrados a los usuarios, modulando la tarifa a sancionarse en oportunidad de concretarse la próxima 'revisión tarifaria integral'.
- iii. 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 los aparts. i y ii precedentes manifiesta que no se le presentan mayores problemas para su encuadre en el impuesto al valor agregado.

Así, entiende que:

“1. Los importes destinados a la ejecución de obras de transporte –apart. i precedente– 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 ..., estando en consecuencia alcanzadas por el I.V.A.

2. Los importes que se reciban en calidad de aporte reintegrable –apart. ii que antecede– constituyen un préstamo del Gobierno provincial y no están comprendidos en el objeto del I.V.A., quedando en consecuencia fuera de la imposición”.

En ese orden, señala que el punto a dilucidar por medio de la presente consulta es el tratamiento a brindar a los fondos que se reciban en calidad de subsidios –apart. iii–.

Al respecto, indica que en su opinión, los mismos revisten la calidad de subsidios no solamente por así denominarlos la autoridad de aplicación provincial en la Res. ... /14 (...), sino además, por cuanto su otorgamiento no conlleva una contraprestación por parte de “AA” S.A. a favor del Estado provincial.

En tal sentido, sostiene que los subsidios no se encuentran alcanzados por el I.V.A., y que así lo ha interpretado esta Administración Federal, citando en su apoyo diversos antecedentes administrativos, los cuales se dan por reproducidos en mérito a la brevedad.

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”.

Con relación a las inversiones en obras 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 ..., 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, 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 ...) ya que las obras de las que trata el PCT son 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, en los términos de la jurisprudencia sentada por la Corte Suprema de Justicia en la causa ‘Covimet S.A.’”.

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”.

Posteriormente, la empresa efectúa una nueva presentación a fin de realizar algunas aclaraciones con relación a los subsidios tarifarios cobrados en el año 2014 en forma anticipada, adjuntando además copia de parte de las notas a los estados financieros separados correspondientes al ejercicio finalizado al 31/12/14.

Al respecto informa que:

“1. Las sumas destinadas a subsidios fueron abonados a ‘AA’ S.A. por el Estado provincial, con fondos remitidos por el Gobierno nacional. No fueron percibidos de los usuarios por vía tarifaria.

2. Los montos fueron girados por el Gobierno nacional en función de los avances de obra (vía certificaciones) que avalara la provincia respecto de las ejecuciones a cargo de la empresa. En la medida en que los mismos excedieran (como ocurrió al 31/12/14) los montos que le hubieren correspondido a ‘AA’ S.A. de no haberse congelado la tarifa al 31/12/13, tal excedente se considera reintegrable en la modalidad que dispusieran las autoridades provinciales.

3. Todo ello responde a lo regulado por el ente regulador provincial a través de la Res. .../14 (arts. ..., ..., ... y ...)”.

Con relación a dicha disposición, señala que debe tenerse en cuenta el Considerando que expresa: “Que al efecto y a los fines de no alterar la ecuación económica financiera del contrato de concesión, los recursos efectivamente percibidos y aplicados a este tipo de obras de distribución, se considerarán aportes reintegrables por la distribuidora y deberán ser actualizados y reintegrados al Estado provincial, lo que será considerado y resuelto por este ente regulador en oportunidad de concretarse la próxima revisión tarifaria Integral, a través de los mecanismos que determine el organismo”.

En ese contexto, indica que el art. 10 de la citada resolución "... debe interpretarse de modo sistémico con la letra del Considerando transcrito anteriormente. En efecto, en el Considerando de la resolución se hace referencia a la titularidad del crédito y por ello se menciona a la provincia, mientras que en la parte dispositiva se hace referencia a la modalidad en que la provincia (ente regulador) dispondrá del crédito, esto es, modulando la tarifa a favor de los usuarios. La norma no apunta a la devolución en sentido literal y jurídico a los usuarios, ya que no fueron éstos los que aportaron los fondos destinados a subsidios. Apunta a la eventual incidencia de las sumas excedentes del Programa de Convergencia en la formulación de una menor tarifa futura, todo lo cual es irrelevante en términos del ingreso de 'AA' S.A., ya que el mismo está constituido por el valor teórico que hubiera correspondido a la tarifa (ya sea que se perciba por la vía de la tarifa real facturada, o su complemento recibido del Estado provincial como subsidio)".

En primer término corresponde aclarar que mediante Nota Nº .../15 (SD.G. ...) la Subdirección General ... comunicó a la contribuyente del asunto la aceptación de la consulta presentada como vinculante con la expresa aclaración de que, conforme con lo dispuesto por el inc. a) del art. 5 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05 dicho carácter corresponderá exclusivamente a las obligaciones posteriores a la interposición de la misma.

Asimismo, cabe precisar que este servicio asesor abordará los temas puntualmente consultados desde un punto de vista teórico y de acuerdo con la información brindada, sin llevar a cabo verificación alguna, la cual estará a cargo del área operativa pertinente.

Sentado 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 .../.../14 la provincia ... suscribió con el Estado nacional, por intermedio del Ministerio ..., el acuerdo marco que instrumenta el "Programa de Convergencia de Tarifas Eléctricas y Reafirmación del Federalismo Eléctrico en la República Argentina" –fs. ... a ...–, en adelante el "Acuerdo marco".

A través de dicho instrumento, la provincia ... 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 "XX" S.A., 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 .../.../14 se celebró entre el citado Ministerio ..., representado por la Secretaría de Energía de la Nación, y la provincia ... el "Convenio instrumental para obras de distribución eléctrica en la provincia ... en el marco del Programa de Convergencia de las Tarifas Eléctricas" –fs. ... a ..., 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, se estableció un plan de inversiones –Anexo I– por hasta \$... (...), con impuestos incluidos, para las obras de distribución, 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, con fecha .../.../14 la provincia ... y “AA” S.A. convinieron celebrar un Acta acuerdo –fs. ... a ...–, en la cual se estableció que los procedimientos de revisión tarifaria y determinación del cuadro tarifario que correspondan llevar a cabo, según lo previsto en la Res. .../13 (...), se implementarán dejando en suspenso la aplicación de sus efectos mientras se encuentre vigente el Programa –cfr. art. 3–.

Asimismo, en el instrumento “ut supra” referenciado se dejó establecido que la firma de dicha Acta acuerdo expresa la voluntad de las partes de preservar los derechos y obligaciones que surgen del marco regulatorio y el contrato de concesión –cfr. art. 9–.

En ese contexto, con fecha .../.../14 la Secretaría de Energía de la Nación y “AA” S.A. suscribieron el convenio de aplicación del convenio instrumental para obras de transporte y de distribución eléctrica en la provincia ... (fs. ... a ..., 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 –cfr. “Consideraciones preliminares”–.

En particular, en la Cláusula primera del convenio citado en el párrafo anterior se reafirma que el plan de inversiones es de \$... (...) 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 “XX” 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 “XX” 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–.

A su vez, la Cláusula quinta establece que “La distribuidora ... aplicará los fondos recibidos de “XX” S.A. en el marco del presente convenio de aplicación exclusivamente a la ejecución del plan de inversiones ...”.

Asimismo, el Ente Unico de Control y Regulación de los Servicios Públicos Provinciales ... emitió la Res. .../14 (...) –fs. ... a ...– por medio de la cual retrotrae el cuadro tarifario al 31/12/13 y establece que los procedimientos de revisión tarifaria y determinación del cuadro tarifario que correspondan llevar a cabo según lo previsto en la Res. .../13 (...), se implementarán dejando en suspenso su aplicación mientras se encuentre vigente el PCT.

Luego, con fecha .../.../14, el citado ente dictó la Res. .../14 (...) –fs. ... a ...– cuyos Considerandos trigésimo primero, trigésimo sexto, trigésimo séptimo y trigésimo octavo, respectivamente, expresan:

“Que, en consecuencia y a la fines de evitar alteraciones en la ecuación económica financiera del contrato de concesión, corresponde que los recursos que efectivamente reciba la Distribuidora hasta el 31/12/14, que sean destinados a realizar las inversiones correspondientes al Plan Obligatorio de Inversión de la RTI, a obligaciones que surgen del contrato de concesión y/u otras obligaciones establecidas por el ente regulador, en el marco del vínculo contractual, sean imputados a modo de compensación, hasta el monto de los recursos que hubiera percibido ‘AA’ S.A. de producirse las revisiones tarifarias previstas para el año en curso y que en virtud del Programa no serán aplicadas, situación que podrá verificarse una vez concluidos los mismos, a los efectos de establecerse condiciones homogéneas de comparación”.

“Que, en relación con las obras de ampliación y repotenciación de instalaciones de transporte por distribución troncal, comprendidas en el Programa de Convergencia Tarifaria, corresponde que el ente, en el marco del citado Programa despliegue su potestad de control en relación con la ejecución de las mismas, atento a la jurisdicción nacional sobre la materia, por lo que una vez concluidas dichas obras deberán ser transferidas para la operación y mantenimiento de la empresa concesionaria del sistema de transporte por distribución troncal, BB S.A., debiendo ‘AA’ S.A. facturar las inversiones, concretadas y reconocidas a la provincia, conforme se proceda con las certificaciones correspondientes a las obras mencionadas.”

“Que, siguiendo esta línea argumental, resulta necesario, además, determinar el tratamiento que se le dará a los recursos recibidos en el marco del Programa de Convergencia Tarifaria, que superaran las previsiones emergentes de la Res. .../13 y de la evolución de la demanda, sobre los que también debe desplegarse la potestad regulatoria y de control de este ente, toda vez que las imputaciones de estos aportes podrían importar un incremento de la base de capital, sin la correlativa inversión por parte de la Distribuidora.”

“Que al efecto y a los fines de no alterar la ecuación económica financiera del contrato de concesión, los recursos efectivamente percibidos y aplicados a este tipo de obras de distribución, se considerarán aportes reintegrables por la Distribuidora y deberán ser actualizados y reintegrados al Estado provincial, lo que será considerado y resuelto por este ente regulador en oportunidad de concretarse la próxima ‘revisión tarifaria integral’, a través de los mecanismos que determine el organismo y que surjan de la competencia atribuido al mismo por el marco normativo de aplicación.”

En ese orden, el art. 4 de la citada resolución dispone que “... las áreas técnicas competentes determinen los recursos que la Distribuidora percibió de los usuarios desde el 1/1/14 al 31/12/14 por el concepto previsto en el art. 10 de la Res. .../13 ...”.

A su vez, el art. 6 indica que: "... las áreas técnicas competentes calculen la diferencia entre los ingresos asociados a la aplicación durante el año 2014 del cuadro tarifario vigente al 31/12/13 y los ingresos que 'AA' S.A. hubiera percibido asociado a las modificaciones de los cuadros tarifarios que hubieran correspondido aplicar durante el 2014 conforme el contrato de concesión".

Asimismo, el art. 7 señala: "Disponer que los fondos que efectivamente perciba la Distribuidora en el marco del Programa de Convergencia de Tarifas Eléctricas y Reafirmación del Federalismo Eléctrico en la República Argentina hasta el 31/12/14, se compensen con los montos resultantes de la aplicación de lo dispuesto en el art. 6 de esta resolución, descontando los recursos determinados por el art. 4 de este acto".

Por su parte, el art. 10 expresa: "Disponer que si los fondos que efectivamente reciba la Distribuidora hasta el 31/12/14 en el marco del Programa de Convergencia de Tarifas Eléctricas y Reafirmación del Federalismo Eléctrico en la República Argentina y asignados a obras del Plan Obligatorio de Inversión de la RTI y/o otras obligaciones que emergen del contrato de concesión, superan la diferencia de ingresos de 'AA' S.A. calculada conforme con lo establecido en el art. 6 de este acto, este saldo será considerado como aporte reintegrable y que deberán ser actualizados y reintegrados a los usuarios, lo que será considerado y resuelto por este ente regulador modulando la tarifa a sancionarse en oportunidad de concretarse la próxima 'revisión tarifaria integral' en un todo de acuerdo a las normas regulatorias a cumplir por parte de este organismo".

Posteriormente, el ente regulador con fecha .../.../14 emitió la Res. .../14 (... T) –fs. ... a ...– cuyo art. 19 establece que "AA" S.A. "... deberá incorporar en sus facturaciones la leyenda 'Subsidio por convergencia tarifaria' a continuación de lo facturado relativo al cargo fijo, consumo de energía y potencia eléctrica ...".

Por último, "AA" S.A. en una nueva presentación aclaratoria –cuyos términos fueron reproducidos en el acápite I–, acompaña copia de parte de las notas a los estados financieros separados, correspondientes al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2014, en las cuales se deja constancia de que en virtud de los acuerdos suscriptos, "... al 31 de diciembre de 2014, la sociedad ha recibido adelantos de fondos por un total de aproximadamente \$..., ejecutado obras por aproximadamente \$... y reconocido ingresos netos por servicios no facturados a usuarios en función al contrato de concesión por aproximadamente \$... Por consiguiente, al 31 de diciembre de 2014, la sociedad ha reconocido un pasivo con la provincia ... por \$...".

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 acordó recibir del Estado nacional, a través de "XX" S.A., la suma de \$... para ser aplicados por la primera –según su manifestación– a la ejecución de obras de transporte (aproximadamente por la suma de \$...) y obras de distribución (aproximadamente por la suma de \$...).

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 ..., 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.

Sentado ello, resta analizar entonces si en tales casos estamos en presencia de subsidios.

Para ello, resulta menester señalar que una consulta similar fue tratada en la Actuación .../15 (DI ...), en la que se analizó el tratamiento que correspondía otorgar en el impuesto al valor agregado a los subsidios que recibía una empresa en el marco del Programa de Convergencia de Tarifas Eléctricas y Reafirmación del Federalismo Eléctrico en la República Argentina, impulsado por el Gobierno nacional e implementado por los Gobiernos provinciales (en este caso la provincia ...).

En la citada actuación, se trajo 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–.

Asimismo, se indicó que la doctrina sostuvo 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–.

En ese orden, se identificaron los siguientes elementos caracterizantes de los subsidios:

1. Prestación pública; 2. asistencial; 3. económica; 4. duración determinada; 5. no reintegrable; 6. inexistencia de contraprestación.

En ese contexto, en la citada actuación se opinó que los fondos recibidos por la consultante eran prestaciones públicas de carácter económico, toda vez que se trataba de desembolsos de sumas de dinero realizados por el Estado nacional o provincial, según el caso, no reintegrables y por una duración determinada.

Asimismo, se entendió que los importes recibidos por la empresa del Estado nacional, por intermedio de "XX" S.A., para la realización de obras de transporte representaban la contraprestación por la realización de dichas obras, motivo por el cual no revestían el carácter de subsidio, sino que representaban el precio de las mismas.

En cuanto a los importes recibidos por la compañía del Estado nacional, por intermedio de "XX" S.A., para la realización de obras de distribución que se encontraba obligada a realizar en virtud del contrato de concesión y que formarían parte de su activo, se señaló que al revestir los mismos el carácter de compensatorio de la tarifa –sustituyendo los recursos de los que se vio privada la concesionaria como consecuencia de su congelamiento– y no estar vinculados a contraprestación

alguna al Estado nacional, los mismos revestían la naturaleza jurídica del subsidio, hasta el “quantum” que compensaba la tarifa.

En dicho pronunciamiento, se analizaron distintos actos de asesoramiento –Dicts. Di.A.Téc. 14/11, 68/06 y 32/00 y D.A.L. 109/01–, en los cuales se concluyó que los subsidios no se encuentran alcanzados por el tributo, por hallarse fuera de su objeto.

Asimismo, se señaló que no resultaba 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 recibía la empresa tenían naturaleza de monto compensatorio del precio, sin que por el mismo se efectuara contraprestación alguna.

A mayor abundamiento, se referenció la Actuación .../13 (DI. ...) en la cual 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 costos previstas en el art. 7 de la Res. S.E. .../13 (...) de la Secretaría de Energía.

En dicha oportunidad, este cuerpo asesor advirtió que si bien los documentos a emitir por “XX” S.A. a favor de “CC” S.A. y “DD” 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 de 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, en la Actuación .../15 (DI. ...) se concluyó que:

“1. Los fondos que la empresa del epígrafe recibió del Estado nacional, por intermedio de ‘XX’ 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 ‘XX’ S.A., para la realización de obras de distribución, participan de la naturaleza jurídica del subsidio, únicamente en el ‘quantum’ que compense la tarifa. En virtud de ello, se encuentran fuera del ámbito de imposición del impuesto al valor agregado.

...

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”.

Atento a las conclusiones citadas precedentemente y dado que la temática consultada por la empresa del asunto resulta de idénticas características al caso comentado, se entiende que corresponde adoptar idéntico criterio respecto de la presente consulta.

Por último, cabe analizar los aportes mencionados por la Res. .../14 (...), los cuales constituyen el excedente de los fondos efectivamente recibidos por la Distribuidora en el marco del PCT, por superar la diferencia entre los ingresos obtenidos por la aplicación durante el año 2014 del cuadro tarifario vigente al 31/12/13 y los ingresos que "AA" S.A. hubiera percibido de aplicar los cuadros tarifarios durante 2014 conforme el contrato de concesión –cuyos efectos fueron suspendidos–, previendo dicha norma que tal excedente será considerado como un aporte reintegrable sujeto a actualización, plasmándose su reintegro mediante la modulación de la tarifa a sancionarse en oportunidad de concretarse la siguiente "revisión tarifaria integral".

En este contexto, se entiende que en la medida en que los aportes en cuestión sean reintegrados por "AA" S.A. en la modalidad que establezca el ente regulador, y hayan sido reconocidos como un pasivo por dicha empresa, los mismos revestirán la calidad de un préstamo, y por lo tanto no se hallarán sujetos al impuesto, por encontrarse fuera de su objeto.

En síntesis:

a) Los fondos que la empresa del epígrafe recibió del Estado nacional, por intermedio de "XX" 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 tributo de conformidad con el inc. a) del art. 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

b) Los fondos que la compañía del asunto recibió del Estado nacional, por intermedio de "XX" A., para la realización de obras de distribución, participan de la naturaleza jurídica del subsidio, únicamente en el "quantum" que compensa la tarifa. En virtud de ello, se encuentran fuera del ámbito de imposición del impuesto al valor agregado, no resultando de aplicación el prorrateo de créditos fiscales que estatuye el art. 13 de la ley del gravamen.

c) Los aportes reintegrables a los que alude el art. 10 de la Res. .../14 (...), en tanto sean devueltos por "AA" A. en la modalidad que establezca el ente regulador, y hayan sido reconocidos como un pasivo por dicha empresa, revestirán la calidad de un préstamo, y por lo tanto no se hallarán sujetos al impuesto, por encontrarse fuera de su objeto.

Referencias normativas:

– [Ley 23.349](#)