

## **DICTAMEN D.A.T. 5/16**

**Buenos Aires, 17 de febrero de 2016**

**Fuente: página web A.F.I.P.**

**Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Cesión de derecho, de uso no exclusivo, de postes de red de distribución eléctrica a empresa de televisión por cable. Actos no alcanzados.**

Sumario:

I. Se señaló que los convenios mediante los cuales la rubrada confiere a sendas empresas de televisión por cable el uso de los postes de su red de distribución de energía eléctrica, para el tendido de cables de video y el resto de los elementos necesarios para emitir la señal de video, no instrumentan una locación de inmuebles, toda vez que no se transmite la tenencia de dichos postes, los cuales continúan siendo utilizados por la consultante para la prestación de sus servicios, por lo que se estaría en presencia de una cesión de derecho de uso.

II. Atento a que de los contratos acompañados no surge que las cesiones de derecho de uso por las cuales se consulta se vinculen con otras operaciones que abarquen locaciones o prestaciones gravadas, así como tampoco que impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial, las mismas se hallan fuera del ámbito de gravabilidad del impuesto, toda vez que no se verifican los supuestos contemplados en el último párrafo del art. 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) y en el segundo párrafo del art. 8 de su decreto reglamentario.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la contribuyente del asunto en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual solicita que esta Administración Federal se expida con respecto al tratamiento que corresponde otorgar en el impuesto al valor agregado, a la cesión de derecho de uso no exclusivo de los postes de su red de distribución eléctrica.

Sobre el particular informa que "... la cooperativa ha suscripto sendos 'Convenios de uso de postación de red de distribución eléctrica para el tendido de cable de video' con las empresas 'TT' y 'PP', mediante los cuales autoriza a los canales de cable a utilizar los postes de su red de distribución eléctrica para sujetar el cable de video y el resto de los elementos para emitir la señal de video, percibiendo por dicho uso no exclusivo un canon mensual y por el cual se tributa hasta el día de la fecha el veintiuno por ciento (21%) de I.V.A."

Aclara que ya existen "... diversos dictámenes de Asesoría Técnica entre los cuales podemos mencionar: Dicts. D.A.T. 57/99, 32/01 y 17/09, que han opinado que las 'cesiones de derecho de uso' no se encuentran comprendidas entre las prestaciones y locaciones gravadas contempladas en el art. 3 de la Ley de I.V.A. en sus distintos incisos y puntos, razón por la cual esta operatoria se encuentra exenta en el gravamen".

En tal sentido, opina que, "... el canon que cobra la cooperativa a las empresas de TV por cable mencionadas estaría exento de pago del impuesto al valor agregado en virtud de que se trata de contratos de 'cesión de derecho de uso no exclusivo'".

II. En primer término corresponde aclarar que mediante Nota Nº .../14 (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.

Al respecto, corresponde señalar que operatorias similares a la que se plantea en estos actuados fueron analizadas en diversas oportunidades tanto por el área asesora legal como por este servicio asesor, habiéndose concluido que en las mismas no se verifica una locación de inmuebles, toda vez que no se transmite la tenencia de los soportes, los cuales continúan siendo utilizados por su propietario para la prestación de sus servicios, por lo que se estaría en presencia de una cesión de derecho de uso –cfr. Acts. D.A.L. 133/99 y 2.213/99 y Dicts. D.A.T. 57/99, 32/01 y 17/09.

Así, en el precitado Dict. D.A.T. 57/99 se recordó que "... el contrato de locación supone la entrega material de una cosa para que el locatario la disfrute, por lo cual una de las obligaciones del locador, es la de entregar dicha cosa al nombrado (art. 1514 del Código Civil), sin perjuicio de que el primero conserve su dominio".

Agregando que "De ello se desprende que en este tipo de contratos, el locatario adquiere la tenencia de la cosa locada, circunstancia que no se verifica en el caso planteado, toda vez que según la cláusula primera del contrato nominado 'para utilización de soportes', la rubrada permite el uso de postes y columnas para el apoyo del tendido del cable coaxil para uso exclusivo del sistema de circuito cerrado de televisión instalado por la permisionaria, pero no transmite la tenencia de los referidos soportes, por cuanto los mismos continúan siendo utilizados por la presentante para la prestación de sus propios servicios ...".

En ese contexto, se entendió que "... el contrato analizado no instrumenta una locación de inmuebles, sino que mediante el mismo se otorga el derecho de uso no exclusivo de determinadas instalaciones, por lo cual se estaría en presencia de una cesión de derecho de uso".

Siguiendo el criterio expuesto, en el caso que se analiza cabe concluir que el objeto de los contratos de que se trata es la cesión de un derecho de uso de postes y no su locación, toda vez que mediante los mismos se autoriza su uso, pero sin transmitir su tenencia, dado que la cooperativa del asunto continúa utilizándolos para la prestación de sus servicios, conforme se desprende de la cláusula primera de los convenios suscriptos entre la nombrada y las empresas de televisión (fs. 18 a 32).

Así la Cláusula primera estipula que "La Cooperativa autoriza a 'el Canal' a utilizar los postes de su red de distribución eléctrica para sujetar el cable de video y el resto de los elementos necesarios para emitir la señal de video, en las condiciones técnicas y convencionales que se acuerdan en el presente convenio. Para todo caso de nuevo tendido, se requerirá la previa habilitación técnica por parte de 'la Cooperativa'".

Asimismo, el anexo de "Condiciones técnicas y de seguridad aceptadas por el canal de video cable bajo las cuales la Cooperativa 'XX' autoriza el uso de los postes", aclara en su pto. 4 que "La cooperativa permitirá el uso de los postes, siempre y cuando no afecten el servicio normal que presta, y que la

totalidad de las cargas mecánicas adicionales, provocadas por las instalaciones del canal y otros prestadores que comparten el posteo, no supere los 100 kg de tiro en la cima de un poste sostén”; agregando en los ptos. 5 y 6 que los trabajos a realizar por el canal no deben significar modificaciones o deterioros en las instalaciones de la Cooperativa como tampoco deben perturbar, afectar o interrumpir sus servicios de distribución eléctrica, telefonía o cualquier otro servicio que preste en el futuro.

Ahora bien, en cuanto al tratamiento en el impuesto al valor agregado que corresponde acordar a las cesiones de derechos de uso, en el mencionado Dict. D.A.T. 57/99 se señaló que las mismas “... no se encuentran comprendidas entre las prestaciones y locaciones gravadas contempladas en los incs. a), b), c), d) y e) –ptos. 1 a 20– del art. 3 de la Ley de I.V.A., excepto en el supuesto contemplado en el último párrafo del citado artículo”.

“Dicho párrafo dispone que, tratándose de locaciones o prestaciones gravadas, quedan comprendidos los servicios conexos o relacionados con ellos y las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial, con exclusión de los derechos de autor de escritores y músicos”.

“Respecto a las restantes locaciones y prestaciones a que alude el pto. 21 del inc. e) del referido artículo, cabe señalar que el segundo párrafo del art. 8 de la norma reglamentaria establece que las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos no se encuentran comprendidas entre aquéllas, excepto cuando las mismas impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial, circunstancias que también determinarán la aplicación del impuesto sobre las prestaciones que las originan cuando estas últimas constituyan obligaciones de no hacer.”

En función de la normativa expuesta, en el acto de asesoramiento comentado se indicó que “... no se observa que la operación sometida a consulta se relacione con otras locaciones o prestaciones gravadas, así como tampoco que implique un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial, ...”, por lo que se concluyó que “... la cesión del derecho de uso analizada se encuentra fuera del ámbito de imposición del gravamen, toda vez que no se verifican los supuestos contemplados en el último párrafo del art. 3 de la ley del tributo y en el segundo párrafo del art. 8 de su decreto reglamentario”.

Dicho criterio fue receptado en los Dicts. D.A.T. 32/01 y 17/09 en el que se trató un caso de similares características al que nos ocupa por lo que las conclusiones a que se arribaron en el antecedente reseñado resultan plenamente aplicables al caso planteado en estos actuados.

En función de todo lo expuesto corresponde concluir que los convenios mediante los cuales la rubrada confiere a sendas empresas de televisión por cable el uso de los postes de su red de distribución de energía eléctrica, para el tendido de cables de video y el resto de los elementos necesarios para emitir la señal de video, no instrumentan una locación de inmuebles, toda vez que no se transmite la tenencia de dichos postes, los cuales continúan siendo utilizados por la consultante para la prestación de sus servicios, por lo que se estaría en presencia de una cesión de derecho de uso.

Asimismo y en atención a que de los contratos acompañados no surge que las cesiones de derecho de uso por las cuales se consulta se vinculen con otras operaciones que abarquen locaciones o prestaciones gravadas, así como tampoco que impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial, las mismas se hallan fuera del ámbito de gravabilidad del impuesto, toda vez que no se verifican los supuestos contemplados en el último párrafo del art. 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado y en el segundo párrafo del art. 8 de su decreto reglamentario.

Referencia normativa:

– [Res. SD.G.T.L.I.-A.F.I.P. 14/16](#).