

DICTAMEN D.A.T. 35/13
Buenos Aires, 23 de setiembre de 2013
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Objeto. Exclusiones. Servicio público de transporte. Asistencias financieras no reintegrables.

Sumario:

I. Las sumas abonadas por el Gobierno provincial en concepto de asistencias financieras no reintegrables, contempladas en las correspondientes partidas presupuestarias, con el objeto de compensar las menores tarifas abonadas por los pasajeros, beneficiando así a los usuarios finales del servicio público de transporte automotor, constituyen subsidios otorgados por el Estado y por ende se encuentran excluidos del objeto del impuesto al valor agregado, atento a que dicho gravamen no alcanza a los subsidios de ninguna especie.

II. La compensación que perciben del fideicomiso las empresas subconcesionarias que prestan el servicio público de transporte, en la medida de los subsidios recibidos de la Nación y de la provincia, de los cuales resultarían beneficiarios finales los usuarios del servicio, se encuentra fuera del objeto del gravamen.

Texto:

I. El responsable del asunto efectúa una presentación en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta acerca del tratamiento en el impuesto al valor agregado de los subsidios percibidos por esa empresa y por las empresas a las que subconcesiona la prestación del servicio automotor de transporte de pasajeros en la Región Metropolitana de R.R.

Explica que la Ley ... creó la autoridad del transporte ... –ente autárquico vinculado con el Poder Ejecutivo Provincial–, cuyo objetivo principal es garantizar la normalidad en la prestación del servicio público en cuestión, además del poder de policía del servicio, la fijación de regímenes tarifarios, subsidios a determinadas franjas poblacionales beneficiarias de ventajas tarifarias y formas de medición y calidad de los servicios prestados.

Asimismo, indica que el art. ... de la citada ley creó la S.A. “X.X.”, disponiéndose que el paquete accionario original pertenecerá en un noventa por ciento (90%) a la Provincia de R.R. y en un diez por ciento (10%) al municipio capital.

Agrega que su objeto social comprende la prestación del servicio de transporte automotor de pasajeros en la Región Metropolitana de R.R., por sí, o por terceros, o asociada a terceros, atendiendo a los lineamientos de la política provincial en materia de transporte urbano masivo de pasajeros y a los parámetros previstos en la mencionada ley.

Comenta que el art. ... de la misma norma dispuso que el Poder Ejecutivo provincial establecerá anualmente el presupuesto operativo de S.A. "X.X." para el caso de asistencia económica a su operatoria comercial, demostrando ello que la provincia asume la obligación presupuestaria de asistencia económica materializando la posibilidad en un régimen de subsidios, en un todo de acuerdo con el art. ..., incs. a) y c) de la ley de marras.

Agrega que en dicho marco, a los fines de la prestación del servicio se celebraron convenios con distintas empresas subconcesionarias, sustituyendo el sistema hasta entonces vigente de contraprestación (consistente en una tarifa abonada por el usuario), por el pago de un monto calculado en base a kilómetros recorridos. Aclarando que en virtud del nuevo sistema de pagos, las aludidas empresas ceden a S.A. "X.X." el total de la recaudación y los fondos que perciban, en todo concepto, relacionados con la prestación del servicio público de transporte masivo de pasajeros y actividades relacionadas con el mismo.

Añade que a fin de garantizar el pago a las subconcesionarias de la contraprestación acordada, y para que estas garanticen el cumplimiento de las obligaciones laborales, previsionales y gremiales a su cargo, se celebró el .../05 un contrato de fideicomiso entre S.A. "X.X." como fiduciante y el Banco M.M. como fiduciario, al cual se le transmite la propiedad fiduciaria de la "recaudación", "los subsidios" y "otros ingresos" con el objeto de garantizar el pago de los "certificados de servicios" a las empresas.

Asimismo, indica que por medio del Dto. provincial N° .../06, se dispuso que las transferencias que mensualmente se efectivicen a través del Ministerio de Hacienda y Obras Públicas serán consideradas asistencias financieras no reintegrables de naturaleza idéntica a los subsidios concedidos por el Estado Federal para el Sistema Integrado de Transporte de Automotor (SITAU).

Bajo el mismo concepto son tratadas en la Resolución (AMT) N° .../06, que determinó que las diferencias obtenidas por S.A. "X.X." en concepto de recaudación proveniente de la prestación del servicio de transporte y las que esta deba abonar a las empresas operadoras del sistema, constituyen asistencias financieras no reintegrables, y por ende sin I.V.A.

Estableciendo el art. ... que las operadoras deberán facturar a S.A. "X.X." por los servicios brindados, una suma idéntica a la recaudación obtenida por cada una de ellas por cuenta y orden de S.A. "X.X.". Finalmente, se dispone que los subsidios sean integrados directamente al fideicomiso de administración constituido por S.A. "X.X."

Aclara que la precitada resolución tuvo por motivación esclarecer que la finalidad de los subsidios o subvenciones sirven para evitar que la población usuaria del sistema pudiera verse perjudicada mediante un aumento de las tarifas vigentes, señalando que los fondos provenientes del Gobierno de la provincia revisten el carácter de subsidios y deben ser destinados a mantener el servicio público de pasajeros, asegurándose una mayor economía para los usuarios y la accesibilidad de los mismos al mencionado servicio,

evitando que los importes de subsidios o subvenciones se vean afectados por la aplicación de impuestos locales o nacionales.

Finalmente, comenta que sobre la base de la reunión de Directorio del .../06, se resolvió –Res. (AMT) N° .../06– que las empresas operadoras presenten sus facturas a S.A. “X.X.” en base al valor de recaudación del kilómetro y que el monto final a percibir por las empresas es el correspondiente al valor contractual, atendiéndose la diferencia –a favor de las empresas– mediante los subsidios contemplados en el Dto. .../06, por cuyo monto las empresas deberán entregar recibos en legal forma, diferenciando así entre el precio del servicio (con emisión de facturas) y el subsidio (con emisión de recibos) con su consiguiente tratamiento impositivo.

En virtud de las consideraciones expuestas, la consultante opina que dado que S.A. “X.X.” como concesionaria y las empresas subconcesionarias, reciben subsidios tanto del Gobierno provincial como nacional, siendo los mismos de idéntica naturaleza jurídica, los importes correspondientes a dichos subsidios, para una y otras empresas, sujetos pasivos del I.V.A., no resultan alcanzados por el tributo. Ello así, ya que no se trata de una contraprestación o precio, sino de una compensación que atiende fines extrafiscales, fundamentalmente sociales, ofreciendo al usuario los servicios públicos a precios subsidiados de manera de atemperar o eliminar los aumentos que las tarifas de los mismos sufrirían si estuvieran sometidos a las libres reglas del Mercado.

No obstante su opinión, la rubrada efectúa la presente consulta toda vez que una de las empresas subconcesionarias ha exteriorizado su pretensión acerca de que se le reconozca el I.V.A. calculado sobre los subsidios que percibe.

Por otra parte, cabe señalar que la Dirección Regional remitente informó de la existencia de una consulta en trámite de elevación por parte de dicha área, con arreglo a lo previsto en la Instr. Gral. A.F.I.P. ..., respecto de la gravabilidad en el I.V.A. de los montos percibidos por la empresa “A.A.” S.R.L., una de las empresas subconcesionarias de la empresa del asunto.

II. En primer término, cabe aclarar que mediante Nota N° .../12 (SD.G. ...), la consulta fue declarada formalmente admisible, con las salvedades de que, de acuerdo con las previsiones del art. 1 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, la respuesta que se emita tendrá carácter vinculante únicamente respecto del tratamiento a dispensar en el impuesto al valor agregado a las asistencias financieras no reintegrables –subsidios– abonados por el Poder Ejecutivo provincial a la rubrada, y en función del art. 5, inc. a) de igual normativa, exclusivamente para las obligaciones referidas que sean posteriores a la interposición de la consulta.

Asimismo, se desestimó la consulta con el carácter pretendido respecto del tratamiento en el gravamen de los pagos a las empresas subconcesionarias a través de las cuales se terceriza la prestación del servicio, por no cumplir las condiciones del citado art. 1, sin perjuicio de su tramitación con los alcances del art. 12 del Dto. 1.397/79 y sus modificaciones.

Sentado ello, cabe señalar que en la Actuación N° .../12 (DI. ...) –conformada mediante Notas N° .../12 (DI. ...) y N° .../12 (SD.G. ...), compartida por el servicio jurídico mediante la Actuación N° .../12 (DI. ...), conformada por Nota N° .../12 (DI. ...)–, esa Dirección trató la consulta mencionada por la Dirección Regional remitente,

desestimando el tratamiento de la cuestión en los términos de la Instr. Gral. A.F.I.P. ... por entender que la misma hallaba respuesta en pronunciamientos existentes.

Al respecto, la División ... afirmó que: “En el Memo N° .../02 (D.N.I.) la Dirección Nacional de Impuestos analizó las disposiciones regulatorias de las empresas del transporte automotor urbano y suburbano comprendidos en el Sistema Integrado de Transporte Automotor (SISTAU), los Dtos. 976/01 y 652/02 y la Res. Conj. M.P. 18/02 y M.E. 84/02, concluyendo –a fs. ...– que: ‘... los importes percibidos por los beneficiarios del fideicomiso revestirían el carácter de una compensación destinada, ante la imposibilidad de generar un aumento tarifario en la actual coyuntura económica, al mantenimiento de las condiciones operativas de las empresas prestadoras del servicio público de transporte de pasajeros, lo que la asimilaría a un subsidio recibido por tales empresas, del que resultarían beneficiarios finales los usuarios del servicio’” –el subrayado es propio del área preinterviniente–, concluyendo que: “... las acreencias correspondientes a los beneficiarios del Sistema de Transporte Automotor en concepto de compensaciones tarifarias, por tratarse de un subsidio que reciben dichos beneficiarios, se encuentran marginados del ámbito de aplicación del impuesto al valor agregado, razón por la cual no están sometidos al gravamen”.

Adicionalmente, dicha División extrajo de la Actuación N° .../08 (DI. ...), la caracterización del concepto de “subsidio” como “socorro, ayuda o auxilio de carácter económico” conforme el Diccionario de la Real Academia Española, destacando que: “De la definición transcrita no surge como elemento caracterizante, que para el otorgamiento de un subsidio se requiera una 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”.

Asimismo, advirtió que en el caso bajo estudio: “... la empresa subconcesionaria factura a la concesionaria oficial la prestación del servicio público de transporte automotor que efectúa a los usuarios percibiendo de éstos una tarifa. La misma se encuentra gravada por el importe que proviene de la recaudación de boletos vendidos que cede a S.A. ‘X.X.’ –depositándolo en un fideicomiso–, de acuerdo con el art. 3, inc. e), pto. 21, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado”.

En cambio, interpretó que: “... la compensación que percibe del fideicomiso la empresa ‘A.A.’ S.R.L. que presta el servicio público, en lo que se refiere a los subsidios recibidos de la Nación y de la provincia, se origina en la necesidad de mantener las condiciones operativas de las prestadoras del servicio sin aumentar las tarifas, de lo cual resultarían beneficiarios finales los usuarios del servicio”, acotando que: “... el subsidio nacional o provincial no pierde su condición de tal por el hecho de que el servicio a los pasajeros lo preste una subconcesionaria”.

Adicionalmente, cabe traer a colación los Dict. D.A.T. 68/06 y 14/11 en los cuales se reseñó el criterio fiscal respecto del tratamiento impositivo de subsidios tarifarios, en el sentido que atento a que el impuesto al valor agregado no alcanza a los subsidios, los importes que abone el Gobierno provincial a las concesionarias de servicios públicos en concepto de subsidios por reducción de tarifas a usuarios de escasos recursos económicos, 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.

En función del criterio expuesto, se interpreta que en el presente caso, las sumas abonadas por el Gobierno provincial a la consultante, en concepto de asistencias financieras no reintegrables, contempladas en las correspondientes partidas presupuestarias, con el objeto de compensar las menores tarifas abonadas por los pasajeros, beneficiando así a los usuarios finales del servicio público de transporte automotor, constituyen subsidios otorgados por el Estado y por ende se encuentran excluidos del objeto del impuesto al valor agregado, atento a que dicho gravamen no alcanza a los subsidios de ninguna especie.

En el mismo sentido, con relación al aspecto no vinculante de la consulta, corresponde comunicar al presentante, con los alcances del art. 12 del Dto. 1.397/79 y sus modificaciones, que la compensación que perciben del fideicomiso las sociedades subconcesionarias que prestan el servicio público de transporte, en la medida de los subsidios recibidos de la Nación y de la provincia, de los cuales resultarían beneficiarios finales los usuarios del servicio, se encuentra fuera del objeto del gravamen.