

Consulta Vinculante

Señor/a/es: xxxxxx

RUC: xxxxx

La Subsecretaría de Estado de Tributación se dirige a Ustedes en el marco de la consulta de carácter vinculante formulada a través del Sistema de Gestión Tributaria *Marangatu* mediante **Proceso N.º xxxxxxxxxxxxxxxx**, en la cual solicita el pronunciamiento favorable de esta cartera sobre los siguientes criterios que vienen a exponer respecto al tratamiento fiscal aplicable a las facturas emitidas por los servicios prestados por xxxxxxxxxxxxxxxx (en adelante, **xxxxxx**) a la Entidad Binacional ITAIPU (en adelante, **ITAIPU**):

- i. Se encuentran exonerados del Impuesto al Valor Agregado (**IVA**) los servicios prestados por **xxxxxxx** a **ITAIPU**, que consisten en el mantenimiento de xxxx el edificio ITAIPU ubicado en Asunción, en atención a que se configuran como operaciones relacionadas con «obras accesorias o complementarias» a la central hidroeléctrica y que el **Tratado de ITAIPU** establece que todos los servicios prestados a dicha entidad relacionados con los materiales o equipos que son utilizados o incorporados en la central hidroeléctrica, sus accesorios u obras complementarias, se encuentran exonerados de todo impuesto.

Al respecto, sostienen que el edificio Itaipú ubicado en Asunción opera en función de la central hidroeléctrica, por lo que consideran como un establecimiento accesorio o complementario a esta y, por consiguiente, no se genera un débito fiscal del **IVA** por la prestación del mencionado servicio.

- ii. La autorización del xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, por la cual se prorrogó el plazo de ejecución del servicio a xxxxxxxx, contados a partir del xxxxxxxxxxxxxxxx en adelante, es el documento que sirve para cumplir con la necesidad de contar con el certificado de autorización, de conformidad con lo que establece el artículo 2º de la Resolución General N.º 115/1992, en su redacción dada por la Resolución General N.º 18/1993.

En este contexto, aclaran que **xxxxxxx** recibió de **ITAIPU** los siguientes documentos:

- a) La autorización del xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, por la cual se prorrogó el plazo de ejecución del servicio a xxxxxxxx, contados a partir del xxxxxxxxxxxxxxxx en adelante; y,
- b) Órdenes de compra emitidas por **ITAIPU**, por cada prestación de servicio realizada.

Sobre el punto ii, prosiguen indicando que **xxxx** no tiene la obligación de exigir a **ITAIPU** que cumpla con las obligaciones formales establecidas en la Resolución General, por lo que mal podría ser sancionado en caso de que se considere que la autorización no cubre la referida obligación documental prevista en el artículo 2 de la Resolución General N.º 115/1992 (modificado).

A lo largo de su exposición especifican que, en el marco de sus operaciones, **xxxx** posee un contrato de prestación de servicios de mantenimiento preventivo y correctivo, así como provisión de repuestos para xxxxxx el edificio Itaipú en Asunción, cuya vigencia es de xxxxxxxx contados desde el xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx.

En ese sentido, alega que tanto el contrato de autorización de servicios (la autorización) en su Cláusula xxxx del Anexo xx como las respectivas órdenes de compra emitidas por **ITAIPU**, consignaron con claridad que las facturas debían ser emitidas por **xxxx** sin incluir el **IVA**, en virtud de los beneficios fiscales que aplican sobre los servicios contratados a raíz de lo previsto en el Tratado de Itaipú. En este sentido, **xxxx** facturó por estas operaciones declarando los valores en la columna exenta.

Adelantan opinión manifestando que los beneficios del tratado de Itaipú se extienden al débito fiscal del **IVA** que se genera por quienes prestan servicios a la entidad binacional, y que de este modo, los servicios que son prestados por **xxxx** a **ITAIPU** se encuadran con claridad dentro de los supuestos previstos en el Tratado de Itaipú, pues entienden que el mantenimiento de xxxxxxxx el edificio **ITAIPU** se configura como operaciones relacionadas con obras accesorias o complementarias a la central hidroeléctrica. Adicionalmente a esto, señalan que ni el Tratado de Itaipú ni las Resoluciones Generales delimitan a un área geográfica el

Consulta Vinculante

concepto de «obras accesorias o complementarias» a la central hidroeléctrica y mucho menos definen qué se entiende por tales.

La postura que antecede la apoyan además en los antecedentes administrativos existentes, en los cuales la Administración Tributaria respondió a una consulta vinculante sin cuestionar que la exoneración del IVA se aplicaba a una empresa que prestaba servicios xxxxx para ITAIPU.

Seguidamente, a lo largo de su consulta invoca las siguientes disposiciones normativas:

- El artículo 137 de la Constitución de la República,
- El artículo 12 de la Ley N.º 389/1973 *Que aprueba y ratifica el Tratado entre la República del Paraguay y la República Federativa del Brasil para el aprovechamiento hidroeléctrico de los recursos hidráulicos del río Paraná, pertenecientes en condominio a los dos países, desde e inclusive el Salta del Guairá o Salto Grande de Sete Quedas Salto Grande de Sete Quedas hasta la boca del río Yguazú, suscrito el 23 de abril de 1973, en Brasilia, con los anexos "A" estatuto de la Itaipú, "B" descripción general de las instalaciones destinadas a la producción de energía eléctrica y de las obras auxiliares, "C" bases financieras y de prestación de los servicios de electricidad de la Itaipú, y las notas reversales intercambiadas por los ministros de relaciones exteriores del Paraguay y del Brasil en la misma fecha, y que llevan las características de la cancillería paraguaya: N.R. 3; N.R. 4; N.R. 5; N.R. 6; N.R. 7; N.R. 8, en adelante, el Tratado de Itaipú,*
- El artículo 2º de la Resolución General N.º 115/1992, modificado por la Resolución General N.º 18/1993.

Verificadas las documentaciones de respaldo al proceso, se adjunta en formato de documento portátil (*pdf*) el escaneado de la Cedula de Identidad Civil del xxxxxxxx.

Requerimiento

Se hace presente que se ha remitido una Nota de Requerimiento a la recurrente, a la que ha respondido en tiempo y forma adjuntando, por su orden, las siguientes documentaciones:

- Contrato de prestación de servicios de mantenimiento preventivo y correctivo suscrito entre xxx e Itaipú;
- Anexo xx;
- Copia de un antecedente administrativo;
- Copia de autorización del xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, por la cual se prorrogó el plazo de ejecución del servicio a xxxxxxxx, contados a partir del xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx;
- Copia de órdenes de compra emitidas por Itaipú.

Se advierte que la recurrente no adjuntó la copia de la factura expedida en la entidad binacional.

A continuación, se presenta el análisis practicado a la presente consulta:

Tal como la recurrente ha expuesto en su consulta, la cuestión para dilucidar es si corresponde la aplicación de los beneficios fiscales previstos en el Tratado de ITAIPU a los servicios de mantenimiento xxxxxx prestados por xxxx. En ese tenor, la cuestión va más allá de una ley ordinaria, ya que debe resolverse a la luz de lo prescripto en el **Tratado de ITAIPU** aprobado y ratificado por la Ley N.º 389 del 13 de julio de 1973.

En ese sentido, el artículo 12, inciso b), del Tratado de Itaipú, reza respecto a los servicios que ella adquiere:

Las Altas Partes Contratantes adoptarán, en lo que respecta a la tributación, las siguientes normas: [...] no aplicarán impuestos, tasas y préstamos compulsorios, de cualquier naturaleza, sobre los materiales y equipos que la Itaipú adquiere en cualquiera de los dos países o importe de un tercer país, para utilizarlos en los trabajos de construcción de la central eléctrica, sus accesorios y obras complementarias, o para incorporarlos en la central eléctrica, sus accesorios y obras complementarias. De la misma forma, no aplicarán impuestos, tasas y préstamos compulsorios, de cualquier

Consulta Vinculante

naturaleza, que incidan sobre las operaciones relativas a esos materiales y equipos, en las cuales la Itaipú sea parte [...]

A su vez, nuestra reglamentación dada por la Resolución General N.º 115/1992 dispone en su artículo 4º que en el caso de ITAIPU, los servicios amparados al régimen son aquellos vinculados directa o indirectamente con los trabajos de construcción de la central eléctrica, sus accesorios y obras complementarias a la misma, siempre que el ente binacional sea parte del contrato. Los restantes servicios estarán afectados por el IVA debiéndose cumplir con las disposiciones generales del impuesto.

Tal como se puede advertir, según las documentaciones adjuntadas, no cabe duda de que ITAIPU es parte del contrato con la recurrente. Ahora, a fin de poder entender si el caso que nos ocupa se encuentra enmarcado en el artículo 12 del Tratado y en las reglamentaciones de la Administración Tributaria, es menester comprender de dónde proviene el pago que cubre las erogaciones en dicho concepto y si son considerados trabajos de construcción de la central eléctrica.

Para ello debemos partir de la noción de que el Tratado está compuesto de tres partes: Anexos A, B y C. El Anexo A es el estatuto de la usina; en el Anexo B está definida la descripción general de las instalaciones destinadas a la producción de energía eléctrica y obras auxiliares; y el Anexo C describe las bases financieras y de prestación de los servicios de electricidad de ITAIPU.

Remitiéndonos al Anexo C, el Capítulo III define expresamente que el **costo del servicio de electricidad** *estará compuesto de las partes anuales que corresponden a los montos necesarios para los pagos de las utilidades del capital, de las cargas financieras de los préstamos recibidos, de la amortización de los préstamos recibidos, de los royalties, del resarcimiento de las cargas de administración y supervisión, así como del monto necesario para cubrir los gastos de explotación y el monto del saldo de la cuenta de explotación del ejercicio anterior.*

Desglosando la formulación normativa, y atendiendo a que el Anexo C vigente es taxativo, tenemos que los componentes del costo de servicio de electricidad son:

- 1) Utilidades del capital.
- 2) Cargas financieras de los préstamos recibidos.
- 3) Amortizaciones de los préstamos recibidos.
- 4) Royalties.
- 5) Resarcimiento de las cargas de administración y supervisión.
- 6) Gastos de explotación.
- 7) Saldo de la cuenta de explotación del ejercicio anterior.

Centrándonos en los **gastos de explotación**, sexto componente del costo del servicio de electricidad, conforme al Anexo C, numeral III.6 es: *El monto necesario para cubrir los gastos de explotación.* En ese sentido, corresponde, además de otros, a los gastos realizados para el funcionamiento normal de la central hidroeléctrica. Incluye los gastos directos de operación y de mantenimiento de la central, mantenimiento del medio ambiente, desarrollo regional, gastos con el personal, seguros, servicios, reposición de materiales, etc. Estos gastos constan en el presupuesto económico anual de la ITAIPU, detallado y controlado de acuerdo con las normas de la Entidad¹.

El motivo de realizar las aclaraciones que anteceden obedece a la necesidad de entender que del total de recurso que posee ITAIPU, existe una porción dedicada a los *gastos de explotación*, y que los materiales y/o servicios adquiridos (en este caso, servicio de mantenimiento xxxxxxx) son pagados con dicho recurso, que como se mencionó en líneas arriba comprenden a su vez diversos conceptos, tales como gastos de operación, gastos de mantenimiento, pago de personal, cuidado ambiental.

Entonces, por más de que el edificio corporativo en Asunción no se dedique exclusivamente a la generación de energía, el mismo posee recursos humanos y materiales que cumplen con el fin asignado a la porción de pagos llamada *gastos de explotación*, por lo que la eventual intención de gravar con impuestos la

¹ Prestación de los servicios de electricidad y bases financieras. Compendio/ITAIPU Binacional 2003. p 62.

Consulta Vinculante

prestación del servicio en análisis está impedida por la formulación normativa del artículo 12, inciso b), del Tratado de Itaipú.

Por lo que concierne a considerar a la xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx como documento que sirva para cumplir con la necesidad de contar con el certificado de autorización, de conformidad con lo que establece el artículo 2° de la Resolución General N.° 115/1992, en su redacción dada por la Resolución General N.° 18/1993, se advierte del documento adjunto xxxxx que la ejecución del servicio tendrá un plazo de xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, contados a partir del xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx y que la vigencia será hasta el total cumplimiento de las obligaciones establecidas en dicha autorización y sus anexos, por lo que se considera válido dicho documento como certificado de autorización.

A la luz de las normas legales citadas y los antecedentes examinados, no puede sino concluirse que se encuentran exonerados del IVA los servicios prestados por xxxx a ITAIPU, que consisten en el mantenimiento de xxxxxx el edificio ITAIPU ubicado en Asunción.

En ese sentido, la autorización del xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, por la cual se prorrogó el plazo de ejecución del servicio a xxxx, contados a partir del xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx en adelante, es el documento que sirve para cumplir con la necesidad de contar con el certificado de autorización, de conformidad con lo que establece el artículo 2° de la Resolución General N.° 115/1992, en su redacción dada por la Resolución General N.° 18/1993.

No está de más aclarar que el presente análisis se ha circunscripto al aspecto estrictamente jurídico tributario, por lo que cada caso debe ser estudiado dada su particularidad, y los análisis, estudios y eventuales decisiones que se tomen respecto a la inclusión de conceptos económicos como *gastos de explotación* deberán tomarse con extremo cuidado.

Corresponde que el presente pronunciamiento sea notificado con los efectos del artículo 244 de la Ley N.° 125/1991.

Respetuosamente,

ÁGUEDA CARDOZO LOVERA, *Dictaminante*
Dpto. de Elaboración e Interpretación
de Normas Tributarias

LUIS ROBERTO MARTÍNEZ, *Jefe*
Dpto. de Elaboración e Interpretación
de Normas Tributarias

ANTULIO BOHBOUT MONGELÓS, *Director*
Dirección de Planificación y Técnica Tributaria

ÓSCAR A. ORUÉ ORTÍZ, *Viceministro*
Subsecretaría de Estado de Tributación