

**DICTAMEN D.A.T. 40/13**  
**Buenos Aires, 21 de octubre de 2013**  
**Fuente: página web A.F.I.P.**

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Liquidaciones de ventas, con fecha de vencimiento a definir por el mecanismo de monitoreo de costos, previstas en la Res. S.E. 250/13.

Sumario:

Se concluyó que 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. 250/13 revisten el carácter de subsidios toda vez que representan el reconocimiento de mayores costos, cuyo traslado a las tarifas no fue autorizado, siendo afrontadas con recursos del Estado nacional y sin que por ellas se efectúe contraprestación alguna, por lo cual no se hallarán sujetas al impuesto al valor agregado dado que dicho tributo no alcanza a subsidios de ninguna especie.

---

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en las presentaciones efectuadas por la Secretaría de Energía –dependiente del Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios mediante Notas S.E. .../13 y .../13–, por las cuales consulta el tratamiento tributario que corresponde dispensar en el impuesto al valor agregado a las “Liquidaciones de ventas con fecha de vencimiento a definir (en adelante ‘LVFVD’)” por el “Mecanismo de monitoreo de costos” previstas en el art. 7 de la Res. S.E. 250/13.

Sobre el particular aclara que, en función de lo establecido en el mencionado artículo, la Secretaría de Energía instruyó a la Compañía Administradora del Mercado Mayorista Eléctrico Sociedad Anónima (CAMMESA) a emitir las LVFVD, por cuenta y orden del Fondo Unificado, a favor de las empresas Edenor S.A. y Edesur S.A., por los valores excedentes de los valores establecidos en los arts. 1 y 2 de la citada resolución, luego de haber realizado las compensaciones establecidas en los arts. 5 y 6, respectivamente, de la misma norma resolutive.

Asimismo, destaca que “... el dictado de la resolución en trato (...) se efectuó en el marco de las políticas sectoriales tendientes a continuar subsidiando las tarifas a los usuarios del servicio público de distribución de energía eléctrica, con recursos del Tesoro Nacional, en el área de concesión de jurisdicción del Estado nacional y, que por otra parte, los créditos a favor de empresas concesionarias surgen de la evolución registrada por el ‘Mecanismo de monitoreo de costos’ (MMC) contemplado en la Cláusula 4.2 de las Actas acuerdo de renegociación contractual suscripta por la Unidad de Renegociación Contractual y Análisis

de Contratos de Servicios Públicos (UNIREN) y las Concesionarias Edenor S.A. y Edesur S.A. ratificadas por Dtos. 1.957/06 y 1.959/06, respectivamente”.

En función a lo expuesto, la Secretaría consultante entendió “... salvo más elevada opinión, que los subsidios otorgados por el Estado nacional a los usuarios del servicio público de distribución de energía eléctrica no deberían estar alcanzados por el impuesto al valor agregado”.

II. A efectos de resolver la consulta planteada, en primer lugar resulta menester realizar el análisis de la Res. S.E. 250/13. Así, el cuarto Considerando de la mencionada resolución señala que en virtud de las Actas acuerdos de renegociación contractual suscriptas por la UNIREN y las concesionarias del servicio público de distribución de energía eléctrica – Edenor S.A. y Edesur S.A.–, el Ente Nacional Regulador de la Electricidad (ENRE) aplicará cada seis meses el “Mecanismo de monitoreo de costos” (MMC) sobre la base de una estructura de costos de explotación, inversiones e índices oficiales de precios representativos de tales costos.

Además, el quinto Considerando aclara que el mecanismo mencionado activa el proceso de redeterminación de los ingresos de las concesionarias por variación en los precios de la economía. No obstante, el Considerando siguiente indica que los ajustes de tales ingresos no implican modificaciones en las tarifas, sin perjuicio de que sean tenidos en cuenta al momento en que el ENRE efectúe la revisión tarifaria integral.

En ese orden, por medio de los arts. 1 y 2 de la resolución bajo análisis se aprobaron los valores correspondientes al concepto ajuste por “Mecanismo de monitoreo de costos” (MMC) para las empresas Edenor S.A. y Edesur S.A. por los períodos indicados en el Anexo I que forma parte de la misma.

Por su parte, en los arts. 3 y 4 de dicha norma resolutive se determinaron las deudas por aplicación del Programa de Uso Racional de la Energía Eléctrica –PUREE– de las empresas Edenor S.A. y Edesur S.A. por los períodos e importes allí mencionados.

A su vez, mediante sus arts. 5 y 6 se autorizó a las precitadas concesionarias a compensar hasta el mes de febrero de 2013 las deudas por aplicación del PUREE –arts. 3 y 4– hasta la concurrencia con los créditos correspondientes al concepto ajuste por “Mecanismo de monitoreo de costos” –arts. 1 y 2–.

En vista de lo antedicho, mediante el art. 7 de la resolución en trato se instruye a la Compañía Administradora del Mercado Mayorista Eléctrico Sociedad Anónima (CAMMESA) a emitir “Liquidaciones de ventas con fecha de vencimiento” a definir por el “Mecanismo de monitoreo de costos”, por cuenta y orden del Fondo Unificado en los términos del art. 3 de la Res. S.E. 2.022/05 a favor de Edenor S.A. y Edesur S.A. por los valores excedentes de los establecidos en los referidos arts. 1 y 2 luego de haber realizado las compensaciones establecidas en los aludidos arts. 5 y 6, respectivamente.

Llegado a este punto se advierte que, si bien los documentos a emitir por CAMMESA 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 el reconocimiento –a ambas distribuidoras– de los ajustes de costos que se determinaron por aplicación del “Mecanismo de monitoreo de costos”.

En otras palabras, conforme con los Considerandos antes citados, a juicio de esta Asesoría el pago de los ajustes que surgen del “Mecanismo de monitoreo de costos” no retribuye ventas de energía eléctrica sino que constituye un reconocimiento de mayores costos, que no implican, “prima facie”, modificaciones a las tarifas.

En otro orden de cosas, debe señalarse que la creación del Fondo Unificado fue dispuesta por el art. 37 de la Ley 24.065 –régimen de la energía eléctrica–. El citado artículo establece que las empresas de generación y transporte de energía eléctrica de propiedad total o mayoritaria del Estado nacional tendrán derecho a recuperar solamente sus costos operativos y de mantenimiento totales que les permitan mantener la calidad, continuidad y seguridad del servicio, por lo que los excedentes entre dichos costos y el precio de venta de la energía integrarán un Fondo Unificado, cuyo presupuesto será aprobado anualmente por el Congreso de la Nación y será administrado por la Secretaría de Energía.

A su vez, el Fondo de Estabilización, al cual deben ingresarse los excedentes derivados de la aplicación del Programa de Uso Racional de la Energía Eléctrica –PUREE–, según lo normado por la Res. S.E. 1.063/05, fue creado en los términos del art. 36 de la citada Ley 24.065 con el fin de estabilizar los precios que paguen los distribuidores de energía eléctrica y atenuar los efectos que sobre las tarifas a usuarios finales regulados pudieran provocar las eventuales volatilidades de precios de la energía eléctrica en el Mercado Eléctrico Mayorista –cfr. tercer Considerando de la precitada Res. S.E. 1.063/05–.

De lo hasta aquí expuesto, se desprende que el reconocimiento de los mayores costos a Edenor S.A. y Edesur S.A. –por el excedente no compensado– que es documentado por CAMMESA mediante las referidas “Liquidaciones de ventas”, es soportado por el Fondo Unificado, el cual es administrado por la Secretaría de Energía, siendo su presupuesto aprobado por el Congreso de la Nación. Adicionalmente, cabe resaltar que, según lo informado por dicha Secretaría, los pagos en cuestión se efectúan con recursos del Tesoro de la Nación.

En este contexto, esta Asesoría entiende 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 resultaría asimilable a un subsidio.

Cabe 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”.

En concordancia con dicha definición, el Tribunal Fiscal de la Nación tiene dicho 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.”, 15/11/05–.

Lo antedicho refuerza la conjetura de que en el caso traído a consulta se está frente a subsidios, la cual es confirmada por la Secretaría consultante al indicar que el dictado de la resolución en trato “... se efectuó en el marco de las políticas sectoriales tendientes a continuar subsidiando las tarifas a los usuarios del servicio público de distribución de energía eléctrica, con recursos del Tesoro nacional ...”.

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. Así, en el Dict. D.A.L. 109/01 se consideró el caso 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 tal dictamen se indicó que el entonces Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, compartiendo el criterio sustentado por la Subsecretaría de Política Tributaria y avalado por la Secretaría de Hacienda, se pronunció en el sentido de que dicho tributo no alcanza a subsidios de ninguna especie, encontrándose los mismos fuera del ámbito de imposición.

A su vez, en el Dict. Di.A.Téc. 68/06 se concluyó que, atento a que el impuesto al valor agregado 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, en el Dict. Di.A.Téc. 89/07 se analizó el tratamiento fiscal 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. 438/06 del Ministerio de Infraestructura, Vivienda y Servicios Públicos de la Provincia de Buenos Aires, concluyéndose –sobre la base del mismo fundamento– que la mencionada asignación complementaria no se encontraba alcanzada por el impuesto al valor agregado.

Del mismo modo, en la Actuación N° .../07 (DI ...), referida a una presentación efectuada por la Federación Argentina de Cooperativas de Electricidad, se concluyó que los subsidios otorgados a los concesionarios de distribución de energía eléctrica, de acuerdo con los términos de la precitada Res. 438/06, no integrarán la base imponible del tributo y, por ende, tampoco resultará procedente que sobre ellos se practique retención alguna.

Por último y a mayor abundamiento, en la Actuación N° .../08 (DI ...), se consideró que la compensación financiera no reintegrable establecida por el Dto. 3.280/07 de la provincia de Santa Cruz participa del concepto de subsidio, ya que no reviste el carácter de contraprestación por obras sino que constituye un auxilio financiero transitorio. Ello así, atento a que el impuesto al valor agregado no alcanza a los subsidios de ninguna especie, se concluyó que dicha compensación financiera se encuentra fuera del ámbito de aplicación del gravamen.