Expte. N° 39800/2019.-

///nos Aires, 22 de noviembre de 2023.- JMVC

Y VISTOS, estos autos caratulados: “Yacylec S.A. c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, y

CONSIDERANDO:

I.- Que con fecha 8/11/2018, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar en todas sus partes las resoluciones N° 141/04 (DV DOGR) y N° 5/07 (DV DEOB) emanadas, respectivamente, de la División Determinaciones de Oficio de la Subdirección General de Operaciones Impositivas III y de la División Determinaciones de Oficio “B” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas Grandes Contribuyentes Nacionales de la A.F.I.P. -D.G.I.

Asimismo, impuso las costas a la actora vencida.

Para así resolver, tras reseñar las posiciones de las partes y los antecedentes del caso, circunscribió el asunto a resolver como: “amortización de bienes de uso”, con especial referencia a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente: “Oleoductos del Valle S.A.”, sentencia de fecha 16/02/2010.

Así, destacó que a pesar de que la contribuyente aportó abundante prueba, tanto en la instancia administrativa como en la jurisdiccional administrativa, no logró convencer que, desde el punto de vista técnico, el plazo de amortización de las obras fuese de 15 años.

Afirmó que las obras cuya construcción encomendó el Estado Nacional, bajo el contrato de concesión, por sus características, intensidad de uso, estado en que fueron recibidos y demás factores técnicos, son los que determinan la vida útil de los bienes.

Expuso que la actora no aportó ningún elemento técnico idóneo en la materia, ni tampoco solicitó prueba pericial a cargo de profesionales independientes que respaldaran el plazo de amortización de 15 años por ella computado.

Mencionó que la prueba pericial contable no contribuyó a dirimir la controversia, ya que en ninguno de sus puntos se refiere a la duración de los bienes, sino a las consecuencias o efectos económicos e impositivos, en caso de no admitirse su propio criterio.

En cuanto al aspecto infraccional del planteo, el voto mayoritario resolvió confirmar las multas impuestas a la firma contribuyente.

II.- Que, contra lo así decidido, la contribuyente interpuso apelación y, previa fundamentación y sustanciación con la contraria, se pronunció la Sala III de esta Excma. Cámara de Apelaciones en fecha 29/07/2020.

En dicha oportunidad, el citado Tribunal resolvió hacer lugar al recurso de apelación deducido por la parte actora y, en consecuencia, revocar en su totalidad la sentencia apelada, imponiendo las costas de ambas instancias a la vencida, en los términos de lo establecido en el art. 68, primer párrafo, del C.P.C.C.N.

Asimismo, en consideración del modo en que se resuelve, dejó sin efecto las regulaciones de honorarios practicadas, y declaró insustancial el tratamiento del recurso de apelación interpuesto al respecto.

Para decidir del modo indicado, el Tribunal interpretó que la cuestión a dilucidar consistía en establecer si, a fin de liquidar el impuesto a las ganancias, el plazo de amortización de los bienes objeto del contrato COM era de quince años, como sostenía la contribuyente, o cincuenta, según el criterio adoptado por el Fisco Nacional.

Reseñó que la contribuyente fundó su postura en los términos del referido contrato COM, que establecía aquel plazo de quince años para el reembolso de la construcción de la obra, mientras que el ente recaudador había basado su postura en el criterio de la “vida útil probable” de los bienes.

Luego de hacer referencia a algunas cláusulas del acuerdo y meritar diversa jurisprudencia del Alto Tribunal, concluyó que el estudio de este tipo de asuntos exhibe aristas singulares; es decir, comprensivo fundamentalmente de los componentes relacionados con el sujeto, los activos en cuestión y la actividad desarrollada.

Agregó que los términos del contrato COM, en especial el plazo previsto para la construcción de la obra y la retribución convenida, tornaban razonable una amortización como la estimada por Yacylec S.A.

Por tal razón, en su comprensión, no resultaba reprochable el apartamiento del método basado en la vida útil de los activos ni la adopción, por parte de la contribuyente, del concerniente al recupero de la inversión afrontada.

Indicó que el Tribunal Fiscal de la Nación había omitido realizar una evaluación profunda y pormenorizada de la totalidad de los elementos probatorios

que se encontraban a disposición en el expediente, por lo que su decisión debía ser revocada.

Por último, en atención a la forma en que se pronunció respecto al fondo de la cuestión, no se expidió acerca del régimen sancionatorio por resultar inconducente.

III.- Que, contra lo así decidido el Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario federal en fecha 18/08/2020. Tras la sustanciación con la contraria en fecha 15/10/2023, en 28/10/2020 la Sala III de esta Excma. Cámara de Apelaciones lo concedió respecto a la interpretación y alcance y de normas federales y lo rechazó en cuanto a los planteos de cuestiones de hecho y prueba y en cuanto a la pretendida arbitrariedad de sentencia, lo que motivó la presentación de la queja que tramitó bajo el número de registro CAF 39800/2019/2/RH1.

En fecha 15/12/2021, la Señora Procuradora Fiscal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación emitió su dictamen.

En dicha oportunidad, opinó que correspondía declarar procedente el recurso extraordinario y revocar la sentencia apelada.

A su turno, el Alto Tribunal dictó sentencia en fecha 27/06/2023, oportunidad en la que consideró que las cuestiones planteadas, han sido correctamente tratadas en el dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos compartió y a los que se remitió por razones de brevedad.

En consecuencia, resolvió hacer lugar a la queja, declarar procedente el recurso extraordinario y revocar la sentencia apelada, con costas. Asimismo, dispuso remitir la presentación directa junto con los autos principales al Tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo decidido en la presente.

IV.- Que cabe destacar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, se seguirá el criterio trazado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que establece que los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, *in re*, "VZ Bath & Body S.A. (TF 36087-I) c/D.G.I.", Expte. Nº 12.109/2021, del 8/04/2022, entre muchos otros).

V.- Que, a fin de dar cumplimiento al mandato establecido por el Alto Tribunal, en los términos que surgen de la interpretación de los hechos, las pruebas y el derecho aplicables -elaborada en el pronunciamiento de fecha 27/06/2023-, corresponde comenzar por señalar que también cabe tener presente la vigencia irrestricta del principio que indica que los actos administrativos gozan de la denominada presunción de legitimidad (cfr. art. 12 de la ley 19.549 y modificatorias y esta Sala, *in re,* "LDC Argentina S.A. c/D.G.I.", Expte. Nº 91.325/2017, del 3/05/2018, entre otros).

En tal sentido, corresponde señalar que la citada presunción implica la suposición de que el acto administrativo ha sido dictado con arreglo a las normas jurídicas que debieron condicionar su emisión. Así la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha afirmado que la presunción permite inferir que toda la actividad de la Administración guarda conformidad con el ordenamiento jurídico, lo cual subsiste en tanto no se declare lo contrario por el órgano competente (cfr. *Fallos:* 319:1476, *in re,* "Alcántara Díaz Colodrero, Pedro", del 20/08/1997, entre otros).

En palabras de Bartolomé Fiorini, el fundamento de este carácter deriva de la presunción general de validez que acompaña a los actos estatales: a toda ley se la presume constitucional, a toda sentencia se la considera válida, y a todo acto de la Administración se lo presume legítimo (cfr. autor citado, Derecho Administrativo, Bs.As., Abeledo-Perrot, 1976, 2da. edición, t. I, p. 348). A lo que cabe agregar que la revisión judicial de los actos concurre para enervar la presunción y, en todo caso, ello significa que la presunción puede ser desvirtuada ante un tribunal (cfr. Comadira, Julio R. -Monti, Laura M., colaboradora, Procedimientos Administrativos, Bs.As., La Ley, t. I, pp. 231/232 y sus citas).

Es en razón de la vigencia de la citada norma y principio, que le corresponde a la parte actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, ofrecer y producir prueba conducente a fin de derribar la presunción de legitimidad y evidenciar los pretendidos errores que afectarían a los actos administrativos impugnados (cfr. art. 377 del C.P.C.C.N. -de aplicación supletoria- y esta Sala, en autos: "Ostry, Silvia Beatriz c/D.G.I.", Expte. Nº 67.852/2020, del 18/06/2020, entre otros).

Asimismo, cabe señalar que el caso encuadra en la previsión contenida en el art. 86, inc. b), aps. 1º) y 2º) de la L.P.T.; norma que exige a quien pretende la revisión en esta instancia de la plataforma fáctica y de la prueba que gira en torno

a ella, acreditar la arbitrariedad en el pronunciamiento del Tribunal *a quo*, lo que habilitaría tal análisis por parte de esta Cámara.

Al respecto, cabe recordar que constituye doctrina jurisprudencial pacífica, sólida y consolidada aquélla que caracteriza qué debe entenderse por arbitrariedad: "[s]ólo cuando se resuelve contra, o con prescindencia, de lo expresamente dispuesto por la ley respecto al caso, se prescinde de pruebas fehacientes regularmente traídas al juicio o se hace remisión a las que no constan en el" (cfr. *Fallos*: 207:72 y doctrina concordante posterior; esta Sala, *in re,* "Sbasseiro, Oscar R. c/D.G.I.", Expte. Nº 74.716/2018, del 3/04/2019, entre otros).

El criterio imperante en este Tribunal interpreta que de conformidad con lo establecido por el art. 86 de la ley 11.683, respecto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, se prevé una limitación en razón de la cual corresponde estar a lo decidido por el T.F.N., salvo que se demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta en la valoración de dichos aspectos (cfr. Sala I, en la causa: "Establecimientos Don Esteban S.A. c/D.G.I.", del 12/05/2015; esta Sala, *in re,* "Xenobióticos S.R.L. c/D.G.I.", Expte. Nº 23.132/2016, del 7/06/2016 y sus citas; Sala III, en autos: "Standard Motors Argentina S.A. c/D.G.I.", del 12/05/2015; Sala IV, causa: "Valle Escondido c/D.G.I.", del 17/05/2016 y Sala V, *in re,* "Sullair Argentina S.A. c/D.G.I.", del 21/03/2011, entre otros).

A mayor abundamiento, con relación a la pretendida arbitrariedad de la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación, cabe recordar que la primera formulación de la noción de *sentencia arbitraria* data del año 1909 y fue efectuada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al fallar la causa: "Rey *vs.* Rocha", registrada en *Fallos*: 112:384.

En dicha oportunidad, el Alto Tribunal sostuvo que *sentencia arbitraria* es aquella desprovista de todo apoyo legal y fundada tan sólo en la voluntad de los jueces y no lo es, en cambio, cuando concurra simplemente una interpretación errónea de las leyes a juicio de los litigantes. De allí que resulte trascendente remarcar la distinción entre *arbitrariedad*, por un lado y el *mero error* en la interpretación de las leyes o en la apreciación de la prueba por el otro.

Sobre el punto, cabe recordar que constituye doctrina jurisprudencial pacífica, sólida y consolidada aquella que caracteriza qué debe entenderse por arbitrariedad: "[s]ólo cuando se resuelve contra, o con prescindencia, de lo expresamente dispuesto por la ley respecto al caso, se prescinde de pruebas fehacientes regularmente traídas al juicio o se hace remisión a las que no constan

en el" (cfr. *Fallos*: 207:72, *in re*, "Carlozzi c/Tornese Ballesteros", del 14/02/1947 y doctrina concordante posterior, doctrina aplicada por esta Sala en reiteradas oportunidades, por ejemplo, sentencia en autos: "Quilsa Com Ar S.H. (T.F. 28283-I) c/D.G.I.", Expte. Nº 6647/2021, del 26/04/2022, entre otros).

A lo expuesto, debe agregarse que la tacha de arbitrariedad no procede por meras discrepancias acerca de la apreciación de prueba producida o de la inteligencia atribuida a preceptos de derecho, así se estimen esas discrepancias legítimas o fundadas. Esta tacha no tiene por objeto la corrección de sentencias equivocadas o que se estimen como tales, sino que atiende solo a supuestos de omisiones de gravedad extrema en que, a causa de ellas, los pronunciamientos quedan descalificados como actos jurisdiccionales (cfr. *Fallos*: 244:384, citado por Carrió, Genaro R., *Recurso Extraordinario por Sentencia Arbitraria*, Bs. As., Abeledo Perrot, 1967, p. 29).

VI.- Que, en tal orden de consideraciones no se observa -siquiera mínimamente- que la presunción de legitimidad de las resoluciones impugnadas, haya sido controvertida o cuestionada al punto que permita a este Tribunal modificar lo decidido en la instancia jurisdiccional anterior y administrativa previa.

En tal sentido, cabe tener expresamente en cuenta que, con relación al fondo de la cuestión planteada, corresponde estar a lo resuelto por el Alto Tribunal en su pronunciamiento, el que se apoyó y dio por reproducido el dictamen producido por el Ministerio Público Fiscal.

En dicha oportunidad, se puso de manifiesto que la contribuyente resultó adjudicataria del concurso público internacional abierto para la construcción, operación y mantenimiento de una línea de interconexión en 500 KV entre la Central Hidroeléctrica Yacyretá (Provincia de Corrientes) y la Estación Transformadora Resistencia (Provincia del Chaco), en el año 1992.

Como consecuencia de ello, la firma celebró con la Unidad Especial Sistema de Transmisión Yacyretá -quien actuó en representación del Estado Nacional- el referido contrato de construcción, operación y mantenimiento (COM). Tal acuerdo, tuvo como objeto: "…la construcción, operación y mantenimiento de la obra de la primera vinculación eléctrica entre la Central Hidroeléctrica Yacyretá y la Estación Transformadora Resistencia; como asimismo el otorgamiento de la autorización para prestar el servicio de transporte de energía eléctrica, bajo la modalidad de Transportista Independiente, en dicho tramo, en las condiciones

detalladas en el tenor del contrato, sus anexos, y del pliego y sus anexos, y documentación complementaria" (art. 1°).

En el período comprendido entre los años 1998/2002 -aquí en estudio-, la sociedad amortizó contable e impositivamente las obras construidas (líneas de alta tensión y subestaciones) en quince años, y así lo declaró en el Impuesto a las Ganancias. Sustentó tal tesitura en que, de acuerdo al contrato COM, el pago por la construcción de la obra y el recupero de la inversión se llevó a cabo en ese lapso.

Se indicó que dicho criterio fue objetado por el Fisco Nacional, quien consideró que el plazo de amortización de la obra debía estimarse de acuerdo con su "vida útil probable". A tal fin, recurrió a un informe realizado por ingenieros expertos en la materia, que estableció un plazo al efecto de cincuenta años. Con base en ello, mediante los actos atacados, impugnó las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias presentadas por Yacylec S.A. por el período 1998/2002 y determinó de oficio la obligación tributaria de la contribuyente frente al tributo mencionado.

De este modo, el tema a decidir se ciñe a dilucidar si resulta ajusta a derecho la postura del ente recaudador, al utilizar como parámetro la "vida útil probable" de las líneas de alta tensión y subestaciones para determinar la cuantía de su amortización en el Impuesto a las Ganancias.

Al efecto, resulta pertinente reseñar el marco normativo aplicable a los hechos debatidos. Así el art. 82, inc. f), de la L.I.G. establece que: "De las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrá deducir: …f) las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes, excepto las comprendidas en el inciso l) del art. 88".

Por otro lado, el art. 84 del citado cuerpo legal señala que: "En concepto de amortización impositiva anual para compensar el desgaste de los bienes -excepto inmuebles- empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas, se admitirá deducir la suma que resulte de acuerdo con las siguientes normas: 1) Se dividirá el costo o valor de adquisición de los bienes por un número igual a los años de vida útil probable de los mismos. La Dirección General Impositiva podrá admitir un procedimiento distinto (unidades producidas, horas trabajadas, etcétera) cuando razones de orden técnico lo justifiquen".

Fecha de firma: 22/11/2023
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#33893848#392487777#20231121183858711

Cabe enfatizar que es principio inconcuso de hermenéutica que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y que cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (cfr. *Fallos:* 320:61 y 305; 323:1625, entre otros).

Sobre la base de este asentado criterio interpretativo, resulta evidente que la L.I.G. estableció como principio general, que el plazo de amortización de los bienes debe ser determinado de acuerdo a su “vida útil probable”. En ese mismo sentido se ha pronunciado el Alto Tribunal al señalar que aquel lapso debe fijarse según la duración de la vida económicamente útil del bien y con arreglo a criterios de carácter técnico (cfr. Causa O. 125. XLIII “Oleoductos del Valle S.A. (TF 19.260-I) c/D.G.I.", considerando 7°, sentencia del 16/02/2010, no publicada en *Fallos*).

Asimismo, en lo referente al concepto “vida útil probable”, la Corte Suprema de Justicia indicó que alude: “…al lapso durante el cual el bien es utilizable en condiciones económicamente provechosas; es decir, no se trata de establecer el tiempo durante el cual el bien puede ser usado, sino aquel en el que su uso resulte eficiente desde el punto de vista económico…”. En síntesis, el tiempo que debe estimarse es el de la ‘vida económicamente útil’” (confr. *Fallos:* 335:680 y su cita).

En este sentido, la Corte Suprema de Justicia recordó que ha sido clara al señalar: “…que la determinación de la vida útil de los bienes de uso a los fines de la amortización ha sido deferida, en principio, a la estimación que razonable y ponderadamente efectúe el contribuyente. Si bien tal estimación se verá reflejada en el cálculo del impuesto contenido en la declaración jurada es innegable, por lo tanto, que la administración tributaria tiene facultades para impugnarla (art. 13 de la ley 11.683). Corresponde concluir, sobre la base de lo precedentemente señalado que, para descalificar el plazo de amortización establecido por el contribuyente, la A.F.I.P. debe apoyarse en motivos categóricos, que demuestren claramente la ausencia de razonabilidad en el cálculo de la vida útil efectuado por el contribuyente o su notorio apartamiento de los criterios contables usualmente seguidos tal fin.” (*Fallos*: 335:680, considerando 7°).

Desde esta perspectiva, el Fisco Nacional invocó razones categóricas para descalificar el plazo de amortización impositivo empleado por Yacylec S.A. Ello así, pues el organismo fiscal fundó su postura en el informe técnico producido en sede administrativa por los ingenieros Julio Luis Torreta y Jorge Hugo

Fecha de firma: 22/11/2023
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#33893848#392487777#20231121183858711

Atanasópulos, quienes concluyeron que cabía atribuir a las líneas y subestaciones construidas y operadas por la empresa una “vida útil probable” de cincuenta años.

En este punto, corresponde indicar que asiste razón a la A.F.I.P. en cuanto sostuvo que dicho informe fue el único instrumento producido en el marco del procedimiento de determinación de oficio y en la presente causa, que tuvo por objeto acreditar aquel extremo.

Al respecto, y de conformidad con lo decidido por el Alto Tribunal, se comparte en este punto lo señalado por el Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto postuló que, si bien la actora ofreció diversos medios probatorios, ninguno se dirigió a demostrar que la “vida útil probable” del bien amortizado fuera de quince años, como lo había exteriorizado en sus declaraciones juradas.

En tales condiciones, no resulta correcto afirmar que el Tribunal Fiscal de la Nación basó su pronunciamiento únicamente en el referido informe de los mencionados profesionales y “omitió realizar una evaluación profunda y pormenorizada de la totalidad de los elementos probatorios que se encuentran a disposición en el expediente”.

Ello es así, pues ninguna de las pruebas que mencionó (v.gr. el contrato COM e informes del Ente Nacional Regulador de la Electricidad y Transener S.A.), resultan idóneas para contradecir los términos de aquel documento en torno a la “vida útil probable” del bien.

Sobre el punto, cabe destacar que las conclusiones del párrafo anterior no se ven alteradas por los argumentos esgrimidos por Yacylec S.A., en cuanto a que amortizó los activos en cuestión en un período de quince años, al valorar que, en ese lapso, debía percibir el canon que retribuía la construcción de la obra y ello implicaba, por lo tanto, la recuperación de la inversión afrontada, invocando al efecto el art. 74 de la L.I.G. (cfr. escrito de demanda, recurso de apelación ante la Cámara y la contestación del recurso extraordinario).

Tal postura, carece de la razonabilidad exigida en *Fallos:* 335:680 por cuanto, pretender la total amortización del electroducto en el plazo de quince años implica no solo apartarse del lapso de “vida útil probable” acreditado en autos, sino también realizar una interpretación sesgada y parcial del contrato COM en su relación con el art. 74 de la L.I.G.

En tal inteligencia, se observa que la empresa actora pretende aplicar el art. 74 de la L.I.G. para sujetar la amortización de las líneas de alta tensión y subestaciones a solo una parte de las “operaciones generadoras de beneficios”

Fecha de firma: 22/11/2023
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#33893848#392487777#20231121183858711

previstas en el contrato COM, cual es la “construcción” del electroducto, prescindiendo de las restantes prestaciones allí contempladas y por las que también obtiene rendimientos (la “operación” y el “mantenimiento” de la obra).

Esto así, luego del plazo de quince años y según lo previsto expresamente en el contrato COM, la empresa continuará utilizando el bien “en condiciones económicamente provechosas”, en los términos de *Fallos:* 335:680, por un lapso de “vida útil probable” que los expertos han fijado en cincuenta años.

En tal sentido, en concordancia con lo decidido por el Alto Tribunal en esta causa, no se observa elemento alguno que permita apartarse de ese plazo fijado por los expertos (avances tecnológicos, obsolescencia, etc.), ni que permita calificar como un hecho aleatorio y fortuito la continuidad en la operación y mantenimiento del electroducto (cfr. Causa O. 73. XLII, “Oleoducto Trasandino Argentina S.A. c/D.G.I. -TF 18.271-I-”, sentencia del 8/04/2008), en virtud del contrato COM suscripto con el Estado Nacional.

Por último, como también lo señaló acertadamente el Tribunal Fiscal de la Nación, no debe confundirse el “período de amortización” previsto en los arts. 14, 15, 17, 20, 22 y 27 del “Reglamento de Acceso a la Capacidad Existente y Ampliaciones del Sistema de Transporte” (creado por las resoluciones 61/92 y 137/1992 de la Secretaría de Energía de la Nación), con el concepto de depreciación de los bienes de uso en los términos de la L.I.G.

Ello así, pues el reglamento citado estableció: “el período de amortización” como un criterio para determinar el modo de retribuir la actividad del contratista, mas no tiene incidencia alguna en el régimen de la L.I.G., en el cual el principio general reside en la probable “vida útil probable” del bien amortizable.

VII.- Que, en orden a la consideración de todo cuanto se lleva expuesto, corresponde concluir que no se ha acreditado la pretendida arbitrariedad en la valoración de la prueba y demás constancias de la causa y, por lo tanto, no corresponde habilitar la revisión prevista en el art. 86, inc. b) de la L.P.T. de la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación la que, de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en esta causa, se confirma en cuanto al fondo del asunto.

Ello no obstante, cabe recordar que en autos también se encuentra impugnado el pronunciamiento del T.F.N. con relación a que su emisión por parte del Tribunal mencionado insumió -según lo afirma la actora- un lapso prolongado e

injustificado y, de ese modo, se afectaron derechos constitucionales como la tutela administrativa efectiva y la tutela judicial efectiva.

Asimismo, la actora impugnó el régimen infraccional con base en que se consideró improcedente la aplicación de sanciones.

Por último, en subsidio, la contribuyente solicitó que se revoque la imposición de costas.

VIII.- Que, con respecto a los restantes agravios, se observa que la actora: a) cuestionó el lapso insumido en la tramitación y decisión de la cuestión en sede jurisdiccional, señalando que frente las determinaciones de oficio que practica la A.F.I.P. y/o la actuación antes el Tribunal Fiscal, no los contribuyentes quedar despojados de sus derechos fundamentales, como es el caso del derecho a obtener un pronunciamiento que resuelva la cuestión de fondo en un plazo razonable, circunstancia que considera gravemente vulnerada por el T.F.N., toda vez que los recursos contra las resoluciones impugnadas fueron interpuestos en los años 2004 y 2007 y la sentencia se dictó a fines de 2018; es decir catorce años después de iniciadas las actuaciones ante el citado tribunal.

Sobre el punto, citó el fallo de la C.S.J.N, *in re,* “Losicer c/B.C.R.A.”, registrado en *Fallos*: 335:1126, en el cual el Alto Tribunal consideró que el “plazo razonable” de duración del proceso al que se alude en el inc. 1° del art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica, constituye entonces, una garantía exigible en toda clase de proceso, difiriéndose a los jueces la casuística determinación de si se ha configurado un retardo injustificado de la decisión.

En razón de lo expuesto, y de las restantes consideraciones en torno a la “tutela judicial efectiva” que efectuó en este acápite del recurso, solicitó que se revoque la sentencia del T.F.N., “…o en su defecto, se disponga una morigeración sustancial de los intereses pretendidos por la A.F.I.P.”.

b) En cuanto al aspecto infraccional, cabe señalar que la actora en su memorial sostuvo -en tanto es materia de apelación pendiente de resolución- que se agravia por considera que, al no corresponder el pago de tributo alguno, resulta improcedente la aplicación de la multa en ambas determinaciones de oficio.

Recordó que la sentencia confirmó la multa equivalente al 70% del impuesto que había sido determinado por el Fisco Nacional, ratificando de ese modo que la contribuyente había omitido el pago del impuesto por haber computado, por los períodos 1998 a 2002, costos que, aunque no cuestionó en cuanto a su efectiva erogación, consideró que fueron deducidos anticipadamente.

Por esas deducciones es que se consideró que correspondía encuadrar la conducta de su parte en las previsiones del art. 45 de la L.P.T., primer párrafo.

En síntesis, consideró que, dado que no corresponde la determinación del tributo, menos aún procede la aplicación de la multa.

En subsidio, la contribuyente entendió que cabe aplicar la figura del “error excusable”, que se encuentra regulado en el mismo art. 45 de la L.P.T. y en el artículo sin número que sigue al 50 del mismo cuerpo legal.

En tal orden de consideraciones, la recurrente consideró que no se encuentran reunidos en la especie los elementos objetivo y subjetivo necesarios para la configuración de la conducta tipificada que se le imputa, por las sólidas razones que fundan la defensa, las que excluyen la categoría culpa y dolo, necesarias para la configuración del tipo penal.

Resaltó que es claro que el comportamiento de su parte frente al evento, responde a una interpretación razonable del hecho económico plasmado en el Contrato COM. Esta tipología de contrato, es una figura nueva dentro del ámbito del régimen instituido por la ley 24.065, que regula el Mercado Eléctrico, no existiendo antecedente alguno que contradiga lo hecho por Yacylec S.A. De allí que, tomando en cuenta las disposiciones de los arts. 74 y 18 inc. a), último párrafo de la Ley del Impuesto a las Ganancias y el art. 23 inc. c) del Reglamento, no existe opción razonable que no sea aplicar el criterio que postula.

Indicó que, sin embargo, y en contraposición a tales principios, la decisión de la mayoría agravió irreparablemente a los intereses de su parte pues, lo argumentado por la mayoría, más allá de carecer de todo tipo de fundamento, importó una interpretación que prescinde lisa y llanamente de la letra de la ley. En efecto, prosiguió, el art. 45 de la L.P.F. contempla la posibilidad de eximir de la aplicación de la multa por omisión en caso de existencia de error excusable, tal como lo puntualizó la Dra. O'Donnell en su voto: de acuerdo al ordenamiento vigente, solo puede ser reprimido con multa quien sea culpable; es decir, a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

De este modo, enfatizó que resulta inadmisible, en el marco del derecho represivo tributario, la existencia de una mera responsabilidad objetiva sin culpa, por la sola comisión del hecho sancionado.

Señaló que no sólo el organismo encargado de aplicar las sanciones (en este caso la A.F.I.P.) debe atribuir subjetivamente la comisión de una infracción y

demostrar que el imputado ha obrado con culpa o dolo, sino que el factor de atribución subjetivo debe estar contenido en la norma represiva.

Sin embargo, el voto de la mayoría precisamente incurrió en este grave error de interpretación sosteniendo un criterio puramente objetivo: "acreditada la omisión al pago, corresponde aplicar sanción". De este modo, el voto de la mayoría ni siquiera entró a analizar si existió error excusable; es decir, un factor de atribución subjetivo, ignorando abiertamente que el art. 45 de la L.P.F. exime del pago de la multa de acreditarse dicho extremo.

Sobre el particular, expuso que se ha dicho también que el error excusable requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se halló, si la persona procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión, no se la puede condenar.

En definitiva, señaló que no resulta jurídicamente posible reprochar la conducta fiscal de su parte en el marco del art. 45 de la L.P.F., toda vez que no se configuró la figura de "omisión de impuestos", por no concurrir a ello ni la materialidad de la falta imputada, ni su componente subjetivo de dolo o culpa.

En este caso, argumentó, no existiendo omisiones ni inexactitudes materiales, ni tampoco actitud negligente o culposa, debe dejarse sin efecto la multa aplicada.

Por el contrario, interpretó que resulta evidente que el contribuyente aplicó un criterio razonable, a tal punto que una de las integrantes de la Sala que juzgó el caso en Tribunal Fiscal de la Nación consideró que la situación era compleja y que correspondía eximir a Yacylec S.A. del pago de la multa.

Como consecuencia de ello, planteó subsidiariamente la aplicación de la figura del "error excusable" por parte del contribuyente, que torna improcedente todo análisis acerca de posibles incumplimientos merecedores de multa.

Por lo expuesto, solicitó que se revoque la decisión recurrida en lo que es materia de agravio.

c) Por último, se quejó por la imposición de las costas y reflexionó que los argumentos hasta aquí expuestos, permiten demostrar que la sentencia apelada resulta contraria a derecho, y que debe ser revocada, por lo que -en consecuencia- debe modificarse la imposición de costas.

No obstante, solicitó que en caso de que se decidiera confirmar la sentencia en crisis, debería revocarse la imposición de costas dispuesta y que las mismas sean distribuidas en el orden causado.

Sobre el punto, refirió que resulta evidente que, en el presente caso, su parte contaba con elementos objetivos que justificaron la forma en que fueron presentadas las declaraciones juradas sobre los períodos cuestionados. Por ello, y ante el dictado de las resoluciones administrativas, contaba con motivos verosímiles y ajustados a derecho, a fin de presentar recurso de apelación contra las mismas.

Agregó que, en casos como el presente, donde existe una razón fundada para litigar, la jurisprudencia del fuero resulta pacífica y unánime al sostener que procede la eximición de costas prevista en el art. 68 inc. 2°) del Código Procesal Civil y Comercial a Nación (de aplicación supletoria en razón de lo previsto en el art. 197 de la L.P.F.).

En dicha tesitura, se ha sostenido que no resulta atendible se impongan las costas del pleito al vencido, toda vez que particulares circunstancias del caso bajo examen pudieron hacer creer razonablemente al actor que ostentaba suficiente derecho para litigar; por lo que corresponde imponer las costas por su orden.

En definitiva, concluyó, resulta inadmisible que su parte soporte las costas de los recursos entablados, máxime frente al claro retardo por parte del Tribunal Fiscal de la Nación en resolverlos. Por el contrario, su parte ha basado su derecho en normativa vigente y aplicable a la materia y en las consecuencias derivadas del contrato COM que estableció las pautas de contratación.

Por lo expuesto, consideró que corresponde que se exima de costas al perdidoso si, atento a las características particulares del asunto, pudo verosímilmente considerarse con derecho a litigar, lo que así solicitó sea tenido en cuenta al tiempo de resolver.

IX.- Que, con respecto al planteo de la recurrente relacionado el “plazo razonable” de duración del proceso, cabe señalar que tal como fue formulado no se vincula directamente con el aspecto sancionatorio del proceso, de hecho ni siquiera se hace mención a tal tópico (en rigor, solo hace una mínima referencia a los “intereses acumulados”, mas no formuló un agravio concreto y razonado sobre la procedencia de dichos accesorios).

Al punto, debe señalarse que la garantía convencional del plazo razonable, rige en causas de naturaleza penal o vinculada a sanciones administrativas, no así en casos en que se encuentra en discusión la determinación de un tributo, tal como fue formulado el planteo en esta causa.

Sobre este aspecto, se ha expedido la Sala IV de esta Excma. Cámara de Apelaciones en autos: “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. c/D.G.A. s/R.D.O.E.”, Expte. N. 49.663/2016, sentencia del 7/03/2017. En dicha oportunidad, señaló que el principio del “plazo razonable” de duración de los procesos, fue concebido para ser aplicado en cuestiones relativas a la materia penal, tal como resulta de los términos en que se encuentra concebido en el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Asimismo, sostuvo el Tribunal que dicho concepto fue aplicado a los procedimientos infraccionales y, en tal sentido, se expidió la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente: L. 216 XLV 'Losicer, Jorge Alberto y otros c/B.C.R.A.”, del 26/06/2012, respecto del procedimiento ante el Banco Central de la República Argentina y en el precedente de *Fallos*: 334:1264, en cuanto al procedimiento infraccional ante el servicio aduanero, que en ese caso se había extendido durante 23 años.

En tal contexto, y ponderando que en autos –tal como ha sido planteado el argumento por la recurrente- se discute la procedencia de un asunto netamente tributario, y que la garantía de ser juzgado en un plazo razonable encuentra su ámbito de aplicación estrictamente en el procedimiento infraccional, es que cabe concluir que dicho principio resulta ajeno a las circunstancias configuradas en los presentes actuados.

X.- Que a continuación, resta pronunciarse acerca del aspecto infraccional de la controversia, toda vez que en orden a la consideración de la forma en que fue resuelto el asunto en las oportunidades anteriores, no se ha emitido un pronunciamiento judicial al respecto.

En primer lugar, cabe recordar que el art. 45, primer párrafo de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.- establece que: “[e]l que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas la presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable”.

Como puede apreciarse, la norma transcripta sanciona a quien omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, siempre que no corresponda la aplicación de la figura dolosa y en la medida en que no concurra una causal de exculpación.

Sobre el punto, en lo concerniente a la caracterización del ilícito y en cuestiones de índole sancionatoria, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (cfr. *Fallos:* 271:297, entre otros).

Ello, no obstante, si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que se subsume en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema legal vigente (cfr. *Fallos:* 278:266, entre otros y esta Sala, *in re,* “Conarsa S.A. c/D.G.I. s/R.D.O.E.”, Expte. Nº 9722/2015, del 11/06/2015).

Asimismo, corresponde señalar que para que proceda el error excusable en la presentación de la declaración jurada -que de ser verificado importaría una causal eximente de la sanción a tenor de los términos en que viene redactado el art. 45 de la ley 11.683 (t.v.)-, dicho error debe ser invocado en forma específica (no genérica) y además probado, lo cual no ocurrió en el *sub examine*.

En efecto, la norma referida tipifica una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la imprudencia o negligencia del contribuyente y contempla expresamente como causal de absolución la de un error excusable, el que debe ser valorado de acuerdo a las características de cada caso, las que especialmente se aprecian por la representación de un comportamiento normal y razonable del contribuyente frente al evento en que se halló, si aquél procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión (cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C., "Procedimiento Tributario", Bs. As., Ed. Depalma, 5ta. Edición, 1993, pp. 299/300 y esta Sala, *in re*, “Siat S.A. TF 22133-I c/D.G.I.”, Expte. N° 42.985/2011, sentencia del 22/03/2012, entre otros).

Bajo tales parámetros, no puede sostenerse la verificación de un error excusable con virtualidad para eximir al infractor, en la medida en que no se ha demostrado qué circunstancias ajenas a su voluntad, motivaron las diferencias observadas en el ajuste fiscal (cfr. esta Sala, *in re,* “Serial, Amílcar Nelson c/D.G.I.”, Expte. N° 17.152/2012, del 7/06/2012, entre otros).

Asimismo, conviene recordar que, si el contribuyente declaró e ingresó tributos en menos, incurrió en la omisión del impuesto descripta en el art. 45 de la L.P.T.; y si bien las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como

Fecha de firma: 22/11/2023
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#33893848#392487777#20231121183858711

subjetivamente para justificar la imposición de una sanción, la norma glosada no exige una intención dolosa, sino que resulta suficientemente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (cfr. *Fallos:* 303:1548; 322:519, entre otros).

En efecto, la norma de referencia sanciona la mera culpa o negligencia por parte del responsable en el cumplimiento de sus deberes tributarios, por lo que no requiere la verificación del dolo en la conducta, sino que basta que se configure la omisión de impuesto por no haber presentado las declaraciones juradas o porque la presentada resulta inexacta, tal como ocurrió en el caso (cfr. esta Sala, *in re,* "Serial, Amílcar Nelson", citado y sus citas).

En el caso, cabe desatender la invocación de la defensa vinculada con la ocurrencia de un error excusable, en la medida en que no se advierte su configuración como causal exculpatoria válida que permita a la contribuyente eximirse de la responsabilidad endilgada, al encontrarse acreditada la omisión de pago del impuesto al haber presentado declaraciones juradas inexactas en los períodos fiscales involucrados en autos, lo que resulta pasible de sanción.

Debiendo agregarse puntualmente, que en el caso fue la propia contribuyente quien al fijar unilateralmente el plazo de amortización, determinó de igual modo el tributo a pagar (entre otros factores, como resultado de las deducciones por la amortización aquí analizada), y todo ello con sujeción a un criterio propio, soslayando aplicación de las normas que específicamente regulan la materia, lo cual ciertamente comporta un proceder infraccional que en función de las características que se vienen exponiendo, no es susceptible de exculpación bajo la causal esgrimida.

A ello debe agregarse que la forma en que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció sobre la cuestión de fondo, no permite abrigar dudas acerca de la improcedencia de la figura del error excusable.

Por las razones expuestas, corresponde desestimar los agravios de la actora y confirmar la resolución recurrida, en cuanto fue materia de agravios.

XI.- Que, corresponde expedirse en punto a las costas del proceso.

Al respecto, ha de tenerse expresamente en cuenta la decisión adoptada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en su pronunciamiento de fecha 27/06/2023 en cuanto impuso las costas a la actora quien resultó vencida; como así también tener presente el resultado de la decisión que aquí se adopta.

En consecuencia, y no advirtiéndose motivos para apartarse de la aplicación del principio objetivo de la derrota, es que corresponde imponer las costas de ambas instancias a la actora vencida (cfr. art. 68, 1ra. parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por vía del art. 197 de la L.P.T.).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1°) desestimar la apelación de la actora y confirmar la decisión adoptada por el Tribunal Fiscal de la Nación de fecha 8/11/2018 en todo cuanto fue materia de agravios y 2°) las costas se imponen a la actora vencida, en atención a lo expuesto en el considerando XI.- del presente decisorio.-

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ