Expte. Nº 36.110/2013 "GASNOR SA (TF 30.607-I) contra D.G.I."

Buenos Aires, de julio de 2014.

Y VISTOS:

Estos autos caratulados: "Gasnor S.A. (TF 30.607-I) contra D.G.I.", venidos en recurso del Tribunal Fiscal;

Y CONSIDERANDO:

I. Que el organismo jurisdiccional revocó en todas sus partes las resoluciones del 8 y 19 de noviembre de 2007 de la AFIP-DGI por las que se determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al Impuesto a las Ganancias, ejercicios 2001 a 2004, y a la Ganancia Mínima Presunta respecto de los períodos fiscales 2003 y 2004 con más intereses resarcitorios y multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683. Impuso las costas en el orden causado (fs. 341/348 vta.).

II. Que, para así resolver, trató, en primer término, las nulidades planteadas por la actora, y que rechazó, con costas.

Seguidamente, entrando al fondo del asunto, señaló que la controversia se centraba en el criterio de valuación de las redes cedidas por terceros a "Gasnor S.A." e incorporadas por ésta para la prestación del servicio de suministro de gas del cual resultaba licenciataria. Explicó que, mientras el Fisco Nacional tuvo en consideración el valor de construcción de las redes, la actora entendió que se debió aplicar el valor reflejado por el flujo futuro de fondos del negocio.

Señaló que, de acuerdo con la ley 24.076, el marco normativo para la construcción de toda nueva obra de transporte y distribución de gas por redes preveía la intervención de la autoridad regulatoria –en la especie, el Ente Nacional Regulador del Gas- en obras de magnitud y en aquéllas en las que se previera un aporte económico de los potenciales beneficiarios.

Citó las resoluciones dictadas por el Enargas durante los períodos que aquí se cuestionan, en especial la 275/96 por medio de la cual el ente

regulador dispuso que *“se podrá requerir a los terceros interesados que provean el financiamiento de las obras de extensión necesaria mediante mecanismos acordados entre las partes, de acuerdo con lo establecido en el art. 16 incs. b y c de la ley y su reglamentación… los emprendimientos que hayan sido financiados total o parcialmente por terceros usuarios y que GASNOR SA incorporó a su patrimonio desde la fecha de toma de posesión de la privatización, deberán ser abonados a los mencionados terceros usuarios con la metodología que se señala en el artículo siguiente… el importe adeudado por cada emprendimiento deberá ser el resultado de restarle al valor del negocio el importe efectivamente bonificado a favor de terceros usuarios, si lo hubiera…”.*

Asimismo, consideró que las operaciones involucradas debían entenderse como una financiación total o parcial realizada por terceros a favor de la empresa licenciataria, conforme el resultado que arrojó la valuación económica del proyecto, en los términos del art. 16, ap. c, de la ley 24.076.

Por último, tuvo en cuenta el informe producido por el Enargas como prueba, mediante el cual ratificó que la valuación efectuada por Gasnor estaba de acuerdo con los usos y costumbres de la industria. Agregó, también, que el informe pericial obrante en autos (fs. 279/87) había resultado contundente en cuanto a la corrección de los cálculos aplicados por la actora.

III. Que, a fs. 360 y 361, la representación fiscal y la actora dedujeron sendos recursos de apelación. La primera, fundó el suyo a fs. 367/375, mientras que la segunda lo hizo a fs. 377/382.

A fs. 450 y vta. obra el dictamen del señor Fiscal General Subrogante.

IV. Que el Fisco Nacional, en primer lugar, apela la resolución que desestimó la excepción de incompetencia, como consecuencia de los rechazos de compensaciones solicitadas. Esgrime que *“la competencia atribuida al Tribunal Fiscal de la Nación tiene el alcance que la ley específica establece, no se infiere ni puede extenderse por vía de interpretación”.* Cita jurisprudencia que considera apoya su tesitura.

Por otro lado, y en cuanto al fondo de la causa, considera que existe arbitrariedad en la apreciación de la prueba y un notorio apartamiento de las constancias obrantes en autos.

En ese sentido, afirma que se habría demostrado fehacientemente que GASNOR incluyó contablemente dentro del rubro bienes de uso, a las redes recibidas de terceros *"…siendo la contrapartida una cuenta del pasivo que contiene el monto correspondiente a la obligación de compensar a los usuarios; a efectos de las valuaciones respectivas"*. Y sostiene que, del análisis de los papeles de trabajo utilizados para la confección de las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias, *"no surgió que la actora hubiera realizado algún ajuste al resultado contable que reflejara la utilidad obtenida como consecuencia de la cesión de redes realizada por terceros a su favor"*.

A su vez, manifiesta que, del cotejo de los costos de construcción de las redes y los valores de incorporación informados por la contribuyente, surgiría una diferencia que constituiría, a su juicio, un incremento patrimonial no justificado pues, por aplicación del art. 2º, ap. 2 de la ley de impuesto a las ganancias, este incremento patrimonial derivaría de una inversión realizada por los usuarios que no podría desaparecer o quedar diluida mediante una bonificación. En ese sentido, considera que el valor de obra de las inversiones no ha sido compensado por los servicios de mantenimiento a cargo de la distribuidora demostrando que los usuarios se deprendieron de las redes por valores inferiores a los que invirtieron. Y afirma que, de prevalecer el criterio seguido por el Tribunal a-quo, no habría nadie que registre la ganancia producida por la transferencia de las redes, cuestión que resultaría contraria a derecho.

Por último, considera que, a partir del incremento patrimonial producido en cabeza de GASNOR, el TFN debió analizar la incidencia en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y para ello debió considerar la aplicación el art. 12, inciso a, de la ley 25.063.

V. Que la actora cuestiona únicamente la decisión en materia de costas, tanto en lo que respecta a la cuestión de fondo –en el orden causado- como en lo que concierne al rechazo de las nulidades, que el a-quo puso a su cargo.

VI. Que en primer término, corresponde examinar los agravios del Fisco con relación a la competencia del Tribunal Fiscal para entender en el recurso de apelación interpuesto por Gasnor S.A. contra las notas mediante las

cuales se comunicó la improcedencia de tres compensaciones efectuadas por la empresa los días 20/06/02, 10/06/05 y 31/05/02 y la consecuente intimación de pago cursada por el Fisco.

Al respecto, el a-quo se remitió a los fundamentos expuestos en la causa “Pilotes Trevi S.A.”. Asimismo, consideró que la litis trabada con respecto a la determinación de oficio daba sustento a la intimación de pago y por ello, ambas causas debían necesariamente ser resueltas en simultáneo. Ello, por cuanto si bien la AFIP había emitido dos resoluciones, ambas discutidas en autos, ellas eran jurídica y económicamente inescindibles, pues la denegatoria de la compensación reconocía como fundamento, la primera.

VII. Que, con relación al tema que se trae a discusión de esta Cámara, cabe señalar que el art. 159 de la ley 11.683 (t.o. en l998 y modificaciones) dispone que el Tribunal Fiscal de la Nación será competente -en materia impositiva- para conocer de los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios -en forma cierta o presuntiva- o ajusten quebrantos; que impongan multas o sanciones de otro tipo -salvo las de arresto-; que denieguen reclamaciones de repetición de tributos; de las demandas directas por repetición que se entablen ante ese Tribunal; de los recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la AFIP en los casos contemplados en el segundo párrafo del art. 81 y del recurso de amparo a que se refieren los art. 182 y 183 de la misma ley.

Y, conforme lo prevé el art. 165 de la ley 11.683, son apelables ante el Tribunal Fiscal *“las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios en forma cierta o presuntiva”.*

VIII. Que, conforme surge de los actos recurridos, la actora apeló diversas notas mediante la cuales el Fisco informó el rechazo de las presentaciones de compensación mediante F. 574 solicitadas, con el fin de afectar a las cancelaciones de saldos de declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado y anticipo de Impuesto a las Ganancias.

IX. Que, en el caso existieron dos actos determinativos –las resoluciones 31/2007 y 32/2007- que fueron impugnadas, y en consecuencia, se dictaron las notas externas aquí cuestionadas, en donde se denegaron las solicitudes de compensación efectuadas por la recurrente.

Es decir, si bien la Administración Fiscal emitió dos resoluciones, jurídica y económicamente ambas son inescindibles ya que en definitiva, la atinente a la denegatoria de la compensación reconoce como fundamento la primera, sujeta a las implicancias legales consecuentes de la apelación ante el Tribunal.

Pretender lo contario importaría tanto como admitir que mediante un erróneo desdoblamiento de resoluciones se sustraiga del conocimiento del organismo jurisdiccional cuestiones de su estricta competencia impidiendo el oportuno ejercicio de los derechos de los contribuyentes.

En ese mismo sentido, la Sala III de esta Cámara en autos "Unitan SA c/ AFIP s/ medida cautelar autónoma", sent. del 26/04/2007 y esta Sala, en autos "Galli Cereales S.R.L. (TF 36.393-I) c/ DGI", sent. del 22/05/2014 concluyeron en que: *"Sin perjuicio de que la autorización de solicitudes de compensación no posee un régimen equiparable a las determinaciones de oficio en razón de las diversas vías de impugnación, tal como esta Sala ha manifestado en procedentes anteriores, no puede dejar de advertirse la íntima vinculación que se corrobora en el caso entre la determinación de oficio del Organismo Recaudador y la intimación de pago por tributos compensados con saldos a favor impugnados por la primera. Este nexo causal directo fue reconocido por el propio tribunal administrativo al rechazar, en el precedente citado (Pilotes Trevi SA), la excepción de incompetencia acusada por la representación fiscal en un caso similar al presente. De este modo, el Tribunal Fiscal de la Nación se aparta de los lineamientos del plenario recaídos en la causa "Banco Roela SA" citado por el demandado en apoyo de su postura, donde se dispuso que las denegatorias de compensación, en tanto actos no determinativos de recaudación, no se encontraban incluidas en las materias de su competencia. Esta posición se sustenta en las particularidades de la cuestión, toda vez que el rechazo de los saldos a favor imputados a los anticipos de impuesto a las ganancias fue consecuencia inmediata de la determinación de oficio efectuada por la AFIP. Es así que la desestimación de la compensación no es sino una derivación directa de una determinación de oficio, que fue impugnada oportunamente por la actora"*.

En razón de lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada sobre este punto.

X. Que, ello establecido, procede el tratamiento de los agravios en torno al fondo de la causa.

Al respecto, la cuestión debatida en autos consiste en determinar si el costo de construcción de las redes por terceros, al resultar mayor que el valor de incorporación produce para Gasnor un incremento patrimonial gravado.

En ese sentido, el Fisco alega que de la diferencia de valor entre el costo de construcción y los valores de incorporación de las redes registrados por Gasnor, resultaría un incremento patrimonial, puesto que, por aplicación del art. 2º, apartado 2º de la ley del impuesto a las ganancias, ese aumento derivaría de una inversión realizada por los usuarios que no podría desaparecer o quedar diluida mediante una bonificación. Afirma que *"el valor de obra de las inversiones no ha sido compensado por las compensaciones y servicios de mantenimiento a cargo de la distribuidora…"* demostrando que los usuarios se desprendieron de las redes por valores inferiores a los que invirtieron.

Por el contrario, la empresa distribuidora sostiene que el costo de incorporación de los bienes no origina tal incremento, y que dicha diferencia de valor no le es imputable, sino que es consecuencia de la aplicación de las normas del Impuesto a las Ganancias y las dictadas por el ENARGAS.

En suma, no se encuentra debatido el valor de los conceptos analizados ni su método de cálculo, sino cuál de esos valores se debe utilizar a efectos de la incorporación de las redes al patrimonio de la empresa de servicios públicos.

XI. Que, en primer lugar, cabe poner de resalto que para justificar su postura el Fisco alega que *"Del análisis de los papeles de trabajo utilizados para la confección de las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias, no surgió que la actora hubiera realizado algún ajuste al resultado contable que reflejara la utilidad obtenida como consecuencia de la cesión de redes realizada por terceros a su favor"* (v. fs. 371 vta.).

Sin embargo, se advierte que, para resolver del modo en que lo hizo, el TFN se basó en la prueba producida en autos. En efecto, y citando las fs. 313/314, afirma que *"…luce el informe producido por el Enargas que, preguntado acerca de si la metodología de cálculo de la valuación efectuada por la actora respondió a los usos y costumbres de la industria, respondió que "se utiliza una metodología adecuada. En términos de lo indicado por la teoría*

financiera, es decir, el procedimiento técnico empleado para determinar el valor del negocio va en la misma línea de los usos y costumbre de la industria".

También analizó el informe pericial de fs. 279/87 y consideró que resultaba *"contundente en cuanto a la corrección de los cálculos aplicados por la actora"* (ver especialmente respuesta a los puntos 11, 12 y 13).

XII. Que, tal como surge de lo expuesto, para resolver el caso, el a quo tuvo en cuenta la prueba rendida en autos y determinó que la valuación utilizada por la actora a efectos de la incorporación de las redes al patrimonio de la empresa de servicios públicos había sido la apropiada.

XIII. Que, de tal manera, la decisión cuenta con elementos fácticos cuya apreciación no cabe, en principio, rever en esta instancia, de acuerdo con lo previsto por el artículo 86 de la ley 11.683 (t.o. en 1998).

XIV. Que en la citada norma se dispone que en los recursos de revisión y apelación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal en materia de tributos o sanciones, la Cámara resolverá el fondo del asunto teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal sobre los hechos probados. Sin embargo, podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer error en la apreciación que hace la sentencia de los hechos.

Es de advertir, por ende, que la valoración del Tribunal Fiscal respecto de la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho reservada a ese organismo que excede, en principio, el conocimiento de esta Cámara, y no se ha probado que el Tribunal a quo hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión (conf. esta Sala: "Clement S.C.A.", sent. del 10-11-98; "Cioffi Rafael Juan (TF 9859I) contra D.G.I.", sent. del 15-2-2007, entre muchas otras).

Cabe considerar, además, que los agravios de la apelante, en última instancia, sólo trasuntan su discrepancia respecto del criterio de selección y valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos probatorios respecto de los que invoca la recurrente no configura arbitrariedad (Fallos 273:205; 274:35; 276:311, entre otros). Por otra parte, como también se ha dicho en forma reiterada, los jueces no están obligados a ponderar una por una y exhaustivamente todas las pruebas agregadas a la causa sino sólo aquellas que estimen conducentes para fundar sus conclusiones, ni tampoco a tratar todos los

temas expuestos, ni analizar todos los argumentos utilizados que a su juicio no sean decisivos (Fallos 272:325).

XV. Que, por lo demás, y conforme surge del art. 58 de la ley de impuesto a las ganancias, los métodos para determinar el valor de incorporación de los bienes, son dos: a) si el sujeto “adquiere” el bien, se aplica el método del costo de adquisición; b) si el sujeto “elabora, fabrica o construye” el bien, se aplica el método del costo de elaboración, fabricación o construcción.

Es decir, el hecho de obtener el bien, por adquisición o por construcción, es la que determina el método que debe aplicarse. En el caso -y ello no se encuentra controvertido por las partes-, los bienes fueron construidos por terceros y adquiridos por Gasnor. Por tal motivo, el método que corresponde aplicar para la valuación del costo de incorporación de las redes cedidas es el que prevé el inciso a, del artículo 58 de la ley del Impuesto a las Ganancias, es decir, el costo de adquisición. Como se señaló, no se encuentra discutido que Gasnor no lleva a cabo la actividad de construcción de las redes; por tal motivo, no corresponde utilizar el método de costo de construcción como el método aplicable.

XVI. Que, por lo demás, el método aplicado por Gasnor para valuar la incorporación de las redes se encuentra confirmado por el Enargas. En ese sentido, por Nota ENRG/GDyE/GAL/D Nº 379 (ENARGAS), del 8 de febrero de 1995, aquél estableció que:

“Atento a ello y ante los procedimientos disímiles adoptados por las Licenciatarias, fundamentalmente en materia de incorporación de redes de distribución, esta Autoridad en cumplimiento de la normativa legal en vigencia, especialmente lo dispuesto en los Artículos Nº 16, 45 y 79 de la Ley Nº 24.076, entiende que como principio general, la incorporación de los mismos en sus estados patrimoniales deberá seguir el mismo criterio empleado para asignar valores a cada uno de los bienes recibidos en el momento dela toma de posesión, ello es el valor de adquisición, coincidente con el valor de negocio en el caso que nos ocupa” (v. fs.1, del cuerpo “prueba documental” 1, de las actuaciones administrativas acompañadas).

Por las razones señaladas, cabe confirmar la resolución apelada sobre este punto.

XVII. Que resta tratar los agravios de la actora. Al respecto, aquélla se agravia, en primer lugar, por cuanto considera que no procede la imposición de costas en el orden causado por la cuestión de fondo; en segundo lugar, cuestiona la imposición de costas a su cargo por el rechazo de las nulidades planteadas.

Con relación a este último tema, cabe considerar que de las constancias de autos se desprende que, si bien el planteo de nulidad fue introducido por la recurrente al inicio de su demanda, ésta fue sustanciada y resuelta junto con la cuestión de fondo. En efecto, la defensa de nulidad fue tratada con el resto de las defensas, sin que se haya formado un incidente autónomo de acuerdo a lo normado por los artículos 175 a 187 del Código Procesal Civil y Comercial Federal.

En ese entendimiento, la nulidad no tratada como cuestión previa no justifica una imposición de costas autónoma.

Por tal motivo, se hace lugar a la apelación de la actora sobre este punto.

Por el contrario, y con respecto a la imposición de costas en el orden causado en lo referente a la cuestión de fondo, no procede el recurso impetrado, pues existen razones suficientes que justifican el apartamiento del principio de la derrota en esta materia, toda vez que, en el caso, la complejidad de los temas materia debatidos permiten apartarse del principio antes mencionado. Por iguales motivos, las costas de esta instancia también deben correr por su orden (art. 68, segundo párrafo CPCCN).

En atención a los lineamientos señalados, este Tribunal RESUELVE: 1) confirmar la resolución apelada en cuanto revocó las resoluciones que determinaron el impuesto a las ganancias y a la Ganancia Mínima Presunta; 2) revocar la imposición de costas a la vencida respecto al rechazo de las nulidades planteadas; 3) imponer las costas de ambas instancias en el orden causado.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

ROGELIO W. VINCENTI

JORGE EDUARDO MORÁN

MARCELO DANIEL DUFFY