CAF 39800/2019/CA1; YACYLEC SA c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de de 2020. PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 444/446 el Tribunal Fiscal de la Nación –TFN–, Sala D, por sentencia del 8/11/18 resolvió confirmar las resoluciones recurridas en todas sus partes, con costas.

Para así resolver, reseñó los argumentos vertidos por YACYLEC SA –en adelante YACYLEC – y por el organismo fiscal en sus respectivas presentaciones; refirió a los antecedentes de hecho de la causa; identificó a la materia en discusión –"amortización de bienes de uso"– y citó el precedente "*Oleoductos del Valle SA*" fallado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 16/2/10.

A partir de tal reseña, destacó que a pesar de que la recurrente aportó abundante prueba, tanto en la instancia administrativa como en la de ese tribunal administrativo, 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, 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 –informe, estudio, dictamen– confeccionado por técnicos idóneos 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 lo que concierne al aspecto infraccional del planteo, el voto mayoritario resolvió confirmar las multas impuestas a la firma contribuyente.

II. Que contra dicha sentencia se alza la parte actora a fs. 460 –recurso concedido a fs. 461–, expresando agravios a fs. 467/511 vta, los que fueron replicados por la contraria a fs. 518/526 vta.

III. Que en su memorial la parte actora efectúa un pormenorizado informe de los elementos de hecho y de derecho que antecedieron al ajuste practicado, criticando la sentencia apelada por omitir considerar aspectos conducentes a la resolución de la contienda. En este sentido, precisa que causa un especial perjuicio la total desconexión existente entre los fundamentos de la sentencia y las circunstancias fácticas que rodean el asunto debatido.

Señala que la sentencia no es más que una mera reiteración de las determinaciones de oficio efectuadas por la AFIP, prescindente de los hechos y la normativa regulatoria aplicable a la empresa, calificándola de arbitraria.

Declara que presentó las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias –en lo sucesivo IG– imputando en el balance impositivo el resultado de los ingresos y costos a cada ejercicio anual, según se iban percibiendo las cuotas del canon por la construcción de las obras a su cargo. Invoca a este respecto los artículos 18 y 74 de la ley del gravamen (ley 20.628, texto ordenado en 1997), y el artículo 23 del decreto 1344/98.

Alude al informe técnico elaborado por los ingenieros propuestos por el fisco nacional, indicando que se basó en antecedentes no aplicables a YACYLEC.

Al respecto, efectúa consideraciones al Contrato de Construcción Operación y Mantenimiento COM –en adelante “Contrato COM”– y explica que al celebrarse el proceso licitatorio la firma cotizó el valor del canon para ofertar el precio de la obra. Señala que, de haberse sabido que la misma amortizaría a los 50 años, el precio hubiera sido

mayor, no sólo para YACYLEC, sino para cualquier otro oferente interesado.

Señala que el informe técnico en cuestión se limitó a realizar un análisis de "durabilidad" de los bienes, sin tomar en cuenta las particularidades y características regulatorias de la contratación, ni el contexto jurídico y económico en que fue celebrado el Contrato COM.

Explica que la AFIP y el TFN desconocieron arbitrariamente el concepto de "amortización" de bienes de uso previsto en la ley del IG, ya que en la especie no se trata de un criterio de imputación en base a la "durabilidad", sino al de ingresos y costos derivados de una actividad de construcción.

Asevera que el TFN otorgó especial relevancia al precedente "*Oleoductos del Valle*" del Alto Tribunal, aunque pasando por alto que el mismo se refirió a una "concesión de servicio público" –y que, por ende, las instalaciones no fueron construidas con el capital del concesionario–, mientras que YACYLEC celebró con el Poder Ejecutivo Nacional un Contrato COM, regulado y tipificado por la ley 24.065, el cual prevé el pago del canon en un plazo de 15 años.

Pone de resalto que la naturaleza y durabilidad de las instalaciones de los bienes de uso nada tienen que ver con el plazo de 15 años establecido para el pago de la construcción contratada.

Afirma que la sentencia apelada yerra al determinar un plazo de amortización de 50 años, lo cual es producto del siguiente error: haber desviado el significado del término amortización y centrado su atención en uno de los significados de ese vocablo. En términos precisos, expone lo siguiente: "*El error en que incurre el fallo recurrido es tomar el sentido del término amortización, en una de sus acepciones, que es la de la amortización de bienes de uso, afectados a una actividad... La otra acepción de amortización es la referida a la amortización de un préstamo, de una financiación, equivalente al pago de un capital adeudado, en el presente caso el precio de la Obra ejecutada por YACYLEC. Este es nuestro caso, pues el pago del canon no es otra cosa*

que la amortización de una financiación del precio de dicha obra..." (sic. fs. 485 vta/486).

Concluye diciendo que en el presente caso no se amortiza un bien de uso, sino una financiación, negando la aplicación de los artículos 82 inciso f) y 84 de la ley del gravamen.

Aduce que la prueba pericial contable producida en autos ratifica la practicada en la instancia anterior, la cual da cuenta de que el procedimiento propiciado por el fisco nacional genera siempre, y hasta fin del ciclo, una pérdida crónica que prescribe cada 5 años.

Expresa que la sentencia desconoce el criterio previsto en el artículo 18 de la ley del impuesto y 23 de su reglamento, conocido como "devengado-exigible". Luego de efectuar una explicación de los mismos, juntamente con el artículo 74 de la ley, explica que la actividad de YACYLEC consistió en la construcción sobre inmuebles ajenos, motivo por el cual se cumple el sustrato material de la figura allí prevista. Concretamente enumera los siguientes componentes: actividad extendida durante varios períodos fiscales; cobro materializado una vez finalizada la obra, efectuado en más de cinco años. Adiciona que el criterio adoptado fue admitido por la entonces vigente Nota Externa 3 de 1998.

Afirma que la imputación realizada por la empresa permite aparear ingresos y costos de construcción en un período equivalente a 15 años, lo cual refleja adecuadamente el resultado por la actividad constructora, tanto en el balance contable como en el impositivo. Agrega que dicha forma de imputación necesariamente está ligada al plazo de repago del precio de la obra.

Expone que contrariamente a ello, el organismo pretende que no se deduzca la totalidad del costo de la obra durante los 15 años de repago del precio convenido. Así pues –precisa– al diferir en el tiempo la absorción del costo, genera una utilidad ficticia que pretende gravar durante el período de percepción del precio, con el aditamento de que luego del período de repago de la obra la amortización que computa genera una pérdida crónica –quebranto– que prescribe a los 5 años.

Pone de resalto que el canon es la única retribución que percibió por la ejecución de la obra, motivo por el cual todo el costo debe cargase al mismo período en que se imputa la percepción del precio.

Desde otro ángulo, sostiene que la sentencia afecta los derechos y principios constitucionales de propiedad; ejercicio de la industria lícita; razonabilidad; capacidad contributiva y legalidad. Respecto de los mismos efectúa consideraciones con invocación de doctrina especializada y de jurisprudencia del Alto Tribunal.

Asimismo, remite al principio de realidad económica instituido en la ley de procedimiento tributario, vertiendo explicaciones en torno de la naturaleza del hecho imponible.

Refiere al tiempo incurrido en dictarse el pronunciamiento apelado –calificándolo de injustificado– y a las sanciones aplicadas, tildándolas de improcedentes. Explica ambos extremos valiéndose de jurisprudencia que estima aplicable.

Por último, en lo tocante a las costas del proceso, en subsidio solicita que sean distribuidas en el orden causado. Para así peticionar, en prieta síntesis manifiesta que actuó sobre la base de una convicción razonable acerca de su derecho en el pleito, estimando que, en razón de las características particulares del asunto, existió razón fundada para litigar.

Cita jurisprudencia, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, con costas.

IV. Que previo a comenzar todo análisis, se impone destacar que las resoluciones dictadas por el fisco nacional coinciden con la Nº 141/04 (DV DOGR) –que determinó de oficio la materia imponible en el IG-1998-1999-2000-2002; liquidó los intereses resarcitorios e impuso una multa en los términos del artículo 45, graduada en un 70% del impuesto omitido– (fs. 6/25), y con la Nº 5/07 (DV DEOB), que hizo lo propio en relación con el IG-2001 (fs. 251/275).

V. Que, por su parte, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a las partes en todas y cada una

de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970).

VI. Que, desde otro ángulo, cabe recordar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 (t.v.) otorga carácter limitado a la revisión de este Tribunal de Alzada, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (conf. Fallos 300:985).

En esta tónica, teniendo en vista el contenido de los agravios reseñados, cabe advertir que el análisis de las cuestiones planteadas exige la revisión de cuestiones de hecho y prueba ajenos, por regla general, a la jurisdicción de esta Cámara, en razón de lo previsto en el artículo recientemente citado.

En tal orden, por principio, cabe estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (CNACAF, Sala I, *in re "Merlino Automotores S.A*." del 12/3/09; Sala II, "*Frigorífico Marejada S.A.*" del 29/12/2009; Sala IV, "*Agropecuaria Laishi S.A.*" del 15/04/10; Sala V, "*Del Buono, Jorge Luis*" del 15/03/07; esta Sala, "*Adicción al Deporte SA*", Causa Nº 72746/2017, del 15/11/18, entre otros).

Ahora bien, es importante destacar que este principio cede no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino también ante supuestos de *arbitrariedad en la apreciación* de aquéllos. Por ello, se ha dicho que el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (CNACAF, Sala V, "*Sullair Argentina S.A. (TF 24732-I) c. DGI*", Causa Nº 35.379/10, sentencia del 21/03/2011; Sala II, "*Caterina Consignatarios S.R.L. c/DGI s/recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 74722/2018, del 18/7/19).

En definitiva, si el apelante pretende la revisión de cuestiones de hecho y prueba de la sentencia del TFN, constituye un requisito de procedencia que el recurrente demuestre, preliminarmente, que *la valoración efectuada por el mismo fue arbitraria.*

VII. Que todo lo anterior aclarado, se impone como medida primaria describir el perímetro dentro del cual se desenvuelve el debate suscitado en autos.

YACYLEC es una compañía que tiene por actividad declarada la "Construcción, reforma y reparación de redes eléctricas", a la cual, en el marco del Concurso Público Internacional abierto por el Poder Ejecutivo Nacional a través de la Unidad Especial Sistema de Transmisión YACYRETÁ para la construcción, operación y mantenimiento de una línea de interconexión en 500 KV. entre la Central Hidroeléctrica situada en la provincia de Corrientes y la Estación Transformadora Resistencia de la provincia de Chaco, le fue adjudicada en el año 1992, suscribiéndose el "Contrato COM" –el 15/12/92– que fuera ratificado por el Decreto 273/93.

En cumplimiento de sus deberes fiscales, en los períodos 1998 a 2002 la firma presentó las DDJJ del IG en las que amortizó las obras realizadas –líneas de alta tensión y subestaciones– en un *quantum* que mereció la objeción del fisco nacional. A partir de esto se suscitó la contienda que tiene epicentro en el *tiempo* de amortización de dichos bienes. Concretamente, la tesis de la firma refiere a 15 años, mientras que la del fisco 50 años.

El *quid* de la causa se centra en lo descripto.

VIII. Que a riesgo de repetirse cuanto fuera explicado en la sentencia apelada, se advierte que ambas partes tienen verdaderas razones para sustentar sus posiciones. Mientras que la firma contribuyente asienta su argumentación en el Contrato COM, su naturaleza y sus cláusulas –lo cual será analizado con detenimiento prontamente–, la administración tributaria lo hace en la estricta aplicación de la ley del gravamen, focalizando el análisis en la vida útil de los bienes en cuestión.

Como es sabido, el TFN convalidó esta última posición.

IX. Que desde el plano normativo, el instituto jurídico-contable "amortización" halla consagración en los artículos 82-f), 83 y 84 de la ley 20.628 (t.o. en 1997. Aclarase que a partir del dictado del texto ordenado en 2019 pasaron a ser los arts. 86-f, 87 y 88, respectivamente), y artículos 61, 125 a 127 del decreto 1344/98 (actuales arts. 206 a 208 del decreto 862/19).

Atento a que dicho plexo no consigna un plazo específico de amortización –salvo la regla general prevista para los bienes inmuebles–, resulta aplicable el criterio sentado por la Corte Suprema en el precedente que se cita en el párrafo siguiente, según el cual recae sobre los propios contribuyentes la tarea de estimar y computar aquél termino en relación a los bienes de uso que emplean en sus actividades generadoras de rentas gravadas, cabiéndole, desde luego, a la administración tributaria la potestad de fiscalizar el ejercicio de tal derecho (cf. ley 11.683).

En este tipo de exámenes, lo que ha de tenerse por norte es la "razonabilidad" del plazo de amortización estimado, lo cual constriñe a los intérpretes a considerar las circunstancias singulares que identifican cada planteo. En esta línea hermenéutica, téngase presente que la Corte Suprema tiene dicho que "*... ni la ley ni la reglamentación fijan la vida útil computable para cada tipo de bien, ni establecen pautas para su calculo. Con relación a ello, debe observarse asimismo que la ley se refiere a la vida útil ´probable´ de los bienes. En tales condiciones… debe entenderse 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… para descalificar el plazo de amortización establecido por el contribuyente, la AFIP debe apoyarse en motivos categóricos, que demuestren claramente la ausencia de razonabilidad en el calculo de la vida útil efectuado por el contribuyente o su notorio apartamiento de los criterios contables usualmente seguidos a tal fin*" (CSJN, "*DGI en autos Telec. Int. Telintar SA (TF 20.343-I)*", del 22/5/12, (conf. Fallos 335:680).

La investigación pues ha de involucrar a todos los elementos que reúna el caso, y que se encuentren a disposición en el expediente.

X. Que en el *sub judice* el fisco nacional sostiene que la amortización de las líneas de alta tensión y subestaciones opera a los 50 años, fundamentalmente en base a la vida útil de los bienes, negando que las cláusulas del Contrato COM tengan alguna incidencia. Pone de relieve que el plazo de duración del contrato es superior a 15 años –se refiere incluso a una extensión de 93 años–, tildando de irrazonable la amortización estimada por la actora.

Contrariamente a ello, YACYLEC amortizó los bienes en 15 años, sustentándose en los términos de aquel contrato. En términos técnicos la actitud se resume en lo siguiente: "*Se activaron contablemente aquellos costos y gastos relacionados directamente con la construcción de la obra de línea de alta tensión y subestaciones. La depreciación de los costos activados relativos a la obra ejecutada ha sido realizada en función del método de la línea recta, sobre la base de 15 años a partir del ejercicio de habilitación comercial de la obra, teniendo en cuenta el período de cobro del CANON, advirtiéndose que el objetivo principal es el reembolso de la construcción de la obra*" (*vide* Informe contable. Antecedentes administrativos, Cpo Ppal II, fs. 477).

Vale mencionar que ello se materializó apareando los ingresos con los costos y gastos.

Sobre este particular, se evidencia un desacuerdo entre las partes en torno al criterio de imputación de los ingresos y los gastos –la actora invoca el "*devengado-exigible*"–, concentrado en la naturaleza de las actividades desarrollada por la actora y en la aplicación de la Nota Externa 3/98. Se colige que el asunto es una consecuencia directa del tema central a dirimir, lo que torna innecesario un tratamiento específico sobre este singular, máxime teniendo presente que en las resoluciones 41/04 y 5/07 no se efectúa ninguna impugnación concreta al respecto.

En definitiva, todo el achaque fiscal se centra en el cómputo de la amortización de los bienes de uso.

XI. Que así definida la contienda, se impone acceder a la precisa lectura del Contrato COM del cual YACYLEC es parte, puesto que luce evidente que sus cláusulas, en gran medida, conforman la matriz del problema. El mismo se encuentra agregado en los antecedentes administrativos: Cpo. "OI 3170/4-Instrucción AFIP N° N°11/02" (fs. 56/111).

A continuación se transcriben las secciones de mayor relieve.

Artículo 1°. "*El presente CONTRATO tiene por objeto la Construcción, Operación y Mantenimiento de la OBRA de la primera vinculación eléctrica entre Hidroeléctrica YACYRETA (Pcia. de Corrientes), y la Estación Transformadora Resistencia (Pcia. del Chaco); como asimismo el otorgamiento de autorización para prestar el Servicio de Transporte de Energía Eléctrica, bajo la modalidad de Transportista Independiente…*".

Artículo 2°. "*El CONTRATO en cuanto es atinente a su ejecución, se divide en dos etapas:*

a. La etapa de CONSTRUCCION Y HABILITACION COMERCIAL de la OBRA.

b. La etapa de OPERACION Y MANTENIMIENTO de la OBRA, conjuntamente con la prestación del Servicio de Transporte de Energía Eléctrica".

Artículo 30.1. "*Durante el período de OPERACION Y MANTENIMIENTO se aplicarán las normas vigentes correspondientes al Transporte de Energía Eléctrica, en especial con sujeción a las Resoluciones de la Secretaría de Energía N º 61/92 y 137/92 o a las que las reemplacen o complementen. Asimismo, en lo pertinente, serán de aplicación ´mutatis mutandi´, las disposiciones del régimen de Concesión que se otorgue al cesionario de LA COMITENTE*".

Artículo 31. "*La SOCIEDAD AUTORIZADA prestará servicios por el término inicial de quince (15) años bajo el pago del CANON establecido en el Artículo 38 y con posterioridad continuará bajo el régimen de tarifas aplicable al Transporte de Energía Eléctrica durante*

el vigencia del Contrato de Concesión que se otorgue para la zona en que se encuentre la OBRA objeto de este CONTRATO".

Artículo 29. "*Como única contraprestación por la CONSTRUCCION, OPERACION y MANTENIMIENTO del ELECTRODUCTO, la SOCIEDAD AUTORIZADA percibirá un CANON mensual conforme lo estipulado en el Artículo 38*".

Artículo 37. "*Es obligación de LA COMITENTE pagar a la SOCIEDAD AUTORIZADA* [YACYLEC]*, por el término de quince (15) años, el CANON, conforme a las del Artículo 38.*

Este CANON será fijo excepto lo que surge del Anexo II al CONTRATO, y asciende a la suma de U$S 2.380.121 (dólares estadounidenses dos millones trescientos ochenta mil ciento veinte uno) más el Impuesto al Valor Agregado.

Con posterioridad al vencimiento del plazo indicado, la remuneración de la SOCIEDAD AUTORIZADA a cargo de LA COMITENTE será transporte que rija conforme a las regulaciones vigentes a partir de esa fecha, hasta la finalización del CONTRATO".

Artículo 38. "*El CANON será abonado por LA COMITENTE o su Cesionaria a la SOCICEDAD AUTORIZADA en las siguientes condiciones:*

a. Se efectivizará mensualmente, en dólares estadounidenses, dentro de los cinco (5) primeros días del mes siguiente al de la prestación del servicio…

b. El primer pago se efectuará dentro de los cinco (5) primeros días del mes siguiente a la fecha de HABILITACION COMERCIAL prevista septiembre de 1994.

c. El último pago se efectuará al mes siguiente del cumplimiento del plazo de quince (15) años, a computar desde la fecha de la HABILITAC COMERCIAL.

d. Se actualizará en las modalidades y en los plazos detallados en el Anexo II.

e. Una vez cedido este Contrato por LA COMITENTE a su Cesionaria, esta última será la obligada a pagar el CANON a la SOCIEDAD AUTORIZADA.

Queda entendido que el pago del CANON, durante el término de los primeros quince (15) años a partir de la HABILITACION COMERCIAL DE LA OBRA, es la única contraprestación que corresponde a la SOCIEDAD AUTORIZADA por la prestación de los servicios objeto de este CONTRATO.

Consecuentemente, no existe suma alguna por ningún concepto, que además del CANON, la SOCIEDAD AUTORIZADA, tenga derecho de LA COMITENTE o su Cesionaria ni de beneficiarios de la utilización del SERVICIO DE TRANSPORTE, sin perjuicio de lo dispuesto en 30.2 [deber de la Sociedad Autorizada de prestar servicios adicionales por cuenta de ETAT –"Empresa de Transporte de Energía Eléctrica de Alta Tensión"–, con el consecuente derecho a percibir una retribución adicional, si fuere el caso] *desde, la vigencia del CONTRATO hasta el vencimiento del plazo de quince (15) años, a computar desde la fecha de la HABILITACIO COMERCIAL.*

Con posterioridad al vencimiento del plazo contractual, la remuneración de la SOCIEDAD AUTORIZADA, a cargo de LA COMITENTE o su Cesionaria, será la tarifa de transporte conforme a las regulaciones que rijan en la materia a partir de esa fecha".

XII. Que como fuera dicho, con base en el Contrato COM transcripto la firma amortizó los bienes de uso en 15 años.

Siendo ello así, surge claro que no tuvo en cuenta su *vida útil*, sino el tiempo de *recuperación de la inversión* afrontada.

En otras palabras, atento que el instrumento fijó dos prestaciones diferentes a cargo del mismo sujeto –una primera de *construcción y habilitación*, y otra de *operación y mantenimiento, juntamente con el servicio de transporte de energía*–, y correlativamente dos retribuciones diversas –un canon establecido de antemano, sin perjuicio de los ajustes del caso, y las tarifas vigentes en el mercado, respectivamente–, en dos espacios de tiempo independientes –año 1 a 15, y

año 16 en adelante–; la firma computó la amortización en cuestión en base a tales variables, independientemente de su vida útil de los activos en cuestión.

Siendo ello así, la pregunta que se impone es la siguiente: ¿es razonable el mecanismo empleado por la empresa para amortizar los bienes de uso?

XIII. Que para hallar respuesta al interrogante enunciado corresponde, como primera medida, reseñar la jurisprudencia que habrá de guiar este análisis. Veamos.

En los autos caratulados "*Oleoducto Trasandino Argentino SA c/AFIP-DGI*", que tramitó por ante esta Sala III, bajo el número de causa 46.598/03, en un planteo que guarda cierta semejanza con la presente, contrariamente a lo sostenido por la AFIP, el TFN había expuesto lo siguiente: "*... el plazo de amortización de 15 años utilizado por la actora es correcto, puesto que en el caso particular de autos, la vida útil económica –a los efectos impositivos– del oleoducto, necesariamente debe estar ligado al plazo de concesión del transporte del petróleo, dado que la fórmula tarifaria aprobada contempló precisamente ese plazo para el recupero de la inversión, careciendo de importancia la circunstancia eventual y futura prevista en la contratación de que, a la conclusión del contrato de transporte el oleoducto podría seguir operando en manos de la actora o de otro concesionario...*". Frente a ello, desechando la apelación incoada por la parte perdidosa, esta Sala III sostuvo que "*La circunstancia de que la concesión de transporte, como bien inmaterial, tenga una vida útil establecida por ley* 35 años [cf. ley 17.319]*, no altera lo decidido por el Tribunal a quo, en el sentido que la amortización del oleoducto, como bien que integra la inversión realizada por la actora, se realice en uno menor en función del plazo fijado para el recupero de aquella inversión*" (sentencia del 21/9/05).

Finalmente, la Corte Suprema desestimó el recurso ordinario intentado por el fisco nacional, afirmando que "*... las sentencias de las anteriores instancias exhiben un ponderado examen de las circunstancias de la causa a fin de determinar los años de vida útil*

probable del bien… sin que en el memorial de agravios se expresen argumentos de peso que conduzcan a dejar de lado la conclusión a la que llegaron los tribunales intervinientes" (sentencia del 8/4/08).

Por otro lado, en la causa invocada por las partes: "*Oleoducto del Valle SA (TF 19.260-I) c/ AFIP-DGI*", que llevó por número de causa 17.788/04, se debatió el plazo de amortización de los oleoductos y estaciones de bombeo que la contribuyente había adquirido de YPF y de Gas del Estado, por cuanto la AFIP sostenía que era de 35 años –en base a lo normado en la Ley de Hidrocarburos (ley 17.319)–, mientras que la firma había computado uno de 20 años, con fundamento en la depreciación de los activos.

El TFN, esta Sala III y la Corte Suprema de Justicia de la Nación acogieron a la tesis de la actora.

Así pues, esta Sala, en sentencia del 27/2/07, sostuvo que "*... la circunstancia de que la conexión de transporte, como bien inmaterial, tenga una vida útil establecida por ley… no altera lo decidido por el tribunal a quo, en el sentido de que la amortización de los oleoductos y de las estaciones de bombeo, como bienes que integran la inversión, se realicen en uno menor en función de su vida útil*". Luego, el Alto Tribunal expresó que "*... los agravios planteados por el organismo recaudador ante esa alzada carecen de entidad para descalificar los fundamentos desarrollados en la instancia anterior… máxime al no haber desarrollado la representación de la AFIP razones suficientes para refutar el juicio relativo a que el plazo de la concesión de transporte no es determinante para establecer el lapso de amortización de los bienes, el que debe fijarse según la duración de su vida económicamente útil, y con arreglo a criterios de carácter técnico*" (sentencia del 16/2/10).

Surge clara la diferencia existente entre las dos causas referenciadas. Nótese que si bien en ambos supuestos resultaba aplicable *prima facie* el régimen general de amortización previsto en la ley 17.319 –de 35 años–, por distintas circunstancias se estimó que resultaba razonable computar otro menor: en el primero en razón de que la formula tarifaria

contemplaba el recupero de la inversión a los 15 años, en el segundo a raíz de que la vida útil de los bienes de uso se estimaba en 20 años.

La conclusión que podemos extraer de este primer examen, tal como se adelantó en el *Considerando IX*, es que el estudio en este tipo de asuntos es singularísimo, esto es, comprensivo fundamentalmente de los componentes relacionados con el sujeto, los activos en cuestión y la actividad desarrollada.

XIV. Que a partir de lo expuesto, podemos reconocer que los términos del Contrato COM –en especial, el plazo previsto para la construcción y habilitación de la obra, y la retribución convenida, fijada en un valor fijo, sin perjuicio de los ajustes que pudieran realizarse– tornan razonable una amortización como la estimada por YACYLEC.

En este sendero, no resulta reprochable el apartamiento del método basado en la vida útil de los activos, para adoptar el concerniente al recupero de la inversión afrontada, atento el tenor de las cláusulas insertas en el instrumento analizado, que influyeron directamente en la actividad desarrollada por el sujeto.

Viene al caso citar calificada doctrina de nuestro medio, que afirma lo siguiente: "*Surge entonces como doctrina aceptada por la Corte* [en referencia al precedente "*Oleoducto Trasandino Argentina*"] *que se debe distinguir en concepto de vida útil del de tiempo de recupero de la inversión, siendo este último el tiempo requerido para que las ganancias que produce el bien alcancen a equiparar al costo de su adquisición, en tanto y en cuanto estos factores se hayan tomado en cuenta en el momento de decidir la inversión. Ello es independiente de que el bien, luego de ese lapso, siga teniendo aptitud para producir ganancias*" (Fernández, Luis O., "*Impuesto a las ganancias. Teoría, Técnica y Práctica*", Tomo I, La Ley Bs. As. 2015, pág. 724).

Incluso más, en autos lucen otros ingredientes que refuerzan este resultado. A saber.

La firma Transener –empresa titular del contrato de concesión de distribución eléctrica, respecto del cual la actora reviste el carácter de transportista independiente– informó que en la denominada

“segunda etapa” –es decir, la de operación y mantenimiento de la obra; año 16 en adelante– YACYLEC percibe una “tarifa” que no incluye importe alguno destinado a amortizar la construcción original de la obra; por el contrario, está destinada a cubrir exclusivamente los costos de operación y mantenimiento de la ampliación y se encuentra regulada por la autoridad competente. Por otro lado, comunicó que el “recupero de la inversión” correspondiente a la construcción original de la obra del electroducto –primeros 15 años– se produce durante el “período de amortización”, a través de un “canon” (antecedentes administrativos, Cpo ppal. II, fs. 461/463).

El tenor de la misma información se halla en el informe acompañado por el Ente Nacional Regulador de la Electricidad, obrante a fs. 469/473 del mismo cuerpo de antecedentes.

XV. Que ahora bien, vemos que la sentencia del TFN ha hecho mérito de la vida útil de los activos para rechazar la amortización computada por la actora.

Dentro de esa tesitura, que naturalmente es la que pregona el fisco nacional, encontramos el informe técnico elaborado por los ingenieros Julio L. Torretta y Jorge H. Atanasópulos, quienes después de efectuar consideraciones técnicas acerca del Sistema de Transmisión de Energía Eléctrica en Alta Tensión y de las condiciones climatológicas en las que se encuentra ubicado, concluyeron que es razonable admitir una expectativa de vida útil mínima para las Líneas y Subestaciones de la Contribuyente YACYLEC SA de 50 años (antecedentes, Cpo. Informe de Ingeniería, fs. 2/9).

Sin embargo, al examinar la referida posición adoptada por el tribunal *a quo* –de vida útil de los activos– sobre la base del informe técnico de ingeniería, a la luz de la jurisprudencia y del resultado de la restante prueba informativa hasta aquí reseñadas y apuntadas, se observa que el pronunciamiento recurrido ha omitido realizar una evaluación profunda y pormenorizada de la totalidad de los elementos probatorios que se encuentran a su disposición en el expediente (v. Considerandos XIII y XIV del presente).

Siendo esto así, la sentencia apelada debe ser revocada, por cuanto omitió dilucidar y sopesar la totalidad de los hechos y del material probatorio disponible en la causa, derivando de ello que la decisión posee sólo un aparente sustento, no constituyendo una derivación razonada del derecho vigente.

Resolviéndose así la *litis*, se torna inoficioso pronunciarse sobre el aspecto sancionatorio del planteo.

XVI. Que en cuanto a las costas del proceso, sabido es que la pauta general se erige sobre el principio de la derrota (CPCCN, art. 68, primer párrafo. CSJN, Fallos: 323:3115; 325:3467), en donde, quien pretenda exceptuarse de la misma, deberá demostrar acabadamente las circunstancias que justifican el apartamiento del mismo (CSJN, Fallos: 312:889).

Además de ello, es posible reconocer excepciones a esa regla en el segundo párrafo de aquel precepto del derecho procesal, al facultarse a los jueces a eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, por decisión fundada (CSJN, Fallos: 311:809 y 317:1640, entre otros).

Bajo estas premisas, es adecuada la distribución de las costas en el orden causado cuando –entre otros extremos– el tema debatido en el juicio es discutible y de singular complejidad (CSJN, Fallos: 280:176, considerando 14° de la mayoría y 17° de la disidencia) o la cuestión es novedosa (CSJN, Fallos: 320:2964), de tal modo que todo ello ha podido generar en la parte "…la creencia de que su pretensión era, al menos, opinable" (CNACAF, esta Sala, causa Nº 30.272/2012 *in re* "*Morales Silvia Mónica c/ EN-PEN-AFIP-Resol 3212/11 s/ amparo Ley 16.986*", sentencia del 20/12/2012; en el mismo sentido, CNACCF, Sala I, causa N° 532, *in re* "*Bernardino Rivadavia Soc. Coop. c/ Gobierno de la Nación s/ Cobro de pesos*", del 10/07/1991).

Ello sentado, no se encuentran configurada en el presente pleito ninguna de las excepciones procedentemente referidas que pudiera justificar apartarse del criterio general de la derrota.

Al respecto, cabe hacer notar que la pretensión de la parte actora ha sido admitida en forma contundente, en cuanto tenía por objeto impugnar las resoluciones del organismo fiscal sobre la base de que el tiempo de amortización de los bienes –líneas de alta tensión y subestaciones– vinculados a la obra de interconexión entre la Central Hidroeléctrica –provincia de Corrientes– y la Estación Transformadora Resistencia –provincia de Chaco–, era de 15 años.

A mayor abundamiento, cabe precisar que el temperamento adoptado en el presente, en materia de costas, resulta idéntico al aplicado en los precedentes dictados por este Tribunal, como así también por la Corte Suprema de Justicia, y que fueran reseñados en los considerandos anteriores.

En virtud de todo lo expuesto, **SE RESUELVE**: 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 (cf. CPCCN, art. 68, primer párrafo).

En atención al modo en que se resuelve, déjense sin efecto las regulaciones de honorarios practicadas a fs. 453, lo que torna insustancial el tratamiento del recurso de apelación interpuesto a fs. 457.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 29/07/2020
Alta en sistema: 30/07/2020
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SOFIA HERNANDEZ SAINT JEAN, SECRETARIA DE CAMARA INTERINA

#33893848#261900628#20200720144055166