Expte. Nº 17.804/2013 "TRANSNEA S.A. (TF 19352-I) contra D.G.I."

Buenos Aires, de mayo de 2014.

VISTOS:

Estos autos caratulados: "Transnea S.A. (TF 19352-I) contra D.G.I.", venidos en recurso del Tribunal Fiscal;

Y CONSIDERANDO:

I. Que el organismo jurisdiccional resolvió: 1) rechazar las excepciones de falta de legitimación activa y personería opuestas por la recurrente, con costas; 2) confirmar la resolución apelada correspondiente al impuesto a las ganancias por el período fiscal 1994, así como sus intereses resarcitorios y la multa aplicada, con costas; 3) confirmar parcialmente las resoluciones apeladas correspondientes al impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 1995, 1996 y 1997; 4) ordenar a la Dirección General Impositiva para que practique reliquidación conforme a los términos que indicó; y por último 5) imponer las costas en proporción a los respectivos vencimientos (fs. 638/643 vta.).

II. Que, para así resolver, efectuó las siguientes consideraciones:

1) Con respecto a la impugnación sobre el cálculo temporal de las amortizaciones del ejercicio respecto al período 1994:

Consideró que, tratándose de un ejercicio irregular –no anual-, resultaba razonable prorratear la unidad de medida por la cantidad de días que comprendía el ejercicio, tomando en cuenta para dicho cálculo la verdadera fecha de posesión o adquisición de los bienes muebles.

En ese entendimiento, explicó que resultaba prudente considerar que la verdadera posesión de los bienes muebles correspondía al 15/11/94, que coincidía con la fecha de la respectiva privatización del servicio, y no el inicio desde la fecha de constitución de la sociedad, que según surge de fs. 5/27 correspondía al 09/02/1994.

Por tal motivo, consideró que el prorrateo de la amortización de los bienes muebles debía estimarse por un período fiscal de 47 días y no desde el momento que la apelante había hecho la opción, esto es, el 09/02/1994.

Explicó que de permitirse la deducción de la totalidad de las amortizaciones en proporción a la duración del ejercicio económico sin la respectiva posesión de bienes se estaría deduciendo un gasto en mayor medida, dado que la empresa antecesora de la privatizada computaría el porcentaje de amortización hasta la fecha de traspaso o venta, y la empresa privatizada computaría su amortización por igual período procediendo una incremento de las deducciones permitidas y por conclusión un perjuicio fiscal.

Respecto a la multa aplicada, consideró que se encontraba presente los recaudos exigidos para su imposición, pues se había computado en defecto las amortizaciones del ejercicio fiscal, no siendo sólidos los argumentos vertidos por la recurrente y careciendo de respaldo probatorio suficiente el pretendido encuadre del presupuesto fáctico imputado en las previsiones de error excusable.

2) Con respecto al tratamiento de los bienes muebles incorporados por la empresa TRANSNEA SA:

El organismo jurisdiccional ponderó que, en función del dictamen 67/95 de la Dirección de Asuntos Técnicos de la Dirección General Impositiva y de los datos suministrados por la pericia realizada en forma conjunta por los peritos actuantes obrante a fs. 201/208 , la vida útil computable para la determinación de las amortizaciones deducibles en el balance impositivo eran las correspondientes a: 30 años para líneas y transformadores; 20 años para los interruptores y celdas de media tensión y 10 años para comunicaciones, conforme además con en el informe del ENRE, debiendo en consecuencia reliquidar el impuesto correspondiente a los períodos 1995, 1996 y 1997 (estos últimos cuestionados en el expediente 20.913-I) y sus respectivos intereses resarcitorios de acuerdo con dichas pautas.

III. Que, a fs. 516 y 517, la actora y la representación fiscal dedujeron sendos recursos de apelación, respectivamente. La primera fundó el suyo a fs. 550/554, mientras que el Estado hizo lo propio a fs. 539/549 vta.

IV. Que la actora sostiene, en primer lugar, que existe una contradicción por parte del sentenciante, pues, por un lado, aquél reconoce que el ejercicio irregular de Transnea S.A. se inicia con la fecha de constitución de la sociedad, es decir el 9 de febrero de 1994, y a continuación se contradice, manifestando que ese período fiscal se iniciaría con la fecha de la posesión efectiva de los bienes muebles, lo cual tuvo lugar el 15 de noviembre de 1994,

correspondiendo entonces, prorratear la amortización de dichos bienes desde esa fecha hasta el cierre del ejercicio económico el 31 de diciembre de 1994.

Considera que el inicio del período fiscal tuvo lugar el 9 de febrero de 1994, y que la posesión efectiva de los bienes muebles amortizables no es argumento jurídico con suficiente entidad para modificar el inicio del período fiscal, atento la normativa y doctrina que indica.

Afirma que el tratamiento fiscal de las amortizaciones de los bienes de uso para el ejercicio irregular está contemplado en la Resolución General 1297/69, que dispone *"En los casos de ejercicios no anuales, a las amortizaciones ordinarias sobre bienes muebles deberán computarse proporcionalmente al período que comprenda el respectivo ejercicio no anual"*. Y establece que en los casos de altas o bajas de bienes muebles amortizables, producidas en fechas no coincidentes con las de iniciación o cierre del año fiscal, las amortizaciones ordinarias podrán computarse: -en forma proporcional al período comprendido entre dichas fechas y las correspondientes a las de baja o el alta respectivamente, o bien aplicando –tanto en los actos de altas como en los de bajas-, las tasa anual de amortización que corresponda en función de la vida útil asignada a los bienes.

Expone que Transnea S.A. optó por la alternativa prescripta en el último párrafo de la norma, es decir la aplicación de la tasa anual de amortización que corresponde en función de la vida útil asignada a los bienes de uso.

Por lo tanto, estima que el a-quo efectuó una interpretación arbitraria que se aleja de las normas que regulan el caso, utilizando el principio de la realidad económica que condujo a una sentencia injusta, sin demostrar el sometimiento a las normas no aplicables al presente caso.

Por último, se agravia de las multas aplicadas con relación al expediente 19.352-I, y a los expedientes 20.374-I y 20.913-I.

V. Que el Fisco Nacional, por su parte, cuestiona puntualmente la decisión del a-quo en cuanto confirma parcialmente la resolución apelada de acuerdo a lo resuelto en el considerando VI, así como la imposición de costas por sus respectivos vencimientos.

Sostiene que el tribunal se equivoca al manifestar que basó su decisión en datos suministrados por los peritos técnicos, pues modificó arbitrariamente las conclusiones de estos expertos, así como las emanadas del informe del Ente Nacional Regulador de la Energía, pues el citado informe

tampoco avala su postura, sino que, muy por el contario, confirma el criterio adoptado por el Fisco en las resoluciones apeladas.

A su entender, e a-quo se apartó de la prueba pericial técnica producida y resolvió sin dar fundamento alguno de su decisión. Tampoco dio argumentos que expliquen cómo llegó al valor para determinar la vida útil de cada bien.

VI. Que ambas partes contestaron los respectivos traslados conferidos. Cabe señalar que, en oportunidad de contestar el traslado del memorial de agravios, la parte actora planteó, en el punto b, del acápite III, el acaecimiento de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para reclamar crédito fiscal del período fiscal 1994.

VII. Que, en primer término, corresponde examinar los agravios de la actora en cuanto a la excepción de prescripción planteada, en torno al art. 194 y 65 inc. a, de la ley 11.683.

Al respecto, cabe poner de resalto que la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación, el 11/03/2010, dispuso en su punto 4º de la parte resolutiva ordenar al Organismo Fiscal practicar reliquidación conforme a lo dispuesto en los considerandos V, VI y VII. Consecuentemente, el cómputo que la actora pretende considerar para el período 1994, recién causa efectos a partir del momento en que el citado órgano jurisdiccional aprueba la reliquidación referida.

El art. 65 de la ley 11.683 establece: *“Se suspenderá por una año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) desde la fecha de intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado. Cuando mediare recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, la suspensión, hasta el importe del tributo liquidado, se prolongará hasta 90 (noventa) días después de notificada la sentencia del mismo que declara su incompetencia o determine el tributo, o apruebe la liquidación practicada en consecuencia…”.*

La sentencia recaída en el expediente 19.352-I, y sus acumulados es única, motivo por el cual no se puede violar el principio de unicidad del procedimiento. De lo contrario, no habría existido motivo para acumular los expedientes 20.374-I, 20.718-I y 20.913-I al citado en primer término.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que la resolución aprobatoria de la reliquidación ordenada en autos es de fecha 07/08/2012, y que le fue notificada al Fisco Nacional el 15/08/2012, no existe la prescripción que la actora manifiesta ocurrió el 27/09/2010.

VIII. Que, ello establecido, corresponde examinar los agravios de la actora en torno al ajuste efectuado correspondiente al período 1994.

Para ello, resulta pertinente señalar, como primera medida, que la cuestión traída a debate consiste en determinar si, a los efectos de la depreciación de los bienes de uso en el ejercicio irregular 1994, corresponde realizar el cálculo efectuando el prorrateo desde la fecha de constitución de Transnea SA (9-2-94) –como lo sostiene la actora- o desde la fecha en que la empresa tomó posesión de los mencionados bienes de uso (15-11-94) como consecuencia de la privatización del servicio de transporte de energía eléctrica –como lo pretende el Fisco y resolvió el a-quo-.

IX. Que, en ese entendimiento, la empresa actora manifiesta que el ejercicio no anual correspondiente al año 1994, realmente comenzó el 9/02/1994, fecha de la constitución de TRANSNEA S.A. en cumplimiento de la resolución Nº 9, del 10/1/94, dictada por la Secretaría de Energía de la Nación y del decreto 2743/92 del 29/12/92, según resulta de los propios términos del contrato constitutivo de Transnea S.A.

Asimismo, acompaña Escritura Nº 50, pasada por ante la Escribanía General del Gobierno de la Nación, con la firma del señor escribano adscripto D. Horacio A. D´Albora, y finalizó el día 31/12/1994.

Por su parte, la representación fiscal considera que el ejercicio comercial y fiscal no anual correspondiente a 1994 tuvo como fecha de iniciación el 15/11/1994 y finalizó el 31/12/1994.

X. Que, el tribunal a-quo consideró que no correspondía que la actora computara la deducción en concepto de amortización de los bienes muebles desde el 09/02/1994 pues la empresa los había adquirido el 15/11/94, fecha en que se produjo la privatización del servicio, y en lo que aquí importa, había tomado efectiva posesión de los bienes.

XI. Que, esta postura es la que más se ajusta a derecho, por cuanto es la que más respeta el principio de realidad económica contemplado en el artículo 2º de la ley 11.683.

Ello así, y tal como fue puntualizado por el a-quo, si se tomara por válida la tesis de la actora, se estaría admitiendo el cómputo de una amortización de bienes de uso con anterioridad a entrar en posesión de esos bienes y a poder utilizarlos. Es decir, se estaría computando el uso de bienes que no fueron usados porque todavía no estaban en su poder.

XII. Que, en definitiva, el cómputo de la amortización es un procedimiento para distribuir el costo de los bienes amortizables según su depreciación en determinada proporción en los ejercicios que ha de abarcar su vida útil probable. Por consiguiente, no existe sustento de ninguna índole para amortizar lo que no se esté depreciando, por no encontrarse dentro del patrimonio de la empresa y por consiguiente tampoco estar produciendo actividad para ella. En los presentes actuados, la fecha de alta de los bienes muebles amortizables surge de los instrumentos de la privatización. Entre ellos, a fs. 18 del Cuerpo de Balances, el informe del auditor, en el punto 3, titulado “Aclaraciones previas al informe”, indica claramente que la explotación propiamente dicha (de la privatización) comprende el período que se extiende desde el 15.11.94 al 31.12.94, lo que es rubricado por el Dr. Bartolomé H. Bavio, Contador Público de la UBA, quien practicó una auditoría de los estados contables comparativos de Transnea S.A.

En ese sentido, y considerando que la explotación efectiva y la consecuente obtención de ganancias, comenzó a partir de esa fecha, resulta lógico considerar, como resultado, que la amortización de los bienes debe calcularse a partir de esa fecha, pues, *“el art 84 alude a la deducción de las amortizaciones para compensar el desgaste de los bienes –excepto inmuebles- empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas; de este modo queda aclarado que las amortizaciones por agotamiento y las pérdidas por desuso deducibles, deben referirse a los bienes empleados en la obtención de la ganancia, y no a otros ajenos a su producción”*. (Reig, Jorge Enrique: “Impuesto a las ganancias”- Bs.As. -1996- pág.465).

XIII. Que, por lo tanto, no debe confundirse la fecha del inicio del ejercicio irregular con el momento en que se produjo el alta de los bienes

muebles, dado que esta última es la que debe ser tenida en cuenta a fin de efectuar el cómputo de las amortizaciones cuestionadas.

Resulta entonces de aplicación el art. 2º de la resolución general 1297/69 que establece: *"en los casos de altas o bajas de bienes muebles amortizables, producidas en fechas no coincidentes con las de iniciación o cierre del año fiscal, las amortizaciones ordinarias podrán computarse en forma proporcional al período comprendido entre dichas fechas y las correspondientes a las de baja o el alta respectivamente, o bien aplicando –tanto en los actos de alta como en el de las bajas- la tasa anual de amortización que corresponda en función de la vida útil asignada a los bienes*".

En el presente caso, y tal como puso de relieve el a-quo, la parte proporcional de cuota anual de amortización, contable e impositivamente, debió ser deducida por la empresa antecesora, hasta el día anterior a la toma de posesión de los bienes privatizados. Por consiguiente, sólo la parte proporcional restante es la que corresponde utilizar a Transnea SA (del 15.11.94 al 31.12.94).

Por lo demás, la conclusión expuesta es la que mejor concilia con el propósito de la amortización, consistente en la necesidad de cubrir la disminución gradual del valor de uso de los bienes afectados a una actividad económica y, en última instancia, en la mejor observancia del principio de capacidad contributiva.

XIV. Que, cabe poner de resalto que no se encuentra cuestionado el modo en que las amortizaciones fueron calculadas, sino que fueron hechas teniendo en consideración un período más extenso que el propio período de uso de los muebles amortizados.

XV. Que, asimismo, y respecto al agravio de la actora en cuanto a que no existiría perjuicio fiscal alguno, ello no es cierto toda vez que resultaría una doble deducción por el mismo concepto, ingresándose un menor tributo que el debido al Fisco Nacional.

Por tales motivos, corresponde confirmar el ajuste efectuado en el impuesto a las ganancias correspondientes al período correspondiente a 1994.

XVI. Que, en cuanto a los intereses aplicados, ellos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones

tributarias, por lo que corresponde también confirmar la resolución en cuanto aplica intereses.

XVII. Que, con respecto a la multa, sin embargo, este Tribunal considera que, si bien la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683 es de carácter prevalentemente objetivo -por lo cual, en principio, bastaría el hecho externo de la falta de pago en término para que se la tenga por configurada-, en el supuesto de que la culpabilidad esté excluída no puede considerarse cometida la infracción omisiva , ya que la finalidad de la norma penal es castigar a quien por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer. De allí es que puedan existir circunstancias que atenúen o, inclusive, eliminen la imputación, tales como el error excusable de hecho o de derecho, la imposibilidad material de pago u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas (conf. esta Sala, “Frigorífico San Jorge Patagonia S.A.”, sent. del 9-3-95, entre muchas otras).

Ante la ausencia de norma que establezca el al momento de inicio del año fiscal irregular, no existe normativa que disponga cuándo corresponde realizar el cálculo de las amortizaciones, entendiendo razonable que la actora pudiera haber interpretado el caso de una manera diferente a como lo hizo la Administración Fiscal, lo que conlleva la posibilidad real de incurrir razonablemente en una equivocación que por sus características no merece ser sancionada.

Todo ello induce a este Tribunal a considerar que existió error excusable eximente de sanción en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 t.o. en l998 y modif.

XVIII. Que, por último, cabe tratar los agravios del Fisco Nacional con relación al tratamiento de los bienes muebles incorporados por la empresa Transnea SA. _

Sobre el punto, el organismo jurisdiccional ponderó que, en función del dictamen 67/95, de la Dirección de Asuntos Técnicos de la Dirección General Impositiva, y de los datos suministrados por la pericia realizada en forma conjunta por los peritos actuantes obrante a fs. 201/208, la vida útil computable para la determinación de las amortizaciones deducibles en el balance impositivo eran las correspondientes a: 30 años para líneas y transformadores; 20 años para los interruptores y celdas de media tensión y 10 años para comunicaciones, conforme además con en el informe del ENRE.

XIX. Que el Fisco Nacional afirma que el a-quo modificó arbitrariamente las conclusiones de los peritos técnicos, así como las emanadas del informe del Ente Nacional Regulador de la Energía, y resolvió sin dar fundamentos. Por el contrario, asegura que el organismo fiscal se basó en un informe técnico que se produjo en sede administrativa, de donde surgía que el Sistema Eléctrico de Transmisión constituía en su funcionamiento una unidad económica y técnica que revestía la naturaleza de inmueble cuyos elementos que lo integraban no podían funcionar por separado. Y concluyó que el valor mínimo de vida útil para aquellos bienes que conformaban el Sistema Eléctrico de Transmisión –a fin de calcular las amortizaciones impositivas- era de 50 años para los bienes de uso de los Sistemas Eléctricos de Potencia y de 25 en los Sistemas de Comunicaciones Relacionados.

XX. Que, así expuestos los agravios, cabe señalar que, la actora solicitó, ante la instancia jurisdiccional, la producción de una prueba pericial técnica –admitida a fs. 170/vta.- a fin de determinar la vida útil, expresada en años, de los bienes de uso afectados al servicio público.

Los resultados de esa prueba obran en el Informe pericial presentado el 8 de septiembre de 2003 por Liliana Maber Gutiérrez, ingeniera electricista designada por el Fisco Nacional, y por José Alessandroni, ingeniero electricista designado por parte de la actora. Dichos peritos, y sobre la documentación suministrada dictaminaron de común acuerdo que la vida útil computable para la determinación de las amortizaciones deducibles en el balance impositivo eran las correspondientes a: 30 años para líneas y transformadores; 20 años para los interruptores y celdas de media tensión y 10 años para comunicaciones, conforme además con el informe del ENRE (confr. fs. 201/208).

Ese informe, es importante mencionar, no mereció objeción alguna, y fue suscripto por los peritos designados por ambas partes.

XXI. Que ello sentado, cabe señalar, en primer lugar, que corresponde reconocer validez a las conclusiones del experto para la decisión de aspectos que requieren apreciaciones específicas de su saber técnico, de las que sólo cabría apartarse ante la evidencia de errores manifiestos o insuficiencia de conocimientos científicos (Fallos: 319:469; 302:326), y que “..a pesar de que los dictámenes periciales están sujetos –como todo elemento probatorio- a la

valoración por parte de los jueces (Fallos:315:2774), si no se observan razones que desmerezcan las conclusiones del informe pericial, corresponde asignarle suficiente valor probatorio…" (Fallos : 329:5157).

XXII. Que el a-quo tuvo en cuenta la pericia producida por los peritos designados, siendo posible a través de la actividad probatoria realizada por los sujetos procesales "auxiliares" de la justicia, máxime, teniendo en cuenta la complejidad de la cuestión, resulta necesaria la cooperación de estos auxiliares expertos en materia de ingeniería.

XXIII. Que, por lo demás, la ausencia de otros elementos probatorios, obsta a que pueda llegarse a una solución distinta en este punto, por lo que, por las razones apuntadas, corresponde rechazar la apelación del Fisco Nacional y confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación en lo que fue materia de agravios.

En atención a los lineamientos señalados, este Tribunal RESUELVE: 1) confirmar la resolución apelada en cuanto confirmó la determinación del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 1994; y revocarla en cuanto a la multa, la que queda sin efecto; costas en proporción a los respectivos vencimientos 2) confirmar la resolución apelada en cuanto revocó parcialmente el ajuste correspondiente al impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 1995, 1996 y 1997; con costas.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

ROGELIO W. VINCENTI

JORGE EDUARDO MORÁN

MARCELO DANIEL DUFFY