

Ganancias. Amortización de bienes de uso. Vida útil económica

PARTE/S: Yacylec SA (TF 24786-I) c/DGI s/recurso directo de organismo externo
TRIBUNAL: Proc. Gral. de la Nación
SALA: -
FECHA: 14/12/2021
JURISDICCIÓN: Nacional

Suprema Corte:

-I-

A fs. 444/446 de los autos principales (al que corresponderán las siguientes citas), el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las resoluciones 141/04 (DV DOGR) y 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 AFIP-DGI.

Por esos actos el Fisco determinó de oficio la obligación tributaria de Yacylec S.A. frente al impuesto a las ganancias correspondiente a los ejercicios fiscales 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002 y le impuso la obligación de ingresar los intereses resarcitorios de conformidad con el art. 37 de la ley 11.683 y una multa equivalente al 70% del tributo omitido.

Explicó que, en el año 1992, la sociedad demandante había suscripto con la Secretaría de Energía de la Nación un contrato que tuvo por objeto la construcción, operación y mantenimiento (contrato COM) de una línea de interconexión en 500 KV entre la Central Hidroeléctrica YACYRETA y la Estación Transformadora Resistencia, en la provincia del Chaco.

Agregó que el ajuste efectuado por la AFIP tuvo su origen en la diferencia de criterio respecto al plazo de amortización del electroducto cuya construcción, operación y mantenimiento constituye el objeto del contrato.

Así, señaló que la empresa, en los períodos mencionados anteriormente, presentó las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y amortizó el bien en el lapso de quince años, mientras que el ente recaudador, a través de los actos impugnados, consideró que su vida útil era de cincuenta años.

Indicó que el régimen general aplicable a las amortizaciones se encontraba regulado en los arts. 82 y 84 de la ley del impuesto a las ganancias (LIG, en adelante) vigente en ese período (t.o. por decreto 649/97 y modificatorias.).

Sobre dicha base, entendió que la cuestión debía ser resuelta de acuerdo al criterio adoptado por V.E. en la causa "Oleoducto del Valle".

A partir de ello, invocó el informe realizado en sede administrativa por dos ingenieros, quienes estimaron la vida útil del bien en cincuenta años y sostuvo que, frente a esta prueba, la sociedad actora no había aportado ningún elemento, informe o dictamen que demuestre o respalde que el plazo de amortización era de quince años.

En relación con la multa, descartó la existencia de un error excusable que permita al contribuyente eximirse de la responsabilidad endilgada.

-II-

A fs. 551/559, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala III), revocó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

Explicó que la cuestión a dilucidar en el presente proceso 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.

Relató que el actor había fundado su postura en los términos del citado 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 reseñar algunas cláusulas del acuerdo y hacer mérito de diversa jurisprudencia emanada de V.E., concluyó que el estudio de "...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."

Arguyó 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, a juicio de la cámara, no resultaba reprochable el apartamiento del método basado en la vida útil de los activos ni la adopción, por parte de la actora, del concerniente al recupero de la inversión afrontada.

Agregó 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.

-III-

Disconforme con tal pronunciamiento, el Fisco dedujo el recurso extraordinario que fue concedido a en lo que atañe a la cuestión federal planteada y denegado por la arbitrariedad alegada, lo que motivó la presentación de la queja que tramita bajo el número de registro CAF 39800/2019/2/RH1.

Sostiene que la amortización es la pérdida de valor del bien de uso por el transcurso de tiempo y se encuentra regulada en los arts. 82 y 84 de la ley 20.628 (t.o. 1997).

Señala que, de acuerdo con lo prescripto en las normas mencionadas, el plazo de la probable "vida útil probable" del bien en cuestión es el único elemento a considerar al momento de determinar su plazo de amortización.

Denuncia que el contribuyente no aportó ningún elemento probatorio para acreditar, desde el punto de vista técnico, que la vida útil del bien fuese de quince años.

Por el contrario, afirma que la postura del fisco encuentra sustento en un informe técnico elaborado por expertos ingenieros, quienes estimaron la vida útil de las líneas y subestaciones en cincuenta años.

Por otro lado, esgrime que el pronunciamiento apelado resulta arbitrario ya que se fundamenta en consideraciones ajenas a la normativa aplicable y a la prueba rendida en autos.

-IV-

En mi opinión, el recurso extraordinario es formalmente admisible, desde que se ha puesto en tela de juicio la inteligencia de normas federales (ley 20.628, t.o. 1997 y sus modificaciones) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa es contraria a los derechos que la vencida fundó en aquélla (art. 14, incs. 1 y 3 de la ley 48).

En otro sentido, habida cuenta de que los argumentos que sustentan la tacha de arbitrariedad están inescindiblemente unidos a la interpretación de dichas normas federales, pienso que corresponde que sean tratados en forma conjunta (Fallos: 327: 3560; 238: 1893 y 329: 1440).

Finalmente, corresponde recordar que, en la tarea de establecer el correcto sentido de esas normas de naturaleza federal, la Corte no se encuentra limitada por las posiciones de las partes ni del tribunal apelado, sino que le incumbe realizar "una declaratoria sobre el punto" (art. 16 de la ley 48), según la inteligencia que ella les otorgue (arg. Fallos: 307:1457; 320:1915, entre otros).

-V-

A fin de lograr una mayor claridad expositiva, considero oportuno efectuar una breve reseña de los hechos que dieron origen a la presente controversia.

En el año 1992, Yacylec S.A. 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).

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. 1º).

Ahora bien, 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 de tiempo.

Dicho criterio fue objetado por el Fisco, 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, en el que aquel plazo había sido establecido en 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.

-VI-

En estos términos, entiendo que el tema a decidir se encuentra ceñido a dilucidar si resulta ajustada a derecho la postura del ente recaudador de 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.

Para resolver este punto estimo que resulta pertinente reseñar el marco normativo aplicable a los hechos aquí puestos en debate.

Así, el art. 82, inc. f), de la LIG 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 su lado, el art. 84 señala: "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 DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA podrá admitir un procedimiento distinto (unidades producidas, horas trabajadas, etcétera) cuando razones de orden técnico lo justifiquen" (subrayado, agregado).

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 (Fallos: 320:61 y 305; 323:1625, entre otros).

Sobre la base de este asentado criterio interpretativo, resulta evidente para mí que la LIG 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 expedido V.E. 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 (O. 125. XLIII "Oleoductos del Valle S.A. (TF 19.260-I) c/ DGI", considerando 7º, sentencia de 16 de febrero de 2010, no publicada en Fallos).

En lo referente al concepto "vida útil probable", esa Corte 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, V.E. 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 AFIP 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, cons. 7º).

Desde esta perspectiva, advierto que el Fisco invocó razones categóricas, en los términos sentados por la jurisprudencia de V.E., para descalificar el plazo de amortización impositivo empleado por Yacylec S.A.

Así lo creo, pues el organismo fiscal fundó su postura en el informe técnico producido en sede administrativa por los ingenieros Julio Luis Torreta y Jorge Hugo 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, en mi parecer, asiste razón a la AFIP en cuanto afirma que ese 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.

En efecto, como bien lo señala el Tribunal Fiscal, 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 estas condiciones, lo afirmado por la cámara, en el sentido de 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" carece de sustento e implica una errónea valoración de las constancias rendidas de la causa. Ello es así, pues ninguna de las pruebas que mencionó, es decir, 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.

-VII-

Creo necesario destacar que las conclusiones del acápite anterior no se alteran por los argumentos esgrimidos por Yacylec S.A.

Cabe recordar que la contribuyente 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. Invocó, en defensa de su tesis, el art. 74 de la LIG (v. escrito de demanda, recurso de apelación ante la alzada y la contestación del recurso extraordinario).

Ahora bien, considero que tal postura carece de la razonabilidad exigida en Fallos: 335:680.

En efecto, 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 LIG.

Así lo creo, pues la empresa pretende aplicar el art. 74 de la LIG para sujetar la amortización de las líneas de alta tensión y subestaciones a solo una parte de las "operaciones generadoras de beneficios" 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).

Es que, 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, no encuentro elemento alguno en esta causa 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 (arg. O. 73. XLII, "Oleoducto Trasandino Argentina S.A. c/ DGI -TF 18.271-I-", sentencia del 8 de abril de 2008) en virtud del contrato COM suscripto con el Estado Nacional.

Finalmente, como también lo señala acertadamente el Tribunal Fiscal, 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 LIG.

Así lo creo, 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 LIG, en el cual -como ya expliqué- el principio general reside en la probable "vida útil probable" del bien amortizable.

-VIII-

En virtud de lo expuesto, opino que corresponde declarar procedente el recurso extraordinario y revocar la sentencia apelada.

Buenos Aires, de diciembre de 2021.

MONTI Laura Mercedes

Firmado digitalmente por MONTI Laura Mercedes

Fecha: 2021.12.14 20:40:35 -03'00'