



**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**  
Las Malvinas son argentinas

**Informe firma conjunta**

**Número:**

**Referencia:** Voc XI. Expediente Nro. 24.966-I y sus acum. 26.946-I, 26.947-I y 31.087-I caratulados "TRANSPORTADORA DE GAS DEL NORTE S.A. s/ apelación". Sentencia

---

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10° Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11° Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el caratulado **Expediente Nro. 24.966-I y sus acum. 26.946-I, 26.947-I y 31.087-I** caratulados **"TRANSPORTADORA DE GAS DEL NORTE S.A. s/ apelación"**,

**La O'Donnell dijo:**

I. TRANSPORTADORA GAS DEL NORTE S.A. (o "TGN") interpuso sendos recursos de apelación contra las Resoluciones (DV DEOA) Nros. 176/2004, dictada el 27 de diciembre de 2004, y 145/2005 y 146/2005, dictadas el 21 de diciembre de 2005, y N° 55/07, del 14 de diciembre de 2007, en todos los casos por la División Determinaciones de Oficio A de la Subdirección General de Operaciones Impositivas III de la Administración Federal de Ingresos Públicos, por las que se determinaron de oficio sus obligaciones en los siguientes gravámenes:

a) en el impuesto al valor agregado, por los pagos de intereses sobre obligaciones negociables girados al exterior a la Corporación Financiera Internacional (CFI) en los períodos fiscales marzo de 1999 a diciembre de 2001 y enero a mayo de 2002, con más intereses, que fue compensado, por lo que se intima el ingreso de intereses capitalizados e intereses resarcitorios sobre éstos, y una multa de omisión, equivalente al 80% del impuesto que se imputa omitido, al encuadrar su conducta en el art. 45 de la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.) **-Res. N° 176/2004 - Expte. N° 24.966-I; Res. N° 55/2007 -Expte. N° 31.087-I.**

b) en el impuesto a las ganancias, por cuestionar el plazo de desgaste o de amortización de sus activos, concretamente el Gasoducto Norte y Centro Oeste y de las Plantas compresoras, adoptado en las declaraciones juradas presentadas en los períodos fiscales 1999 a 2002, intimando el ingreso del saldo resultante, con más intereses y una multa de omisión, equivalente al 70% del impuesto que se imputa omitido **-Res. N° 145/2005, Expte. N° 26.946-I ; -Res. N° 146/2005, Expte. N° 26.947-I.**

En relación al ajuste indicado en a), en orden a obtener de este Tribunal su revocación, alega la recurrente:

- como cuestión de hecho, que los intereses corresponden a obligaciones negociables colocadas por TGN por oferta pública bajo el denominado 'Programa 2', por el cual se emitieron por dicho concepto USD 320.000.000, cuya autorización tramitó en el Expte. CNV N° 44/96 y que por ende estaban amparadas por la exención prevista en los arts. 36 y 36 bis de la ley 23.576; y
- como cuestión de derecho, esto es sin necesidad de entrar en el examen de cuestiones de hecho, sostiene que tales pagos se encuentran alcanzados por la exención consagrada para la CFI en la ley 14.842 por la que Argentina se incorporara como miembro y aprobara el Convenio Constitutivo de la Corporación Financiera Internacional (CFI), organismo perteneciente al Banco Mundial. Destaca en este sentido que la Sección 9 del art. VI de la Convención sobre Prerrogativas e Inmunidades de los organismos especializados, no solamente exime a los hechos imposables vigentes en los estados miembros en los que la referida institución es sujeto directo de los tributos, sino también a todas las operaciones en que ésta intervenga, entre ellas las de empréstito contraídas con TGN en las que fue el único suscriptor de la totalidad de las obligaciones negociables de dicho Programa 2; es decir, invoca la recurrente que la exención allí prevista es de carácter amplio, tanto objetiva como subjetiva, que alcanza a las operaciones por ella celebradas y que si las operaciones están exentas, el responsable sustituto -prestatario del país- también está exento.
- Agrega, por otro lado, que por los mismos períodos fiscales a los determinados en dicho acto ingresó la suma de \$8.834.750,27 en concepto de impuesto sobre los intereses pagados y el costo financiero sobre el endeudamiento empresario al considerar que los intereses correspondientes a estas operaciones se encontraban alcanzados por el art. 36 bis de la ley 23.576, y sigue diciendo que fue consistente con su posición de considerar verificado el requisito de oferta pública a los fines de dicho gravamen, por lo que para el caso que se confirme la determinación pide que se aplique la teoría de las correcciones simétricas, conforme al art. 81 de la ley 11.683.

Por su parte, el criterio del juez administrativo adoptado en las Resoluciones recurridas y antes por la fiscalización, fue:

- por un lado, que TGN no había acreditado debidamente la efectiva *colocación por oferta pública* de las obligaciones negociables, en los términos expresados en el art. agregado a continuación del art. 36 de la ley 23.576 y exigidos en el art. 7°, inc. h), punto 16) del ap. 6) de la ley para la procedencia de la exención allí establecida, más allá del cumplimiento de meras formalidades como la *simple autorización emitida por la Comisión Nacional de Valores*, por lo que estaba obligada al ingreso de los montos que hubieran correspondido a los inversores respectivos ubicados en el exterior por aplicación del inc. d) del art. 1° de la ley del gravamen; y
- por el otro, que los beneficios impositivos otorgados a CFI por la ley 14.842 no le eran aplicables por no ser TGN el contribuyente o sujeto de derecho de los mismos.

En relación al ajuste en el impuesto a las ganancias identificado como b), TGN sostiene que como consecuencia de una explosión seguida de incendio en el Gasoducto Norte el Paraje Las Mesitas de la Provincia de Salta el 11 de diciembre de 1998, solicitó un informe sobre el estado de situación de los activos a una firma de reconocida trayectoria internacional, Stone & Webster Consultants Inc., que, entre otros aspectos, determinó que la vida útil residual del mismo oscilaba entre 28 a 32 años y el de las plantas compresoras de 25 años.

Sigue diciendo que fue a partir de este informe que decidió revisar y modificar los plazos para el cálculo de las amortizaciones en los períodos fiscales 1999, 2001 y 2002, considerando una vida útil de 30 años para el

Gasoducto Norte y de 25 para las plantas compresoras, en lugar del de 45 años como reclama el Fisco Nacional.

Sin perjuicio de ello, alega que el plazo a tenerse en consideración aún si se aceptara el criterio fiscal es el original de la licencia, sin prórroga, es decir 35 años, y adjunta liquidación conforme a dicho criterio (fs. 880/881).

Por su parte, en relación a este ajuste el juez administrativo y antes la fiscalización, sostuvieron que TGN había practicado deducciones en exceso por dicho concepto en sus declaraciones juradas, toda vez que:

- el plazo de vida útil de dichos bienes, tanto de los gasoductos como el de las plantas compresoras, era el de la habilitación de los mismos según el contrato de licencia que había suscripto como adjudicataria, es decir 45 años, plazo que comprende a los 10 años de prórroga de dicha licencia,
- agrega que a partir del ejercicio 2000, el ENARGAS a través de las Res. Nros. 1660/00 y su modif. 1903/00 –cuyas copias obran a fs. 883/901-, impartió pautas específicas para la incorporación y valuación de los bienes de uso, estableciendo el tratamiento contable a seguir para las incorporaciones, las bajas o el mantenimiento relacionados con los activos fijos de la sociedad, normas de aplicación obligatoria para las licenciatarias. En el Cuadro de *vidas útiles máximas* para la amortización de bienes de uso, se dispuso 45 años para los gasoductos y 30 para las plantas compresoras.
- sostiene también que el informe técnico denominado “*Estudio sobre la Vida Útil Residual de los Activos de TGN*”- no era un elemento de prueba valedero a los fines pretendidos en razón de sus *continuas discrepancias y subjetividades* en cuanto a la asignación de las vidas útiles de los bienes, además que fue contratado en el año 2000 y realizado por el mes de abril de dicho año, es decir muy posterior al incendio en el Paraje Las Mesitas.

Agrega también que la misma consultora que confeccionó el aludido Informe –Stone & Webster Consultants- era la que con motivo de la privatización de Gas del Estado SE había establecido antes que el plazo de amortización era de 35 años, a pesar de lo cual TGN había asignado en los primeros años y hasta el 1998 vidas útiles de 45 años.

- invoca asimismo el “*Informe Intergerencial DgyE/GD/GT/GAL N° 007/00*” del 31 de enero de 2000 que obra en las actuaciones administrativas que aclara que fue emitido debido a las diferencias entre las distintas licenciatarias del mismo servicio para grupos similares de activos y que las otras Transportadoras utilizaron plazos muy superiores a los de TGN a partir de la toma de posesión, tratándose en ambos casos de bienes de uso construidos en la misma época.
- sostiene, en definitiva, que TGN habría estimado como vida útil para los bienes un lapso inferior al período por el cual dichos bienes se encuentran en condiciones de prestar un servicio útil, que es el de la licencia otorgada, razón por la cual califica de excesivas las deducciones practicadas por este concepto en menor plazo.

II. A fs. 1943/1952 y 1962/1982, obran las contestaciones al traslado de los recursos de la representación fiscal, en las que, reiterando los fundamentos de los actos administrativos recurridos, solicita la confirmación en todas sus partes, así como la imposición de las costas a la actora.

III. A fs. 1996 se abre la causa a prueba, obrando sus resultados a fs. 2007/2033 –rta. Bolsa de Comercio de Buenos Aires-, 2049/2050 –rta. CFI-; a fs. 1702/1739 obra el informe pericial técnico y antes, a fs. 1776/1777 –rta. ENARGAS-; a fs. 1208 la rta. de la Sec. De Energía y a fs. 1236/1258 la del MAE -. A fs. 2060 se clausura el período probatorio, a fs. 2065 se elevan los autos a conocimiento de esta Sala. Por último, a fs. 2068 obra el

auto del 4 de octubre de 2017 que dispone la acumulación del Expte. N° 31.087-I al que lleva el N° 24.966-I y antes se habían acumulado a éste los Exptes. Nros. 26.946-I e 26.947-I, conforme constancias obrantes a fs. 996 y 1177 agregadas en cada uno de ellos.

IV. A fs. 2072 se hace saber a las partes la integración de la Sala a partir del 23 de abril de 2018 y en la misma fecha se colocan los autos para alegar, los que se adjuntan a fs. 2081/2105, por parte de la recurrente, y a fs. 2106/2111, por la representación fiscal. A fs. 2118 se llaman autos para dictar sentencia.

V. Que procede pronunciarse en la presente causa, que, luego del allanamiento total que da cuenta la Disposición del 3 de agosto de 2007, obrante -en copia- a fs. 1928/1935 respecto de la Res. N° 175/2004, y del allanamiento parcial del 8 de agosto de 2007, respecto de la Res. N° 176/2004, que es directa consecuencia de la IG AFIP N° 1/2005, a los que se refiere la sentencia de esta Sala del 19 de diciembre de 2007 que obra a fs. 809/810, se limita a determinar si son ajustadas a derecho las Resoluciones recurridas en las que se formulan los ajustes indicados al principio de este voto en los numerales a) y b) y que son a la fecha de esta sentencia los únicos subsistentes.

Cabe destacar con carácter previo al análisis de los ajustes cuya procedencia será analizada, que también a la fecha de este pronunciamiento la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido en dos precedentes vinculados a dichos ajustes que son los que se analizan y se citan a continuación.

- a. Respecto al tratamiento en el impuesto al valor agregado de los montos de los intereses girados por TGN al exterior en los períodos fiscales marzo de 1999 a diciembre de 2001 y enero a mayo de 2002 por las obligaciones negociables emitidas en el marco del denominado 'Programa 2' cuyo único tenedor, no está en discusión, fue la Corporación Financiera Internacional (CFI), organismo dependiente del Banco Mundial, el juez administrativo encuadró a los mismos en los arts. 1°, inc. d), y 4°, inc. g) de la ley del gravamen y sostuvo su gravabilidad.

Al respecto, cabe decir que no se encuentra en debate que tales operaciones fueron celebradas con la CFI, entidad que se rige en cuanto a su aplicación y organización, por la ley 14.842 (B.O. 3/10/1959) norma por la cual nuestro país se incorporara como uno de sus miembros (art. 1°) y aprobara su convenio constitutivo (art. 2°) como Anexo a dicha norma. Allí se dispone que el objeto de la entidad es *la promoción del desarrollo económico mediante el estímulo de empresas privadas productivas en los países miembros* (art. I), para lo cual se la autoriza a realizar las operaciones financieras y de crédito a las que se refiere su art. III. Asimismo, en el art. VI se establece que *A fin de que la Corporación pueda cumplir con las funciones que se le encomiendan, la personalidad jurídica, las inmunidades y los privilegios establecidos en este Artículo, le serán concedidos en los territorios de cada miembro.*

Y en lo que aquí más importa, en la Sección 9 de dicho precepto, bajo el Título "Exenciones de Impuestos", se dispone que *"La Corporación, sus activos, sus bienes, sus ingresos, y sus operaciones y transacciones que este convenio autoriza, estarán exentos de toda clase de impuestos y derechos de aduana. La Corporación estará también exenta de toda responsabilidad respecto a la recaudación o pago de cualquier impuesto o derecho"* (inc. a).

Sobre los alcances de esta exención, y como ya se dijo, ya se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia de la Nación al fallar *in re* "Maltería Pampa S.A.", sentencia del 31 de julio de 2012 (Fallos 335:1407), precedente en el que remitiéndose al Dictamen de la Procuración General de la Nación, sostuvo, en lo que aquí interesa, que *"...la exención de que se trata ha sido otorgada no sólo por el carácter del sujeto que otorga el préstamo -CFI- sino también por la finalidad última de la prestación sobre la que recae: facilitar el crédito internacional y*

*particularmente los destinados al desarrollo de la industria y producción local, objeto para el cual fue constituido el citado organismo internacional”.*

*Y agregó que, “Tengo para mí que la expresión "operaciones y transacciones que este convenio autoriza" es amplia y genérica y abarca no sólo a la CFI sino también a las operaciones que ella efectúa. De otro modo, si la dispensa sólo fuera aplicable a la entidad internacional, no resultaría claro cuál sería el beneficio o en qué se vería favorecido el sector o actividad cuyo fomento se persigue al tomar el crédito de este organismo internacional y no de otras entidades financieras -cualquiera fuere su naturaleza- que también otorguen préstamos con fines semejantes”.*

*Y concluyó que “En virtud de lo expuesto, considero que, al estar exenta la operación celebrada de "toda clase de impuestos", no puede reclamarse el pago del IVA por los intereses, siendo innecesario ingresar al estudio del carácter de contribuyente o sustituto de la actora”.*

Tales consideraciones también resultan aplicables a las operaciones comprendidas en las determinaciones fiscales aquí recurridas toda vez que si bien las operaciones que dieron lugar a los intereses no se originan estrictamente en un préstamo como el que se tuvo en cuenta en dicha oportunidad, las obligaciones negociables emitidas conforme a las disposiciones de la ley 23.576 constituyen la clase de operaciones de las previstas y autorizadas en el art. III del Convenio aprobado por la ley 14.842 que a través de préstamos, créditos y colocaciones de capitales buscan el fomento de la inversión privada en países con menor desarrollo y, por ende, los intereses devengados por las mismas deben considerarse alcanzados por la exención, con la amplitud con la que la interpretara el Alto tribunal en la jurisprudencia citada.

Elo se ve además ratificado por la respuesta al oficio que se librara a dicha entidad que obra a fs. 2049/2050 en el que a través del delegado acreditado en nuestro país, informa que entre sus objetivos está el de promover el desarrollo económico mediante el estímulo de empresas privadas productivas en los países miembros, y agrega que *“Para esto la Corporación ...(ii) realiza por sí inversiones en empresas privadas radicadas en los países miembros, con fondos de la Corporación y con fondos que pertenecen económicamente a terceros que contratan con la Corporación que ninguna relación de derecho tienen con tales empresas. Destacamos que la Corporación invierte en proyectos productivos y lo hace a tasas de mercado”.*

A mayor abundamiento corresponde señalar que el anterior es también el criterio que adoptara, bien que en un voto en disidencia, el Dr. Brodsky al integrar esta misma Sala al fallar el 20 de abril de 2006 en la causa “Malteria Pampa S.A.” antes citada. Dijo en aquella oportunidad que:

*“III. Que en tal sentido, se advierte que la exención dispuesta por el artículo VI, Sección 9 antes citado, resulta ser omnicomprendiva de todo tributo, abarcando no sólo a la Corporación sino también a todas las operaciones o transacciones que esta puede realizar por sí misma en empresas privadas radicadas en países miembros. Por lo tanto, no cabe duda de que tales inversiones, como así también sus rendimientos están exentos -de toda clase de impuesto -aun cuando dichos fondos hayan pertenecido a terceros que hubieran contratado con la corporación, pero que ninguna relación mantienen con el deudor argentino- toda vez que están vinculados directamente con la IFC”.*

Y agregó *“Que en ese sentido corresponde observar que el fin principal de la ley 14842 resulta tender a que la Corporación Financiera Internacional promueva el desarrollo económico de los países miembros, y toda vez que la exención impositiva prevista por dicha norma está íntimamente vinculada con tal finalidad, sostener que las operaciones realizadas por la IFC están gravados con el impuesto al valor agregado, implicaría ir en contra de*

*los objetivos de la misma”.*

Por todo lo hasta aquí expuesto, corresponde revocar las determinaciones fiscales por este concepto en las Resoluciones Nros. 176/2004 y 55/2007 recurridas en estos autos, así como también sus accesorios, y dejar sin efecto también las sanciones aplicadas en dichos actos por carecer de sustento, con costas.

- a. En relación al ajuste identificado como b), a la hora de resolver sobre la procedencia de la pretensión fiscal corresponde tener en cuenta que no se encuentra en discusión que:
  1. TGN tiene por actividad principal la explotación del servicio público de transporte de gas por gasoductos, a partir de la licencia que el Estado Nacional le otorgara por decreto 2457/1992, por un plazo de 35 años, con opción de prórroga por 10 años más, que no es automática sino a requerimiento de TGN. Con el propósito de prestar dicho servicio, le fueron transferidos los activos, entre ellos el Gasoducto Norte, construido en 1960, el gasoducto Centro Oeste, construido en 1980, y las plantas compresoras que aquí importan, que hasta ese momento eran operados por la empresa estatal Gas del Estado SE.
  2. En el año 1998, más precisamente el 11 de diciembre de 1998, se produjo en el paraje Las Mesitas de la Provincia de Salta una explosión que afectó al Gasoducto Norte.
  3. En el año 2000, el ENARGAS dictó la Res. N° 1660/2000, modificada por la N° 1903/2000, en la que, entre otras cuestiones dispuso como pauta de vida útil razonable de los activos de las concesionarias plazo máximo de amortización para los bienes de uso de 45 años para los gasoductos y de 30 años para las plantas compresoras.
  4. A efectos de la amortización de dichos bienes, y a partir del informe de una consultora contratada al efecto, Stone & Webster Consultants, en los períodos fiscales 1999 a 2002 comprendidos en las determinaciones fiscales TGN adoptó los siguientes plazos: para el Gasoducto Norte 30 años, para el Centro Oeste 45 años y 25 años para las plantas compresoras.

En cambio para el Fisco Nacional el plazo a adoptar a tal fin es el de la concesión, aunque reconoce también la representación fiscal que *“...no existen normas aplicables al caso que prefijen la vida útil de los bienes y que su determinación depende de una estimación razonable”*. Agrega a ello que *no medió ninguna razón valedera para reducir el plazo de vida útil que la propia contribuyente les asigno a los bienes muebles del caso desde que los adquirió a Gas del Estado hasta al período fiscal 1998 inclusive*”, desestimando de ese modo las conclusiones del informe de la firma Stone & Webster Consultants Inc. en el que, como ya se dijo, se basó TGN para reducir el plazo de amortización aplicable desde el período fiscal 1999.

Sostuvo para ello que: a. el informe data del mes de marzo de 2000 y la decisión asamblearia de reducir los plazos es del 29 de febrero de 2000, es decir es anterior; b. los factores que se ponderaron en dicho informe no guardan ninguna relación con el desgaste de los bienes, c. que no está avalado con la firma de profesionales matriculados en el país, d. no se explica el cambio de criterio con el informe que la misma firma confeccionó al momento de la privatización de Gas del Estado, y e. el informe fue confeccionado a partir de la información suministrada por TGN, la que ya había documentado en sus estados contables la decisión de reducir los plazos de amortización. Dice, además, que es *insostenible* el planteo de la recurrente de amortizar bajo el plazo inicial de 35 años, cuando ella misma hasta el período fiscal 1998 adoptó un plazo superior (v. escrito contestación del recurso a fs. 969/979).

Expuestas ambas posturas, corresponde referirse ahora a las normas que rigen la controversia, sobre las cuales no existe discrepancia.

El art. 82, inc. f) de la ley del impuesto a las ganancias establece que *“De las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrán 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 artículo 88...”*.

Por su parte, el art. 84 reza que *“...en concepto de amortización impositiva anual para compensar el desgaste de los bienes -excepto inmuebles- empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas, se admitirá deducir la suma que resulte de acuerdo con las siguientes normas: 1) Se dividirá el costo o valor de adquisición de los bienes por un número igual a los años de vida útil probable de los mismos. La Dirección General Impositiva podrá admitir un procedimiento distinto (unidades producidas, horas trabajadas, etcétera) cuando razones de orden técnico lo justifiquen. 2) A la cuota de amortización ordinaria calculada conforme con lo dispuesto en el apartado anterior, o a la cuota de amortización efectuada por el contribuyente con arreglo a normas especiales, se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 89, referido a la fecha de adquisición o construcción que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes al que corresponda la fecha de cierre del período fiscal que se liquida. El importe así obtenido será la amortización anual deducible. Cuando se trate de bienes inmateriales amortizables la suma a deducir se determinará aplicando las normas establecidas en el párrafo anterior”*.

Este constituye el régimen general aplicable en materia de amortizaciones impositivas y es conocido que nada se dice en las mismas sobre los plazos aplicables y así también lo reconoce la representación fiscal en su escrito de fs. 969/979.

Que ante dicha situación, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en los autos “Oleoducto del Valle S.A.”, sentencia del 16 de febrero de 2010, en el que también se analizara el plazo de amortización aplicable a los bienes de uso de una empresa concesionaria de un servicio público -en ese caso, oleoductos y estaciones de bombeo afectados al transporte de gas-, dejó establecido, por un lado, que no necesariamente la vida útil de los bienes de uso afectados a la concesión debe coincidir con el plazo de la concesión, y, por el otro, que a tal fin, es decir para establecer el plazo de amortización de cada bien, debe estarse a *cuestiones técnicas* referidas a los bienes afectados a la generación de rentas gravadas (Consid. 8vo). Este es, entonces, el criterio que corresponde adoptar en estos actuados por lo que deben analizarse los demás aspectos a considerar a la hora de determinar la vida útil de los bienes que integran esta litis.

De la abundante prueba aportada y rendida en estos actuados y antes en el procedimiento previamente sustanciado en la instancia administrativa, surge que TGN respaldó la adopción de los plazos de amortización con un informe técnico elaborado por una consultora internacional, Stone & Webster, que obra en ejemplar traducido y legalizado en las actuaciones administrativas (paquete N° 9 de este Tribunal) a partir del cual corrigió los plazos originariamente utilizados en sus declaraciones juradas hasta la del año 1998. Es decir que a partir del ejercicio fiscal 1999, TGN cambió el término de vida útil de sus activos principales.

Lo que hay que determinar, siguiendo el criterio jurisprudencial antes citado, es si ese cambio se encuentra técnicamente fundado y, por ende, debidamente fundado.

Si bien a fs. 1702/1740 del Expte. N° 24.966-I obra el informe producido por los peritos técnicos designados en esta instancia, por las posturas contrapuestas y falta de coincidencia en todos los puntos examinados por los Ing. Miguel G. Dubarry, por la recurrente, y Julio I. Torretta, por el Fisco Nacional, implica que el mismo por su escaso valor convictivo no puede ser tenido en cuenta a los fines pretendidos.

La solución debe extraerse necesariamente del resto del material probatorio.

En primer lugar, del informe de Stone & Webster Inc. y aun cuando el entonces Ministerio de Economía y Finanzas Públicas a fs. 1606/1607 dice no contar con antecedentes técnicos sobre dicha consultora, los registros públicos indican que era la misma consultora que se contrató en el proceso de privatización iniciado en nuestro país en el año 1991. Así también lo destacan los peritos técnicos designados en autos en el Informe obrante a fs. 1702/1740.

El aludido Informe que se denomina “Informe de estudio externo sobre la vida residual de los activos correspondientes a gasoductos para el transporte de gas natural” fue preparado especialmente para TGN y le fue remitido el 31 de marzo de 2000. Para el mismo se realizaron visitas a predios de la recurrente ubicados en las zonas de Salta y Tucumán, así como también entrevistas a *personal clave* de la firma.

Se destaca en su Introducción que *“Coincidentemente, en la fecha de llegada del equipo de Stone & Webster a Buenos Aires TGN sufrió la rotura del gasoducto troncal en el cruce de un río debido a una gran cantidad de lluvias y erosión masiva”* y en el mismo sentido en la Sección 6 que *“Claramente, la rotura catastrófica ocurrida en diciembre de 1998 en Las Mesitas, en el gasoductos Norte, hizo más urgente la implementación de un programa formal de integridad de gasoductos, en especial, para el gasoducto Norte dada su mayor antigüedad”*. Se dice también que *“En los últimos tiempos, después de analizar y evaluar la información disponible, Stone & Webster concluyó que la información de la IIC de 1998 fue la información que mejor sirvió a nuestro fin”*, refiriéndose a la información generada en la Inspección Interna de Cañerías que, además, entiende que sirvió para *determinar con precisión la verdadera naturaleza de los efectos y estado del gasoducto en servicio* (Anexo A).

Se hace allí también mención a las condiciones geográficas del lugar como desfavorables para caños de acero enterrados y a otros factores de deterioro de las cañerías por corrosión.

Luego de describir la historia y características del sistema de gasoductos, se refiere a la incorrecta instalación de gran parte de los gasoductos, en particular al Norte, y a la falta de mantenimiento de los mismos, no así respecto de las plantas compresoras *que fueron objeto de un excelente tratamiento y mantenimiento*.

Y, a partir de ello, luego de describir los métodos para determinar la vida útil de los activos y conceptos de amortización (Sección 5) concluye que *un cálculo razonable de la vida residual de los activos de TGN* es de 28-32 años para el Gasoducto Norte, 43 años para el Centro Oeste y 25 años para las instalaciones, es decir las plantas compresoras.

Es relevante decir que en dicho Informe también se señala que *“Desde la perspectiva de la información histórica, la investigación de Stone & Webster indica que los registros disponibles de los bienes que integran los sistemas de transmisión de Gas Norte y Centro Oeste pertenecientes en el pasado a Gas del Estado hasta su adquisición por TGN, son inadecuados para realizar este análisis y obtener un cálculo de la vida residual mediante el método estadístico de la curva de subsistencia”*, y que *“En consecuencia, Stone & Webster se ha basado casi totalmente en la información correspondiente a la inspección de gasoductos y a las inspecciones de yacimientos incluidas en nuestro análisis”*, procedimiento que explicaría la diferencia con la opinión que sobre el mismo tema diera en ocasión de llevarse a cabo la privatización de Gas del Estado SE, uno de los principales argumentos esbozados por el Fisco Nacional para refutar los fundamentos del Informe especial para TGN del año 2000.

A ello cabe agregar que, según la información periodística del 11 de diciembre de 1998 que puede ser compulsada en internet, se trató del incidente más grave en la historia de los gasoductos de la Provincia de Salta, en el que además murieron nueve operarios de la empresa.



Dichas consideraciones, sumadas a los resultados de las pruebas rendidas en la presente instancia, llevan a concluir que el aludido informe constituye el respaldo técnico que exige la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a la hora de justificar el plazo para la aplicación de las amortizaciones en el impuesto a las ganancias, sin que el Fisco Nacional haya hecho una refutación acertada de sus conclusiones en orden a dejarlas sin efecto y así aplicar, como pretende, como plazo de amortización los de la concesión, ya que no ha rendido ninguna prueba, técnica también, que respalde su pretensión y que permita convalidar el *plazo razonable* estimado por ella, es decir, no ha probado que dicho plazo es el mismo plazo de la concesión.

Máxime cuando el ENARGAS, en la contestación de su representante legal obrante a fs. 1776/1777 del Expte. N° 26.946-I, dice que Stone & Webster Consultants Inc. *es una de las firmas más prestigiosas en materia de asesoramiento de ingeniería, específicamente en la industria del gas y la energía...*, agregando a continuación que *“...en la opinión de este organismo de control, la firma consultora aludida es una entidad especializada en la industria gasífera con conocimientos técnicos que la habilitan a emitir opiniones técnicas sobre las vida útiles de los activos esenciales ara la actividad del transporte de gas”*.

Lo único que ha invocado el Fisco Nacional es el *“Informe Intergerencial DgyE/GD/GT/GAL N° 007/00”* del 31 de enero de 2000 en el que como informa el ENARGAS a fs. 17776/1777 en cuya confección también participó en carácter de consultor la firma Stone & Webster Consultants Inc. y partir del cual se fijaron como pautas razonables los plazos máximos en la Res. N° 1660/2000 y su modificatoria de aplicación para todas las concesionarias de transportes de gas en general. El otro Informe que se invoca, el que obra a fs. 532/539 del Cpo. Imp. A las Ganancias n° 3 correspondiente a la OI N° 2424/4, constituye, al igual que la prueba pericial técnica, una refutación de los párrafos del Informe del año 2000 de la firma Stone & Webster Consultants Inc., más no puede ser considerado un informe fundado en cuestiones técnicas que sirva para dar sustento al plazo de amortización utilizado en las determinaciones de oficio recurridas.

A lo ya dicho, cabe agregar que al fallar la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa *“Telec. Inte. Telintar S.A. c/ D.G.I.”* el 22 de mayo de 2012 estableció que a la hora de considerar la vida útil de los bienes de uso no debe estarse a su duración física sino al plazo en el cual es utilizable en condiciones económicamente provechosas; y que la estimación corresponde exclusivamente al contribuyente efectuarla de manera razonable y fundada, pudiendo la administración tributaria impugnarla, siempre que tenga evidencia sobre la ause ncia de la razonabilidad del cálculo.

Dijo en este sentido que *“(...) no se trata de establecer el tiempo durante el cual el bien puede ser usado, sino aquél en el que su uso resulte eficiente desde el punto de vista económico, cuyo plazo es naturalmente más breve. En síntesis, el tiempo que debe estimarse es el de la vida ‘vida económicamente útil’”,* contemplándose entonces la obsolescencia, criterio que recepitó la propia Administración en la Instrucción General N° 7/2012 y, muchos años después, la reforma de la ley 27.430, bien que para el período fiscal 2018.

A mayor abundamiento corresponde señalar que el antes expuesto fue también el criterio adoptado por esta misma Sala en la sentencia en la causa antes citada el 28 de agosto de 2003, en el que se dijera, en remisión a la sentencia del 7 de febrero de 2003 en *“Oleoducto Trasandino Argentina S.A.”*, que *“...si bien existe un derecho a ejercer la actividad concesionada por 35 años con la posibilidad de una extensión en 10 años más, los medios materiales para llevarla a cabo poseen características que los hacen depender de la intensidad de uso y de otros factores imprevisibles o no para determinar su vida útil, la que puede resultar mayor o menor que el lapso fijado para explotar la concesión, por lo que ese término se convertiría en el plazo máximo de la vida útil en cabeza del propietario titular de dicha concesión”*.

Se agregó en dicha oportunidad que “...*ni la ley del impuesto a las ganancias ni su reglamentación establecen plazos ni términos y tampoco definiciones de vida útil, siendo ésta la solución más idónea para resolver un problema de exclusiva raigambre técnica dada por las diferentes características que presentan normalmente los bienes afectados a la generación de rentas gravadas*”.

Por todo lo expuesto, corresponde dejar sin efecto las Resoluciones Nros. 145/2005 y 146/2005 en todas sus partes, imponiéndose las costas por su orden en atención a la complejidad del tema técnico objeto de la controversia.

Por la forma en que se resuelve, resulta inoficioso pronunciarse respecto de las restantes cuestiones planteadas.

### **El Dr. Martín dijo**

I. Adhiero al relato de los hechos que efectúa la Vocal Instructora.

II. Con relación al ajuste en el Impuesto al Valor Agregado, resulta oportuno precisar el motivo del debate. TGN abonó intereses, en el marco de una emisión de obligaciones negociables, a la Corporación Financiera Internacional en el período marzo 1999 a diciembre de 2001 y enero a mayo 2002. Sostiene la primera de las nombradas que dos argumentos respaldan el tratamiento exentivo utilizado oportunamente sobre el mencionado concepto. Alterando transitoriamente la primacía se basa en la normativa específica incluida en la Ley N° 23.576 de Obligaciones Negociables, artículos 36 y 36 bis y además en los términos de la Ley N° 14.842 que aprueba el Convenio e ingreso de nuestro país a la Corporación Financiera Internacional, específicamente en su Artículo VI, Sección 9. que incluye un capítulo reservado a Exenciones de Impuestos para esta última

Ahora bien, el Fisco Nacional rechaza ambos encuadres y considera gravados con el Impuesto los intereses pagados, agregándose por lo menos dos razones a la discusión ya que de proceder la postura del Fisco Nacional, la actora cuestiona la alícuota aplicada (entiende que corresponde 10,5% en lugar de 21%) y la inclusión del grossing up en la base de determinación del débito fiscal. Además se encuentra entre los agravios en subsidio el cómputo del impuesto sobre los intereses pagados y el costo financiero

El rechazo del Fisco Nacional al tratamiento diferencial que prevé la Ley N° 23.576 se centra en que los títulos emitidos por TGN no fueron colocados por oferta pública y toda la discusión/debate se desarrolló en torno de este hecho.

De la prueba arrimada, de los alegatos planteados y del análisis del resto de las actuaciones, concluyo que se está frente a una insuficiencia probatoria y a una prueba que no ha demostrado la inexistencia de la efectiva colocación por oferta pública pero que ha tenido el mérito de querer demostrar que se ha estado muy cerca de ella. Y lo dicho ha quedado manifestado en forma elocuente en los alegatos de la actora, cuando se afirma que las evidencias de autos han acreditado más allá de cualquier duda, “...*la existencia de esfuerzos de colocación realizados por TGN a esos efectos...*” sin poder afirmar que la colocación se hizo por oferta pública. Por ende debe rechazarse dicho fundamento.

Con relación al segundo de los fundamentos, si la exención consagrada en la Ley N° 14.842 –Convenio con la Corporación Financiera Internacional-, que se contempla en la parte pertinente que: “*SECCION 9. Exenciones de Impuestos (a) La Corporación, sus activos, sus bienes, sus ingresos, y sus operaciones y transacciones que este convenio autoriza, estarán exentos de toda clase de impuestos y derechos de aduana. La Corporación estará también exenta de toda responsabilidad respecto a la recaudación o pago de cualquier impuesto o derecho, es aplicable a los intereses que devengan las obligaciones negociables.*”

Ya ha sido oportunamente debatido el alcance de la exención en poder de la CFI y considero que este tipo de tratamientos, con variantes, son utilizados desde hace muchos años en un sinnúmero de Acuerdos de Sede celebrados por la República Argentina con diversos Organismos Internacionales y en general contemplados en el marco de convenios internacionales, marcos de reciprocidad o inserción estratégica del país en el mundo. Se trata de mecanismos que buscan proteger el patrimonio de los distintos organismos u organizaciones, en general eximiéndolos de impuestos directos que afecten el patrimonio o la renta. En algunos de ellos, con extensos debates, se han incluido **expresamente** gravámenes al consumo, generándose en estos casos diferencias de interpretación en cuanto a si lo abarca como sujeto de derecho (realizando alguna transacción) o de hecho (como un mero consumidor).

A mi entender en el presente caso, ninguna de ellas aún en su interpretación más amplia afecta a la CAF, la posición que pretende hacer efectiva el Fisco Nacional es aplicar un hecho imponible autónomo que contempla el artículo 1° inciso d) de la ley de IVA y que recae sobre quien abona los intereses devengados sobre las obligaciones negociables, importación de servicios. Entiendo que no existe ninguna vinculación entre los distintos hechos económicos que exime la Ley 14.842 con el hecho imponible que abarca exclusivamente a TGN, no resultando aplicable el argumento de que se trata de un responsable sustituto de un sujeto exento, porque eso llevaría a que todas las importaciones de la economía estuvieran alcanzadas por esa solución ya que los exportadores del exterior no están alcanzados con el Impuesto. El diseño del Impuesto al Valor Agregado está estructurado sobre la base de gravar las importaciones, con independencia del sujeto exportador, definiendo como sujeto pasivo al importador del país. El impuesto que se pague en esa etapa podrá ser computado como crédito fiscal contra los débitos fiscales generados por las operaciones de venta o servicios que realice el importador en el mercado interno. Por lo tanto y tal como sugiere la propia TGN que de haberse pagado el impuesto ahora reclamado, el mismo se hubiera computado al mes sub-siguiente/s, y de esta forma desvirtúa cualquier interpretación que se haga sobre el costo económico que traería aparejado gravar un interés sobre obligaciones negociables que provienen de colocaciones que hizo la Corporación Financiera Internacional en su calidad de institución de fomento.

Sin perjuicio de lo expuesto, atento el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos Maltería Pampa S.A., 31-07-2012, corresponde hacer lugar al planteo de la recurrente y revocar las resoluciones en crisis.

En cuanto a las costas, considerando la complejidad del asunto y que el fallo del máximo Tribunal data de fecha posterior a la interposición de los presentes recursos y debate de la cuestión ventilada, además de la opinión que mantengo al respecto, deben ser aplicadas por su orden.

III. Con relación al ajuste en el Impuesto a las Ganancias, los cargos apropiados al balance impositivo en concepto de amortizaciones encuentran un razonable debate entre las partes, en torno de la vida útil de los bienes de uso afectados a los gasoductos y plantas compresoras. Al respecto considero que el Informe producido por la empresa Stone & Webster Consultants Inc. si bien cuenta prima facie con aspectos opinables, el Fisco Nacional no ha producido un análisis alternativo con el que pudiera rebatir las conclusiones del citado informe. Tampoco resulta suficiente la referencia a la Resolución N° 1660/2000 modificada por la N° 1903/2000, atento que el ENARGAS dispuso pautas de vida útil razonable, estableciendo plazos máximos de amortización, implicando ello solo un tope y no un número plano de años.

Por lo expuesto, adhiero a la conclusión a la que arriba la Vocal Instructora con relación al presente ajuste.

**La Dra. Gómez dijo:**

Que adhiere al voto de la Vocal Instructora.

Atento al resultado de la votación que antecede,

**SE RESUELVE:**

1º) Revocar las Resoluciones Nros. 176/2004 y 55/2007 en todas sus partes, con costas

2º) Dejar sin efecto las Resoluciones Nros. 145/2005 y 146/2005 en todas sus partes. Costas por su orden

3º) Regular los honorarios del Dr. Fabián Orlando Cainzos en la suma de \$201.215 y los de la Dra. María Mercedes Premrou en la suma de \$503.037, a cargo del Fisco Nacional, por su actuación en el respectivo carácter de apoderado y patrocinante de la recurrente, en relación al allanamiento parcial homologado la sentencia obrante a fs. 809/810 (Expte. N°24.966-I), de conformidad con lo resuelto en de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

4º) Regular los honorarios del Dr. Fabián Orlando Cainzos en la suma de \$534.214 y los de la Dra. María Mercedes Premrou en la suma de \$1.335.535, a cargo del Fisco Nacional, por actuación en el respectivo carácter de apoderado y patrocinante de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas en las dos primeras etapas procesales de los Exptes. Nros. 24.966-I y 31.087-I, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

5º) Regular los honorarios del Dr. Fabián Orlando Cainzos por su actuación como apoderado de la recurrente, en la suma de \$363.305, equivalente a 40,36 UMA y los de la Dra. María Mercedes Premrou, por su actuación como letrada patrocinante de la recurrente en la suma de \$908.264 equivalente a 100,90 UMA, a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en la última etapa procesal cumplida en los Exptes. N° 24.966-I y 31.087-I, conforme a lo dispuesto por los arts. 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29 y 51 de la ley 27.423.

Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

