

**Amortización impositiva y obsolescencia tecnológica
(El caso “*Telintar*”)**

Por:

Pablo Augusto Van Thienen
Director

Colaboradores

Iván Di Chiazza

Florencia Paolini de Vidal

Miguel La Vista

INDICE

I. LOS HECHOS	4
<i>a. Resolución AFIP-DGI.</i>	4
<i>b) El fallo del TFN.</i>	4
<i>c) La Cámara revoca.</i>	4
II. LOS FRENTES DE ANÁLISIS.	4
<i>a) Necesidad de precisar ciertos conceptos.</i>	4
III. EL ROL DE LA OBSOLESCENCIA TECNOLÓGICA.	6
<i>a) LA vida útil probable: sentido y alcance.</i>	7
<i>b) Los conceptos del artículo 82 LIG.</i>	7
<i>c) Desuso = obsolescencia.</i>	7
<i>d) La disminución del valor del bien y de la renta.</i>	7
<i>e) Un criterio más amplio: la obsolescencia económica.</i>	
<i>f) La función de la amortización y la causa de la depreciación.</i>	
IV. EN SINTESIS	8

Abstract

Nos proponemos comentar el caso “Telintar” por la importancia que reviste el fallo de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que revirtió la fallo del TFN.

El caso merece ser compartido por su trascendencia fiscal en relación a la interpretación que el Tribunal otorgó al concepto de amortización impositiva en relación a otro concepto, menos definido en la ley del tributo, como es la noción de *obsolescencia teconológica*.

Se trata de la amortización impositiva de fibra óptica tendida por Telintar en el lecho submarino. En términos contables e impositivos dicha fibra óptica califica como bien de uso generador de renta gravada.

El interesado puede solicitar el fallo a: info@cedeflaw.org

Esperamos que este trabajo se de utilidad.

I. Los hechos

a) Resolución AFIP-DGI

El 20.12.2001 la AFIP-DGI dictó una resolución contra Telecomunicaciones Internacionales de Argentina Telintar S.A. ("Telintar") en virtud de la cual se procedió a determinar una obligación tributaria (con más intereses y multa) en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 1995 a 1999.

El fundamento de la decisión giraba en torno a una diferencia de criterio entre el organismo recaudador y la empresa respecto al plazo de amortización de ciertos bienes de uso. En el caso se trataba de cables submarinos de fibra óptica. La empresa estimó un plazo de vida útil de 15 años en tanto que la DGI lo hizo en 20 años.

Tal diferencia se proyectó en el cálculo de una mayor amortización de la fibra óptica y, por ende, en el resultado impositivo en defecto de los períodos fiscales 1995 a 1999 en el impuesto a las ganancias de Telintar.

b) Fallo del TFN

El 28.07.2005 el Tribunal Fiscal de la Nación, a través de su Sala B, confirmó, en mayoría, la resolución de la AFIP en punto a la objeción formulada respecto del plazo de amortización.

La sentencia mencionada presenta opiniones divididas.

El Dr. Porta, con su voto en minoría, revocó la resolución del organismo recaudador. Entre otras cuestiones, puso especial énfasis en ciertas pruebas que giraron sobre la noción de obsolescencia tecnológica en relación con la evolución en materia de comunicación de datos y cuyas conclusiones resultaban favorables a Telintar.

Por otro lado, la mayoría, representada en el voto del Dr. Castro con adhesión del Dr. Torres, confirmó la resolución de la AFIP. Su principal argumento ha sido rechazar el empleo del concepto de <<obsolescencia tecnológica>> a fin de ponderar el plazo de amortización de los cables de fibra óptica.

Específicamente se aludió en este voto a la necesidad de prescindir de "...de toda consideración relativa al desuso causado por obsolescencia o por renovación del equipamiento" (sic.).

c) La Cámara revoca

El 25.06.2009, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la decisión del TFN.

Entre otras cuestiones sostuvo que tal como lo señaló el Dr. Porta en su voto minoritario en la sentencia del TFN, de los informes acompañados surgen datos que consideran menores los plazos de amortización respecto de lo pretendido por el Fisco.

De la comparación de estos fallos surgen dos frentes de análisis. Veamos.

II. Los frentes de análisis

Sabido es que la intervención de la Cámara se ha circunscripto a determinar el plazo de amortización que debió computar Telintar respecto de los cables de fibra óptica ubicados en el lecho submarino.

Así visto el asunto, se abren dos frentes de análisis: uno de hecho y otro de derecho.

El frente de hecho o fáctico refiere a la faz técnica y se sustenta, básicamente, en una cuestión probatoria respecto de la perdurabilidad funcional y eficiencia tecnológica de los bienes de uso en cuestión (fibra óptica).

El frente de derecho, tiene que ver, por un lado, con la valoración jurídica de ciertos conceptos (*vgr.* "vida útil", "desuso", "obsolescencia", etc.) a la luz de la naturaleza de los bienes de cuya amortización se trata (en el caso fibra óptica) y paralelamente también se vincula con la hermenéutica de las normas involucradas que contienen, precisamente, aquellos conceptos.

El primero, obviamente, es extraño a nuestro análisis toda vez que resulta ajeno a cualquier operador jurídico aventurar un plazo de vida útil que se basa en variables que requieren de un conocimiento técnico específico.

El segundo, en cambio, sí nos incumbe toda vez que coloca sobre el tapete las opciones interpretativas de ciertas normas jurídicas y de los conceptos que ellas emplean a fin de brindar una solución justa al caso concreto.

Veamos a continuación, a fin de ubicarnos en tema, el marco normativo vigente y los interrogantes que el mismo plantea.

III. El marco normativo

El artículo 82 de la Ley del Impuesto a las Ganancias ("LIG") prevé que de las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, 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".¹

El artículo 84 (conforme Ley N° 25784 del año 2003) establece 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 DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA podrá admitir un procedimiento distinto (unidades producidas, horas trabajadas, etcétera) cuando razones de orden técnico lo justifiquen...".

a) Necesidad de precisar ciertos conceptos

De las normas mencionadas surgen cuatro conceptos relevantes y una pregunta central.

¹ El decreto reglamentario agrega en su artículo 125 que "...las amortizaciones cuya deducción admite el inciso f) del artículo 82 de la ley, se deducirán anualmente a los efectos impositivos, aun cuando el contribuyente no hubiera contabilizado importe alguno por ese concepto y cualquiera fuere el resultado que arroje el ejercicio comercial...".

Los cuatro conceptos relevantes son: (i) desgaste, (ii) agotamiento, (iii) desuso y (iv) vida útil probable.

La pregunta central es: ¿contempla algunos de esos conceptos a la noción de obsolescencia tecnológica?

La respuesta que se brinde es harto importante ya que si la misma es negativa, la obsolescencia tecnológica no tendrá cabida a la hora de ponderar el plazo de amortización de un bien de uso, tal el criterio mayoritario de la Sala B del TFN. En cambio, si la respuesta fuera positiva, entonces, la obsolescencia tecnológica sería una variable fundamental a considerar a fin de evaluar el plazo de amortización de ciertos bienes. Éste último, ha sido el criterio de la Cámara y que, por cierto, compartimos plenamente.

IV. El rol de la obsolescencia tecnológica

Como hemos visto, para la amortización de bienes muebles no existe ninguna norma legal ni reglamentaria que establezca un plazo específico de amortización. La vida útil del bien se la asigna el contribuyente, quien debe hacerlo sobre la base de un procedimiento y de ciertas pautas.

El procedimiento surge del artículo 84 LIG cuando dispone lo que se conoce como sistema directo o lineal, consistente en aplicar un porcentaje fijo en función del número de años de vida útil probable de los bienes. Así se deberá dividir el costo o valor de adquisición por la cantidad de años de vida útil de los bienes en cuestión.

a) La vida útil probable. Sentido y alcances

Hasta aquí todo en orden. La dificultad surge a la hora de precisar la cantidad de años de <<vida útil probable>> que, razonablemente, corresponde calcular.

¿Es lícito incluir la obsolescencia tecnológica en el cálculo de la vida útil?

Tal vez, una respuesta adecuada a este interrogante implique partir de otro previo y fundamental: ¿qué es la vida útil probable? O mejor dicho, ¿cómo debe entenderse, en el marco de la ley del impuesto a las ganancias y del régimen de amortización fiscal, el concepto <<vida útil probable>>?

¿Refiere sólo a la perdurabilidad física o material de los bienes? ¿O acaso comprende también la perdurabilidad tecnológica?

¿La calificación de útil alude sólo a la posibilidad material del empleo del bien de uso para tal o cual tarea, o por el contrario, requiere que tal empleo resulte eficiente desde el punto de vista de la rentabilidad del contribuyente?

Como bien expone la Cámara no existe en las normas aplicables, definición alguna de <<vida útil>> dado que se "...trata de una cuestión eminentemente técnica derivada de las diferentes características que presentan normalmente los bienes afectados a la generación de rentas gravadas" (sic.).

Reiteramos: "...bienes afectados a la generación de rentas gravadas", de esta manera, la Sala IV pone el acento en un dato fundamental: la generación de rentas gravadas, en cuanto dato calificante de la noción de <<vida útil>>.

Ello es correcto, pues es el sentido de la expresión del artículo 84 LIG cuando refiere a la amortización de los bienes muebles empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas (sic.).

La Cámara Contencioso Administrativo Federal, por medio de su Sala IV, ha sabido mirar más lejos que la Sala B del TFN, logró agudizar el análisis y revertir, con suficiencia y apertura jurídica, el decisorio del TFN.

Así entonces, es claro que la generación de rentas gravadas es el dato que permite interpretar y clarificar la noción de <<vida útil>>. La vida útil del bien amortizable se prolongará mientras su empleo resulte económicamente beneficioso para el contribuyente.

La pregunta que surge a continuación es bajo qué circunstancias el bien puede dejar de resultar económicamente beneficioso o sea, perder <<vida útil>>. Ayuda a comprender dichas circunstancias los conceptos vertidos por la norma del artículo 82 LIG.

b) Los conceptos del artículo 82 LIG

Son tres los conceptos en cuestión, a saber: (i) desgaste, (ii) agotamiento, (iii) desuso.

Respecto de los conceptos <<desgaste>> y <<agotamiento>> está claro que se refieren a la disminución material o física de los bienes de uso; vale decir, el desgaste es el consumo o gasto propio del empleo de los bienes y que suponen su envejecimiento (vgr. rodado, edificio, maquinaria, etc.). El agotamiento, en cambio, implica su extinción o desaparición (vgr. minas, yacimientos petrolíferos, canteras, bosques, etc.).

Así entonces, el desgaste y el agotamiento aluden a la perdurabilidad física de los bienes de uso.

No resulta claro, en cambio, la expresión <<desuso>>.

Sabido es que el desuso es la falta de uso y un bien es de uso, precisamente, porque sirve instrumentalmente para determinado fin. De modo tal que cuando deje de ser útil, caerá en desuso.

El desuso implica que un bien resulta inadecuado a las circunstancias o condiciones actuales. Desde luego, dicho <<desuso>> no es consecuencia del envejecimiento físico, propio del <<desgaste>> y tampoco de su consumo total, propio del <<agotamiento>>.

Entonces, a fin de no confundir <<desuso>> con desgaste y agotamiento es dable imaginar cual es la nota que caracteriza al desuso. A nuestro criterio, el <<desuso>> refiere a la obsolescencia tecnológica de ciertos bienes (vgr. herramientas informáticas; sistemas de comunicación; maquinarias automatizadas, robotizadas o informatizadas; etc.).

c) Desuso = Obsolescencia

Desuso es sinónimo de obsolescencia técnica o tecnológica, producida como consecuencia del progreso tecnológico. No comprenderlo de esta manera, implicaría vaciar de contenido y sentido al concepto <<desuso>>.

Tal la apreciación de la mayoría de la Sala B del TFN en Telintar². Posición que no compartimos.

² Dijo el TFN al respecto: "...se advierte que las pruebas producidas en autos confunden,

Siendo que el desuso es la falta de uso de un bien por resultar inadecuado a ciertas condiciones actuales, no asimilarlo a obsolescencia técnica o tecnológica implicaría reducir el alcance del concepto <<desuso>> a la falta de utilidad por desgaste; vale decir, se confundiría desuso con desgaste.

Es necesario dotar de plena autonomía conceptual al término <<desuso>>; caso contrario no tendría sentido alguno su inclusión en el artículo 82 LIG. La manera de hacerlo, como vimos, es vinculando el término a la obsolescencia tecnológica.

Tal la apreciación de la Sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo Federal. Posición, a nuestro criterio, correcta y a la cual adherimos.

Recordemos que el dato que permite interpretar y clarificar estos conceptos es la generación de rentas gravadas. Aquí es donde se debe poner especial acento ya que un bien de uso deja de ser generador de renta gravada de manera progresiva no sólo cuando se desgasta materialmente, se agota o desaparece, sino también cuando se torna obsoleto técnica o tecnológicamente.

d) La disminución del valor del bien y de la renta

Decíamos anteriormente que la Sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo ha puesto énfasis, con buen criterio, en la generación de renta del bien de uso. En armonía ello, con la norma del artículo 84 LIG.

Ello es de toda lógica, dado que la amortización impositiva logra compensar el desgaste de los bienes muebles empleados para generar renta gravada.

En este orden de ideas, en función de cuando se estime que el bien de uso dejará de generar renta es que

dentro de la concepción de "vida útil", elementos que hacen al desgaste y a la obsolescencia, incluso la pericial técnica tiende a que los expertos expresen sus opiniones teniendo en cuenta factores tecnológicos." (sic.).

corresponderá calcular el plazo de amortización. Recordemos que el artículo 84 LIG establece un procedimiento lineal o directo de cálculo consistente en dividir el costo o valor de adquisición del bien por los años de vida útil probable o, siguiendo el razonamiento que venimos haciendo, por los años probables de generación de renta.

Al este respecto, vale aclarar que es factible que la obsolescencia tecnológica redunde en la falta de generación de renta por parte de determinado bien, en ese caso, ninguna duda cabe respecto de la posibilidad de efectuar el cálculo correspondiente de amortización.

Más difícil, en cambio, es la hipótesis en razón de la cual la obsolescencia tecnológica no redunde en la ausencia de renta gravada, sino en una renta gravada menor de la que se podría obtener reemplazando el bien en cuestión por otro, técnica o tecnológicamente, más avanzado.

A nuestro criterio, esta alternativa, si bien más difícil de calcular que la anterior no es ajena al régimen de amortización por cuanto, se traduce en una disminución del valor de los bienes y en consecuencia de la renta obtenida, lo cual, justifica la pretendida amortización.

Dicho en pocas palabras, la disminución del valor de los bienes generadores de renta también justifica la amortización. Cabe destacar que así lo ha manifestado la Corte Nacional al considerar que las amortizaciones por desgaste y agotamiento se relacionan con supuestos que importan la disminución del valor o la desaparición de bienes que producen ganancias o que se encuentran afectados a la explotación.³

e) Un criterio más amplio: la obsolescencia económica

Hasta aquí hemos visto que partiendo del dato calificante <<generación de renta>> es dable involucrar el concepto de obsolescencia tecnológica en la noción de <<desuso>>.

Ahora, cabe dar un paso más.

³ Cfr. Corte Sup. Justicia de la Nación, 01.06.2000, "Citibank NA c. DG", C. 911. XXXV, http://www.csjn.gov.ar/cfal/fallos/cfal3/ver_fallos.jsp.

En efecto, si la nota relevante es la <<generación de renta>> y/o la <<disminución del valor del bien>> conforme las expresiones del artículo 84 LIG refrendada por la Sala IV de la Cámara en “Telintar” y del Máximo Tribunal Nacional en “Citibank”, respectivamente; lo cierto es que ello nos permite aludir a la obsolescencia económica.

La obsolescencia económica será, entonces, un concepto general que comprenderá a la obsolescencia tecnológica y refiere a cualquier causa ajena, por supuesto, al desgaste y agotamiento del bien, que impacte negativamente en la generación de renta o en el valor del bien.

Tal el caso, por ejemplo, de cambios en el mercado y por ende de hábitos de consumo y o de producción. Situación que puede ser tanto o más drástica e impactante que cualquier evolución tecnológica, por lo tanto, dejarla fuera del espectro de las hipótesis ponderables a fin de calcular la <<vida útil probable>> del bien amortizable, implicaría tanto como menospreciar el dato calificante y justificante del sistema, a saber: la generación de renta y el valor de los bienes que la generan.

Esto que decimos, encuentra sustento, en la jurisprudencia.

En efecto, la misma Sala IV de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal en “Central Puerto” de principios de este 2009, así lo manifestó: “...del análisis de los artículos 83 y 84 de la ley de impuesto a las ganancias se desprende que la ley estableció pautas para llegar al resultado impositivo de las empresas ponderando la incidencia que en su determinación debía tener la amortización impositiva de sus bienes en el transcurso del tiempo considerando la pérdida patrimonial operada en su valor como consecuencia de la depreciación que sufren a raíz de distintos factores, como son el desgaste producido por su utilización, el progreso técnico, la evolución del mercado, etcétera...”.⁴

En fin, no es posible comprender la función de la amortización desprovista de

las diferentes causas que deprecian un bien de uso.

f) La función de la amortización y las causas de la depreciación

La amortización, conforme se encuentra prevista en la LIG, tiene por objetivo recuperar el valor de los bienes destinados a la producción para mantener la intangibilidad de la fuente productora de rentas.⁵

La amortización compensa la pérdida del valor de un activo (en el caso bien de uso) a fin de que culminada la vida útil de éste pueda reemplazarse con otro bien de las mismas características o funciones.

Dicha depreciación encuentra diferentes causas. Ya nos hemos referido al desgaste o envejecimiento material, al agotamiento y por cierto, al desuso en cuanto obsolescencia tecnológica. Situaciones todas ellas que encuentran su fundamento en una interpretación armónica de los artículos 82, inc. f) y 84 LIG a la luz de la interpretación propuesta del concepto <<vida útil probable>> que ya hemos desarrollado.

Asimismo, teniendo en cuenta el dato calificante (la <<generación de renta>>) es dable ampliar el margen de la obsolescencia tecnológica a la económica. Ello así, toda vez que intervienen múltiples factores tales como el intenso desarrollo tecnológico y científico, la apertura de nuevos mercados, cambios en los hábitos de consumo, todos los cuales deben ser tenidos en cuenta a la hora de interpretar las normas que reglan el tema de la amortización fiscal.

Este criterio, en definitiva, respeta una interpretación finalista de las normas involucradas. En efecto, sabido es que el artículo 1° de la ley 11.683 establece que en la interpretación de las leyes impositivas se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. En tal sentido se ha sostenido que la interpretación de la ley impositiva debe respetar los propósitos generales de orden económico, financiero y de promoción de la comunidad tenidos en vista al crear el impuesto.⁶

⁴ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, 17.02.2009, “Central Puerto SA c. DG”.

⁵ Cfr. Spisso, Rodolfo R., “Derecho constitucional tributario”, LexisNexis, 2007, Lexis N° 6807/003511.

⁶ Cfr. Fallos 287:79; 307:1083; 312:529; 314:1842.

V. En síntesis

Sintetizando lo dicho, cabe preguntarse: ¿La obsolescencia tecnológica tiene cabida a la hora de ponderar el plazo de amortización de un bien de uso?

La respuesta a esta pregunta ha diferido en la visión de la mayoría de la Sala B del TFN y de la Cámara de Apelaciones Contencioso Administrativo Federal (Sala IV).

a) Posición del TFN

Para el primer tribunal interviniente, la respuesta es negativa. Si bien el voto mayoritario dice que debe entenderse por desuso "*...el resultado de la obsolescencia, es decir, la pérdida de utilidad relativa de los bienes que antes la tenían, causada por el avance tecnológico*", en su desarrollo argumental sostiene luego que la obsolescencia así entendida no debe ser tomada en cuenta al momento de determinar el plazo de amortización de un bien de uso ya que a dicha cuestión se refiere el artículo 66 LIG⁷ y no el 84 LIG.

A criterio de la mayoría de la Sala B del TFN la obsolescencia no debe ser tomada a fin de determinar los años de vida útil y sólo corresponde ponderar el factor desgaste refiriendo por tal al mero envejecimiento físico de los bienes ("*desgaste puro*", en la expresión del voto de la mayoría formulado por el Dr. Castro).

b) Posición de la Cámara

En cambio, para el segundo tribunal sentenciante sí cabe ponderar la obsolescencia tecnológica en el cálculo de la vida útil probable de los bienes de uso.

En tal sentido, entiende por obsolescencia "*...la caída por desuso de máquinas, equipos y tecnologías motivadas, no*

por un mal funcionamiento, sino por un insuficiente desempeño de sus funciones en comparación con las nuevas máquinas, equipos y tecnologías introducidos en el mercado" (sic.).

Seguidamente, la Cámara se apoya en una consideración fáctica a fin de concluir su desarrollo argumental. Específicamente sostiene que los múltiples informes de diversos institutos y organizaciones dan cuenta de menores plazos de amortización a los pretendidos por el Fisco. Ello así, ya que han tomado en cuenta el concepto de obsolescencia tecnológica.

Con este marco, concluye que el acto determinativo dictado por la AFIP carece de suficientes fundamentos como para modificar la amortización calculada por Telintar.

Así, revoca el fallo de la Sala B del TFN y deja sin efecto la resolución de la AFIP.

c) Nuestra posición

Como ya hemos expuesto, no participamos de la opinión de la mayoría de la Sala B del TFN en cuanto efectúa una interpretación literal de las normas de la LIG en materia de amortizaciones de bienes de uso, reñida con la finalidad del instituto.

Compartimos, en cambio, la postura de la Sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo Federal que no reniega de la obsolescencia tecnológica como factor de ponderación de la <<vida útil>>.

Así, la expresión <<vida útil probable>> no debe ser interpretada acotándola a la mera duración material o física de los bienes de uso ya que, cuando en situaciones tales como las del caso Telintar, se trata de bienes cuyo aprovechamiento económico se encuentra íntimamente ligado al desarrollo tecnológico el hecho de no contemplar a la obsolescencia como variable en el cálculo de la vida útil desnaturaliza el sentido y finalidad del régimen de amortizaciones previsto por la LIG.

d) Trascendencia de "Telintar"

Desde luego, el lector que llegó a este punto ya habrá podido apreciar la trascendencia de "Telintar".

⁷ Artículo 66: "*Cuando alguno de los bienes amortizables, salvo los inmuebles, quedara fuera de uso (desuso), el contribuyente podrá optar entre seguir amortizándolo anualmente hasta la total extinción del valor original o imputar la diferencia que resulte entre el importe aún no amortizado y el precio de venta, en el balance impositivo del año en que ésta se realice...*".

“Telintar” no se agota en *“Telintar”*.
O mejor dicho, *“Telintar”* no se agota en cables de fibra óptica.

En efecto, la doctrina judicial sentada en *“Telintar”* puede (y debe) ser aplicada a otras situaciones análogas que involucren la amortización de cualquier otro bien de uso fuertemente ligado al desarrollo tecnológico.

De este modo, la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal impone una pauta clara y precisa que no debe ser desatendida por el organismo recaudador si pretende cuestionar los plazos de amortización de bienes de uso afectados por obsolescencia tecnológica.