República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-128203982-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 28 de Noviembre de 2022

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) SENTENCIA - EMPRESA DISTRIBUIDORA LA PLATA S.A. - EDELAP S.A.- 48.748-I

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación), Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el expediente N° **48.748-I** caratulado: “ **EMPRESA DISTRIBUIDORA LA PLATA S.A. -EDELAP S.A.- s/ recurso de apelación”.**

El Dr. Luis dijo:

I.- Que a fs. 26/41 se interpuso recurso de apelación contra la Resolución 6/2018 de fecha 23/01/2018, dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la AFIP-DGI, que determinó el resultado negativo del impuesto a las ganancias (IG) correspondiente al período fiscal 2014.

II.1.- Que la recurrente relató que es una empresa dedicada a la comercialización y distribución de energía eléctrica que sirve a más de 1.000.000 de habitantes en un área de concesión de 5.700km2, que abarca a 6 partidos de la Pcia. de Buenos Aires, que cuenta con un sistema de alta tecnología que a través de 8.000 kilómetros de redes permite que la electricidad esté disponible donde y cuando se la requiera, tanto para poner en funcionamiento un proceso industrial como una actividad comercial.

En el marco de la fiscalización iniciada el 03/06/2016 -entre otros aspectos- se revisó la deducibilidad de multas con relación al IG del período 2014, advirtiendo la AFIP que del cuadro de Gastos del Balance de la firma, dicho concepto de gasto por un valor de $9.871.797.- era coincidente con el Mayor de la cuenta aportado por EDELAP.

Relató que dicho monto corresponde a sanciones por daños de artefactos y otras multas comerciales reconocidas a los usuarios, previstas en el “Contrato de Concesión” de la Compañía, en la Res. 1024/2004 y otras normas complementarias del Organismo de Control de la Energía Eléctrica (en adelante OCEBA). También se encontraban incluidas en dicho monto las penalidades previstas en el Subanexo 4 del Contrato de Concesión que establecía las “Normas de Calidad del Servicio Público y Sanciones”.

Continuó relatando que la AFIP observó que dentro de los ajustes contables que incrementan la ganancia del ejercicio 2014 para arribar al resultado impositivo, se encuentra el concepto “Ajuste neto provisión penalidades” por $12.937.674,11; de los cuales $8.871.598,61 corresponden al rubro multas y que la diferencia entre este monto de multas y el que surge del cuadro de Gastos del Balance es de $1.000.198,86 que corresponden a “Multa Tribunal Fiscal” por $328.125 -cuyo ajuste contable se expone por separado bajo el concepto “Recargos impositivos”- y a “Cargos directos a resultados” $672.073,86 que corresponden, en su mayoría, a devoluciones por artefactos dañados. En virtud de ello y teniendo en cuenta que la AFIP no advertía la devolución impositiva en la DDJJ del IG del período 2014 del monto total de $672.073,86 se ajustó la deducción de tal suma por considerarse que no resultaba un gasto necesario para obtener, mantener y conservar la fuente de ingresos, por cuanto la Administración entendió que la erogación cuestionada no se origina en la propia actividad empresarial generadora de rentas, sino que tiene origen en la infracción en la que había incurrido EDELAP.

Planteó la nulidad de la resolución apelada como así también respecto de la Nro. 110/2017 de vista de inicio de la determinación de oficio, por denegarse en forma injustificada y sobre la base de argumentos dogmáticos, las pruebas informativa y documental ofrecidas y por poseer ambos actos administrativos según la actora una fundamentación deficiente que los vicia en sus elementos causa y motivación. Expuso que al denegársele la prueba informativa ofrecida, sin ningún fundamento valedero, no sólo se violó el procedimiento dispuesto por la ley de procedimiento administrativo (LPA) y su reglamentación, sino que además se lesionó el derecho de defensa de EDELAP, en tanto se la privó de una prueba que podría haber confirmado los extremos invocados en su escrito de defensa. Consideró también que el elemento causa que legitimaría la pretensión fiscal de AFIP, se encuentra ausente y, en este sentido, la pretensión fiscal de la Administración carece de adecuados argumentos de hecho y de derecho que aporten el sustento fáctico y jurídico necesario para que la misma resulte válida. Concluyó que la falta de exposición de los razonamientos y/o fundamentos serios e idóneos que permitieron a la AFIP llegar a las conclusiones mediante las cuales se pretende justificar el ajuste, determina la nulidad de la Resolución, no sólo por la ausencia de causa que la justifique, sino además por la carencia absoluta de motivación.

Con relación al fondo de la cuestión, adelantó que demostrará que las multas deducidas son penalidades que configuran un gasto necesario dentro de la realidad económica de la actividad de EDELAP.

Explicó que la deducibilidad de una erogación estará condicionada por el hecho de estar relacionada directa o indirectamente con la fuente productora de la renta gravada, por lo que, verificado tal vínculo, el gasto deberá ser considerado como deducible, a menos que tal erogación se encuentre incluida entre las deducciones no admitidas del art. 88 de la ley de impuesto a las ganancias (LIG). Observó que el concepto cuya deducción se cuestiona corresponde a penalidades previstas en el Contrato de Concesión de EDELAP, todas ellas vinculadas inequívocamente con aspectos relacionados con la prestación del servicio y reglamentadas por el OCEBA. Agregó que la falta de pago de tales penalidades afectaría de manera directa las garantías constituidas frente al OCEBA para asegurar el normal desarrollo del servicio, máxime si se considera que la concesión del servicio público de distribución de energía de la cual EDELAP resulta concesionaria constituye su razón de ser.

Manifestó que este tipo de penalidades surgen del marco jurídico de la actividad específica de EDELAP, son consecuencia del desarrollo de tal actividad y tienen vinculación innata con el giro del negocio. Hizo hincapié en que no debe pasarse por alto que las penalidades cuya deducción se impugna no son un evento extraordinario o poco frecuente, sino que, por el contrario, son habituales en el sector y hacen al giro normal del negocio. Asimismo, adujo que en el giro comercial de las empresas del sector, es habitual que

por diversas circunstancias se produzcan situaciones que den lugar a las mencionadas penalidades las que, en muchos casos, constituyen un resarcimiento al usuario del servicio por daños producidos a aparatos eléctricos.

Recordó que con relación a las circunstancias en las que se originan las penalidades, el fisco ignoró además el escenario en el que se ha desarrollado la actividad de distribución de energía desde la década pasada, esto es, en una plena situación de emergencia declarada por la propia autoridad concedente con un impacto determinante sobre las tarifas y sobre la posibilidad de mantener la calidad del servicio en los términos del contrato original.

Resumió que no mediando una limitación expresa de la ley, si el contribuyente se ve obligado a afrontar cierto gasto que tenga vinculación con su fuente productora de renta gravada, aquel será un gasto necesario. Destacó que la naturaleza de los conceptos cuestionados emergentes del marco regulatorio de un contrato de concesión de servicio público, son ineludibles para conservar la fuente productora de la renta y además, no poseen naturaleza impositiva. Agregó también que si los ingresos que provienen de dicho contrato son considerados como gravados por el IG, necesariamente los gastos que reconocen similar origen deben ser considerados como necesarios para la obtención, conservación y mantenimiento de la fuente de ingresos.

Destacó la posibilidad de deducir todas aquellas multas que paguen los contribuyentes, en tanto no posean naturaleza fiscal y se encuentren vinculadas a la obtención de ingresos gravados, apoyando su postura en la reunión del Grupo de Enlace AFIP-CPCECABA del mes de mayo de 2010.

Citó doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba, y peticionó que se deje sin efecto la resolución apelada, con costas.

II.2.- Por su parte, del informe final de inspección elaborado por el fisco -v. Cpo. 3, fs. 588/597 de los a.a.- como así también de la resolución apelada, surge que la actora se encuentra inscripta en la actividad de "Distribución y comercialización de energía eléctrica".

La fiscalización tuvo su origen en la verificación de la situación fiscal que presentan las empresas del sector energético, planteándose la revisión de la percepción de subsidios y su tratamiento impositivo y la deducibilidad de multas, entre otros aspectos. Actualmente la actora se encuentra bajo la órbita provincial, siendo titular de una concesión como distribuidora de energía eléctrica en los partidos de La Plata, Ensenada, Berisso, Magdalena, Punta Indio y Coronel Brandsen, Pcia. de Bs. As. Asimismo, su organismo regulador resulta ser el OCEBA.

Con respecto a las multas impugnadas, el fisco advirtió que en el “cuadro de gastos” del balance surge un valor de $ 9.871.797, coincidente con el mayor de la cuenta aportado. En este sentido, en los ajustes que incrementan la ganancia contable 2014 la AFIP advirtió un “ajuste neto provisión penalidades” por un importe de $ 12.937.674,11 donde $ 4.066.075 corresponden al cobro de un embargo del Banco de la Provincia de Buenos Aires y $ 8.871.598 al rubro multas.

De esta diferencia entre ambos de $ 1.000.198 ($ 9.871.797 - $ 8.871.598), una parte ($ 328.125) está ajustada en forma separada bajo el concepto “recargos impositivos” y el resto, $ 672.073 bajo la denominación “cargos directos a resultados”, que son las acreditaciones a clientes por daños a electrodomésticos que no se ajustan impositivamente, y que representan la materia litigiosa de autos.

En el informe final de inspección se explica la postura fiscal en el sentido de que un gasto es deducible cuando resulta necesario para obtener, mantener y conservar la fuente generadora de ingresos, entendiendo a las multas impuestas como una erogación suplementaria -sin importar si la misma resulta obligatoria- y como tal, no oponible a terceros, ni necesaria para la obtención de renta, impugnando la deducción efectuada, puesto que no existe nexo entre la sanción y la obtención de beneficios gravados.

III.- Que a fs. 54/62vta. el fisco nacional contestó el traslado del recurso, acompañando los antecedentes administrativos (a.a.) y solicitó que oportunamente se confirme la resolución apelada, con costas.

IV.- Que a fs. 79 se abrió la causa a prueba, a fs. 109 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala "C". A fs. 115 se pusieron los autos para alegar, habiendo hecho uso de su derecho la recurrente a fs. 121/125vta. y el fisco a fs. 126/129. Finalmente, a fs. 130 se llamaron autos para dictar sentencia.

V.- Que primeramente corresponde recordar que este Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquellas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros).

VI.- Que según el orden en que la actora expuso sus agravios, corresponde en primer lugar tratar el relativo a que el fisco le denegó la producción de la prueba ofrecida en la instancia anterior de manera arbitraria y que la resolución apelada, y la del corrimiento de la vista, carecen de causa y motivación.

Al respecto, cabe precisar que la causa del acto administrativo comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir, que este elemento se presenta como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación se refiere a la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican el dictado del acto. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen su dictado.

Por su parte, es doctrina pacífica de este Tribunal que la prueba no admitida durante el trámite de determinación, puede ser nuevamente ofrecida ante esta instancia, lo que ocurrió en la presente causa donde la recurrente tuvo ocasión de proponer las medidas que estimó conducentes para esclarecer los hechos controvertidos, sin que se advierta en qué medida la actora vio afectada la garantía de la defensa en juicio, puesto que para ello es preciso que el vicio coloque a la parte en estado de indefensión, lo que no ocurrió en el caso, en atención a que tal como surge del propio acto apelado, el fisco expuso las razones por las que denegó las probanzas propuestas (v. fs. 21 y ss.), y como ya se expuso, la actora tuvo oportunidad de ofrecer nuevamente la prueba en sede de este Tribunal.

Asimismo y con relación a la Res. 110/2017, debe señalarse que existen actos preliminares o preparatorios tendientes a instrumentar el procedimiento dispuesto por el art. 17 de la ley 11.683, como lo es el acto por el cual se corre vista al contribuyente de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos formulados por el fisco. En esta línea, cabe precisar que la finalidad de la vista es iniciar el procedimiento de determinación de oficio, garantizándose el derecho de defensa del contribuyente en el que se contempla como requisito legal que conste claramente el cargo formulado y, en su caso, el encuadre normativo que surge "prima facie" del acto u omisión constatados y su debida notificación, lo que se encuentra

debidamente cumplido en autos (fs. 648/655, a.a.). Este acto se relacionará –luego- con uno posterior en el que se evaluará no sólo el ajuste con los cargos anunciados sino también la conducta del presunto responsable a la luz del encuadre normativo efectuado –como se afirmó- prima facie, pero teniendo en cuenta las constancias y argumentos del descargo y la prueba producida por el contribuyente.

Conforme lo tiene dicho reiteradamente nuestro más Alto Tribunal "cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación al art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior" (Fallos 202:549, 247:52, 267:393, entre otros), porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio "...ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (Fallos 205:249, entre otros).

Del análisis del acto apelado como de las actuaciones seguidas por el fisco no se vislumbra que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la resolución, ni que haya existido agravio fundado alguno al derecho de defensa de la apelante, resultando su planteo en una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra el fondo mismo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver. Por ello, corresponde rechazar el planteo de la actora.

Con relación a las costas, si bien el agravio fue tratado previamente, lo cierto es que no fue articulado por la recurrente como excepción en los términos del art. 171 de la ley 11.683, sino como una defensa más contra el acto apelado y con la finalidad de obtener la revocación del mismo, por lo que, al no haberse generado una actividad procesal autónoma, no corresponde imposición de costas alguna a su respecto.

VII.- Que ahora corresponde me expida sobre la cuestión de fondo, es decir, si resulta ajustado a derecho deducir del IG las multas que la actora pretende deducir por daños de artefactos y otras multas comerciales reconocidas a los usuarios establecidas en el "Contrato de Concesión" de EDELAP, como así también en la Resolución 1020/04 y normas complementarias del OCEBA, y a penalidades previstas en el Subanexo 4 del citado contrato, que establece las normas de calidad del servicio público y sanciones, por considerarlas un gasto necesario para obtener, mantener y conservar la fuente de ingresos.

Para ello, resulta indispensable desentrañar la naturaleza jurídica de tales sanciones, teniendo en cuenta la tradicional clasificación bipartita que reconoce la existencia de sanciones de naturaleza civil (resarcitorias, compensatorias, indemnizatorias) y sanciones de naturaleza penal (punitivas, represivas). Mientras que las primeras tienen como finalidad principal reestablecer el estado de situación anterior a la conducta antijurídica, las segundas, en cambio, tienen como finalidad castigar al autor de tal conducta. En referencia al derecho tributario, un claro ejemplo de sanción de naturaleza civil son los intereses resarcitorios –art.37, ley 11.683- que tienen como finalidad resarcir al Estado acreedor por la imposibilidad de haber dispuesto del capital, representado por la suma de impuesto no ingresada en término-, y por ende, ajena a las normas represivas (Fallos 323:1315, considerando 10, sdo. párrafo, in fine); y un claro ejemplo de sanción de naturaleza penal es la multa, cuya finalidad es la de herir al infractor –autor de la conducta antijurídica- en su patrimonio.

Dicho esto, del análisis de las constancias de la causa, tengo para mí que las sanciones bajo análisis son de naturaleza civil y no penal, sin que modifique tal conclusión el nomen iuris utilizado en el "Contrato de Concesión" o las normas del OCEBA (cfme. doctrina de Fallos 318:676, considerando 11, sdo. párrafo).

En efecto, obsérvese que en el punto 5.1 del Subanexo 4 del "Contrato de Concesión" que establece las

normas de calidad del servicio público y sanciones, se dispone que: “El OCEBA dispondrá la aplicación de sanciones, cuando EL CONCESIONARIO no cumpla con las obligaciones emergentes del Contrato de Concesión, Licencias Técnicas, sus anexos y la ley provincial Nro. 11.769… En el momento en que sea necesaria la determinación de las sanciones, el criterio a seguir para la determinación de las mismas, será en base al perjuicio que le ocasiona al cliente el apartamiento de la calidad de servicio convenida,…” (v. Cpo. 4, fs. 705 y ss., a.a.). En este sentido, la reposición del valor de los electrodomésticos afectados a consecuencia de un servicio deficiente prestado por la actora, por ejemplo, resulta de innegable carácter resarcitorio, no pudiendo asimilárselo a una verdadera sanción de naturaleza penal.

Al respecto, resulta clarificador el análisis que realizó nuestra CSJN en el precedente “Angel Estrada y Cía S.A c/ Sec. de Energía” (Fallos 328:651), cuando al analizar el “Reglamento de Suministro” del servicio eléctrico, señaló que “El Reglamento de Suministro, aprobado por resolución de la Secretaría de Energía 168 de 1992, se limita a determinar una de las hipótesis de responsabilidad de la empresa distribuidora, esta es, el resarcimiento de los daños producidos a las instalaciones y/o artefactos de propiedad del usuario provocados por deficiencias de la calidad técnica del suministro imputables a dicha empresa” (considerando 9°, sdo párrafo. Resaltado propio).

Por tal razón, en el caso de autos no estamos frente a sanciones de naturaleza penal, no resultando aplicable entonces el criterio sostenido por esta Sala -en su actual composición- en el precedente “Loma Negra CIASA s/ Apelación” del 29/12/2021.

VIII.- Que señalado esto, corresponde ahora analizar si tales conceptos resultan gastos deducibles para la LIG.

En relación a ello, el artículo 17 de la LIG prevé que *“…para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga”*. Por su parte, el artículo 80 dispone que *“…los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina”*.

Una correcta hermenéutica conduce a considerar que sólo los gastos vinculados a la actividad, y con la finalidad de obtener ganancia, o de mantener o conservar su fuente generadora, resultarán deducibles y en la medida que hayan sido necesarios a tales fines. Así, para que un gasto resulte deducible, deben reunirse tres requisitos: a) que tenga *vinculación* con la fuente generadora de renta, b) que su *finalidad* –directa e indirecta- sea la obtención de la renta, o el mantenimiento o conservación de su fuente, y c) consecuente del anterior, que resulte *necesario* para tales fines. En relación a estos últimos, cabe señalar que la LIG no mantuvo un criterio riguroso en cuanto al carácter “necesario” del gasto, como ocurría con la ley de impuesto a los réditos, sino a través –justamente- de la *finalidad* económica de los mismos (Fallos 304:661 considerando 7°, último párrafo).

VIII.1.- Respecto del primer requisito, acierta la actora cuando expresa que *“…este tipo de penalidades surgen del marco jurídico de la actividad específica de EDELAP, y* ***son consecuencia del desarrollo de tal actividad****…”* (resaltado propio), y cuando señala que *“...tienen vinculación innata con el giro del negocio…”*; porque lo cierto es que resultan sanciones de carácter resarcitorias que son consecuencia del incumplimiento del “Contrato de Concesión” relacionadas con la prestación deficiente del servicio eléctrico. Nótese, que la Asociación de Distribuidores de Energía Eléctrica de Argentina (ADEERA)

afirmó que *"…todas aquellas empresas distribuidoras de energía eléctrica que actualmente conforman la Asociación de Distribuidores de Energía Eléctrica – ADEERA, y que prestan su servicio público de distribución y comercialización de energía eléctrica en el marco de un contrato de concesión, son pasibles de las sanciones derivadas de los referidos contratos… resulta usual al giro normal del negocio del servicio público de distribución y comercialización de energía eléctrica la imposición de sanciones descriptas.."*.

VIII.2.- En relación al segundo requisito exigido, considero que pagar esas sanciones civiles por parte de la actora tuvo como finalidad cumplir con el "Contrato de Concesión" que exige –en los casos de prestación deficiente del servicio- pagar tales sanciones resarciendo a los usuarios afectados. No pagar tales sanciones, podría justamente conducir a la recisión del "Contrato de Concesión" por parte del Estado, y por ende, la extinción de la fuente generadora de renta, que es la prestación del servicio eléctrico. Desde esta inteligencia, su pago claramente logra que se mantenga la fuente generadora de renta gravada. Se ha dicho que la deducción de los gastos necesarios no exige otro recaudo que la comprobación de orden teleológico respecto a que la erogación está destinada **con el fin** de lograr la ganancia o de mantener y conservar su fuente. (Dino Jarach "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", 3ra edición, Abeledo Perrot, p. 545. Resaltado propio).

En el caso de autos, de esa comprobación de orden teleológico surge que el gasto fue realizado con el fin señalado en el párrafo anterior, es decir, cumplir con una exigencia del "Contrato de Concesión", y consecuentemente, seguir prestando el servicio público de energía eléctrica, lo que se traduce en mantener la fuente generadora de renta gravada.

VIII.3.- En relación al tercer requisito –necesariedad del gasto- se ha dicho que: "… *el concepto de necesidad se vincula, en nuestra materia, con aquello que debe acontecer, precisa, forzosa o inevitablemente, o lo que es menester indispensablemente o hace falta para algún propósito o fin. Ya lo dijo años atrás la jurisprudencia suiza al expresar que allí –lo mismo que entre nosotros- la ley solo permite la deducción de los gastos forzosamente vinculados por su naturaleza misma con la producción del beneficio imponible, y no con cualquier gasto más o menos relacionado con el ejercicio de una profesión lucrativa"* (cfme. Giuliani Fonrouge y Navarrine. "Impuesto a las Ganancias". Editorial Depalma, Buenos Aires, 1980, pág. 169).

En este sentido, resulta medular señalar que del "Anexo IV - Normas de calidad del servicio público y sanciones", más específicamente en el punto 5, se desprende que para aquellos casos en los que el OCEBA determine sanciones y las mismas excedan lo permitido, **o no sean canceladas**, ello conllevará la caducidad del contrato de concesión. Ello, determina claramente la "necesariedad" del gasto –pagos de las sanciones que establece el "Contrato de Concesión"- para mantener vigente dicho contrato, y de tal manera, la fuente generadora de renta.

Por los fundamentos expuestos y las constancias comprobadas de la causa, concluyo que las sanciones objeto de litis resultan deducibles en el impuesto a las ganancias (IG), y por ende, corresponde revocar la resolución apelada, con costas.

El Dr. Vicchi dijo:

Que adhiere a las conclusiones del voto precedente.

La Dra. Marmillón dijo:

Que vienen los autos a fin de resolver respecto de la procedencia de la resolución 6/18 emanada de la AFIP-DGI, por la que se determina de oficio a la recurrente el impuesto a las ganancias -resultado negativo- del ejercicio fiscal 2014, en relación con la deducibilidad de multas por daños de artefactos, otras sanciones reconocidas a los usuarios y contempladas en el Contrato de Concesión de la contribuyente, en la Resolución 1024/04 y en las Normas Complementarias del Organismo de Control de la Energía Electrica y penalidades previstas en el referido contrato.

Que la suscripta al sentenciar la causa “Loma Negra C.I.A.S.A.s/recurso por retardo” (29/12/2021), tuvo oportunidad de expedirse sobre una cuestión análoga, resolviendo que la limitación establecida por el decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias (texto aplicable al caso de autos) debe entenderse con relación a aquellas sanciones que revisten naturaleza fiscal.

Sentado lo que antecede, corresponde entonces decidir acerca de la pretendida deducción de las multas impuestas, a la luz de lo regulado por los artículos 17 y 80 de la ley del gravamen.

En tal sentido, mucho ha analizado la doctrina y la jurisprudencia el concepto de gasto necesario, avanzando sobre el criterio estricto de considerar que se trata de un gasto imprescindible, ya que la ley no lo define en esos términos, para sostener que debe conectarse con el principio de causalidad del gasto.

Así, de la economía propia del impuesto a las ganancias dimana el principio de pertenencia de las deducciones a la fuente productora de las rentas gravadas. La causa primigenia de todo concepto cuya deducibilidad se pretenda es su conexión con la obtención, mantenimiento y conservación de las ganancias gravadas (Damarco, J.H. Tratado Jurisprudencia y Doctrinario. Impuesto a las ganancias Tomo I, pág 538).

Ello implica entonces, probar la existencia de la causalidad requerida para su procedencia y en ese sentido, adhiero al criterio sustentado por el Vocal instructor que lleva a concluir que las penalidades impuestas son consecuencia de la actividad de la recurrente y que el no satisfacerlas pondría en riesgo la fuente generadora de la ganancia gravada por caducidad del contrato de concesión del servicio.

En consecuencia, voto por revocar la resolución apelada, con costas.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Revocar la resolución apelada, con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.25 15:40:43 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.25 17:17:27 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.28 14:36:45 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.28 14:36:46 -03:00