República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-142972556-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 26 de Diciembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2022-12643466- -APN-SGAI#TFN; PAMPA ENERGÍA S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El expediente N° EX-2022-12643466- -APN-SGAI#TFN (y su acumulado) caratulado: “PAMPA ENERGÍA S.A. S/APELACIÓN”,

Y CONSIDERANDO:

I.-Que mediante el IF-2022-12643417-APN-DTD#JGM y el IF-2022-131141334-APN-DTD#JGM se presenta el contribuyente e interpone sendos recursos de apelación, en los términos del art. 76 inciso b) de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.), contra las resoluciones N° 151/2021 (DV DEOB), de fecha 17/12/2021, y N° 136/2022 (DV DEOB), de fecha 11/11/2022, emitidas por el Jefe (Int.) de la División Determinaciones de Oficio “B” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI.

En virtud de la Resolución N° 151/2021 (DV DEOB), se determina de oficio el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta - período fiscal 2016-, por un importe de $379.786.052,11, imponiéndose la obligación de ingresar la suma de $ 80.218.794,42, luego del cómputo del pago a cuenta en concepto de reorganización de sociedades, del saldo a favor del período anterior y del Impuesto a los débitos y créditos bancarios, con más intereses resarcitorios por la suma de $ 145.408.330,31, calculados al 17/12/2021. Asimismo, se aplica una multa por omisión, graduada en el 70% del gravamen supuestamente omitido equivalente a $56.153.156,09.

Por su parte, por medio de la Resolución N° 136/2022 (DV DEOB), se determina de oficio el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta -período fiscal 2017-, por un importe de $602.694.665,41, imponiéndose la obligación de ingresar la suma de $389.794.628,46, luego del cómputo del pago a cuenta en concepto de reorganización de sociedades, del saldo a favor del período anterior y del Impuesto a los débitos y créditos bancarios, con más intereses resarcitorios por la suma de $748.665.549,73, calculados al 11/11/2022. En virtud de ello, se aplica una multa por omisión, graduada en el 70% del gravamen supuestamente omitido equivalente a $272.856.239,92.

Cabe destacar que la actividad de la apelante comprende la generación, transmisión y distribución de energía eléctrica, así como la exploración, producción y comercialización de petróleo y gas.

La actora solicita, de manera preliminar, en el recurso de apelación incoado contra la Resolución N° 5/2021 (DV DEOB), la suspensión del trámite en curso ante este tribunal, por haber interpuesto una acción declarativa de inconstitucionalidad (en los términos del art. 322 del CPCCN) contra el Estado Nacional – AFIP-DGI, hasta tanto recaiga sentencia judicial firme, por existir identidad de cuestiones de hecho y de derecho controvertidas en ambas sedes.

En cuanto al fondo del asunto, la actora sostiene que las resoluciones impugnadas resultan improcedentes, por cuanto desconocen la técnica liquidatoria del Impuesto a las Ganancias. Asimismo, se agravia al considerar que, en los ejercicios fiscales 2016 y 2017, la empresa arrojó quebrantos impositivos por la suma de $583.853.875,34 y $431.928.049,84 respectivamente.

Asevera que dichos quebrantos impositivos generados en 2016 y 2017, sumados a los provenientes de ejercicios anteriores, arrojaron quebrantos trasladables para ejercicios futuros por las sumas de $2.535.430.243,04 y $3.309.382.036,64, respectivamente.

Expresa que el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (en lo sucesivo IGMP) reviste naturaleza complementaria, respecto del Impuesto a las Ganancias y que, en consecuencia, un gravamen de tal índole no puede superar el monto determinado del impuesto principal, en este caso, el correspondiente a los períodos fiscales finalizados el 31/12/2016 y el 31/12/2017.

Manifiesta que, si bien la determinación del Impuesto a las Ganancias debe partir del balance contable, es la propia ley del tributo la que establece la técnica liquidatoria y, por ende, los ajustes que corresponden efectuar para la confección del balance impositivo. En tal sentido, expone que dichos ajustes se relacionan con conceptos que el legislador decidió excluir del cálculo del impuesto, ya sea por no reflejar capacidad contributiva o porque se dispuso que la correspondiente ganancia contable deba computarse, a los fines de la determinación del gravamen, en otro momento.

Sostiene que, debido a la propia mecánica del Impuesto a las Ganancias, las utilidades contables originadas en variaciones del valor de participaciones accionarias no deben ser consideradas para el cálculo del tributo. En la misma línea, afirma que la ley que regula dicho impuesto exige realizar los ajustes impositivos correspondientes para excluir tales ganancias contables; las cuales, reitera, no deben computarse a los fines de determinar el impuesto debido.

Argumenta que, desde el año 2012, el resultado impositivo en el Impuesto a las Ganancias de la actora ha sido negativo, imposibilitándose, por consiguiente, su cómputo como pago a cuenta del gravamen en crisis, conforme lo previsto en el art. 13 de la ley del IGMP (ley 25.063).

Prosigue señalando que la imposibilidad de aplicar el mecanismo de “pagos a cuenta cruzados” entre el IGMP y el Impuesto a las Ganancias, respecto de los períodos fiscales debatidos en autos, pone en evidencia su falta de capacidad contributiva y, en consecuencia, torna irrazonable, en los términos del art. 28 de la Constitución Nacional, la aplicación del IGMP.

Indica que, la existencia de una ganancia contable resulta irrelevante a los efectos de determinar la capacidad contributiva, y se pregunta, cuál sería la justificación de que el legislador haya previsto en la ley del Impuesto a las Ganancias ajustes al balance contable para determinar la materia gravable, si el resultado contable, por sí

mismo, fuera indicativo de capacidad contributiva.

Reitera que el resultado impositivo del Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos analizados fue negativo, circunstancia que, sostiene, exterioriza su falta de capacidad contributiva. Añade asimismo que, dado que el IGMP revista carácter complementario respecto de aquel tributo, no corresponde su aplicación en los mismos períodos fiscales.

Cita el fallo "*Hermitage S.A.*" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y sostiene que el caso resulta análogo al aquí debatido. Agrega que el hecho de que la Corte haya declarado la irrazonabilidad del IGMP en supuestos de pérdida contable e impositiva, no implica que el tributo no pueda reputarse inconstitucional cuando existe únicamente quebranto impositivo. En ese sentido, afirma que, tanto en el precedente mencionado como en la causa "*Diario Perfil S.A.*", lo determinante para declarar la inconstitucionalidad del IGMP fue la inexistencia de la renta presumida por la ley, inexistencia que, arguye, se verifica de manera evidente cuando el resultado impositivo de los períodos analizados es negativo.

En consecuencia, plantea la inconstitucionalidad del IGMP, respecto de los períodos fiscales 2016 y 2017, en atención a que, durante dichos ejercicios, la actora registró quebranto en el Impuesto a las Ganancias, motivo por el cual los activos (computando el 1% de su valor para determinar el IGMP debido, conforme la ley de dicho impuesto), no generaron la ganancia potencial que la misma ley presume sin admitir prueba en contrario.

En esta línea, sostiene que un impuesto que presume ganancias potenciales en términos absolutos (*iure et de iure*), vulnera los principios de razonabilidad y capacidad contributiva, puesto que el medio empleado (la adopción de un mecanismo presuntivo de tal rigidez), no guarda una adecuada proporción con los fines perseguidos por la normativa (recaudación mínima, incentivo a la producción, estímulo al cumplimiento del Impuesto a las Ganancias, gravamen sobre activos improductivos, entre otros).

Alega, por lo tanto, que la inconstitucionalidad del IGMP en el caso concreto se configura a partir de la aplicación de una presunción de ganancia potencial que no admite prueba en contrario, lo cual, reitera, pone de manifiesto el carácter complementario del gravamen respecto del Impuesto a las Ganancias. Consecuentemente, sostiene que el IGMP no puede ser calificado como un tributo de naturaleza patrimonial.

Asimismo, destaca el mensaje N.° 724 del proyecto de ley presentado por el Poder Ejecutivo Nacional el 31 de mayo de 2016 (que culminó con la derogación del IGMP mediante la Ley 27.260 a partir de los ejercicios iniciados en 2019), en el que se advierte que dicho impuesto presentaba "*inconvenientes propios de la mecánica de determinación de ese gravamen sobre una base imponible ficta, y los consecuentes inconvenientes que ello acarrea (…)*".

Finalmente, la actora manifiesta que los intereses resarcitorios son a toda luz improcedentes, peticionando se aplique el art. 888 del Código Civil y Comercial de la Nación. Respecto de la multa y su naturaleza penal, alega la inexistencia de los elementos objetivo y subjetivo requeridos por el art. 45 de la ley de rito. En subsidio, solicita se deje sin efecto la sanción por configurarse error excusable y, en caso de no hacerse lugar a lo peticionado, insta a que la multa se reduzca al mínimo legal.

Cita doctrina y jurisprudencia que entiende aplicable al caso. Acompaña prueba documental, ofrece prueba pericial contable y formula reserva del caso federal.

Por lo expuesto precedentemente, solicita se haga lugar a los recursos de apelación en todas sus partes y se revoquen las Resoluciones N° 151/2021 (DV DEOB) y N° 136/2022 (DV DEOB). Con costas.

II.- Que mediante el IF-2022-37300576-APN-DTD#JGM e IF-2023-24162558-APN-DTD#JGM se presenta el Fisco Nacional, acompaña las actuaciones administrativas y contesta los recursos interpuestos, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos, solicitando se confirmen los actos apelados, con costas.

Sostiene que no le asiste razón a la recurrente en su planteo, toda vez que, si bien las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias correspondientes a los ejercicios debatidos arrojaron quebrantos, los estados contables de ambos períodos evidenciaron resultados positivos.

Rechaza lo alegado en torno a la improcedencia de los intereses resarcitorios y, en igual sentido, respecto de las sanciones aplicadas, por entender que las declaraciones del impuesto en defecto obedecieron a una incorrecta liquidación atribuible a negligencia o imprudencia del contribuyente, sin que se configure causal alguna de eximición de las sanciones impuestas.

Finalmente, impugna la prueba documental acompañada por la recurrente y se opone a la producción de la prueba pericial ofrecida por considerarla improcedente. Cita jurisprudencia y doctrina. Formula reserva del caso federal.

III.- Que mediante el IF-2023-24970193-APN-VOCVI#TFN, esta Sala “B” se expidió de manera preliminar, rechazando la solicitud formulada por la parte actora tendiente a obtener la suspensión del trámite de las presentes actuaciones.

Por su parte, a través del IF-2023-106447143-APN-VOCV#TFN, se resolvió la acumulación del expediente EX-2022-131141425-APN-SGAI#TFN al EX-2022-12643466-APN-SGAI#TFN, en virtud de haberse verificado la existencia de premisas de hecho comunes y la conexidad exigida por el artículo 8° del Reglamento de Procedimiento de este Tribunal.

Asimismo, por vía de la PV-2025-41517701-APN-VOCVI#TFN, se dispuso la apertura de la causa a prueba por el término de sesenta (60) días, rechazándose la oposición formulada por el Fisco Nacional, respecto de la prueba ofrecida por la apelante y ordenándose la producción de la prueba pericial contable.

Cabe agregar que, la parte actora desistió de la prueba pericial ofrecida en relación al período fiscal 2016, manteniendo interés únicamente en la producción de la prueba pericial ordenada respecto del período fiscal 2017. Manifestó, a tal efecto, que la sentencia dictada por la Sala IV de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal del 12/07/2022 adquirió firmeza y autoridad de cosa juzgada, toda vez que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con fecha 6/2/2024, declaró inadmisible el recurso de queja interpuesto por el Fisco Nacional.

Por su parte, mediante el IF-2025-97778608-APN-DTD#JGM, se presentó el respectivo informe pericial contable. A través de la PV-2025-125335678-APN-VOCVI#TFN, se clausuró el período probatorio y se elevaron las actuaciones a conocimiento de la Sala “B”.

Puestos los autos a alegar, hicieron uso de dicho derecho tanto la recurrente como el Fisco Nacional, mediante los IF-2025-131910979-APN-DTD#JGM e IF-2025-134014950-APN-DTD#JGM, respectivamente.

Finalmente, por medio de la IF-2025-140584680-APN-VOCVI#TFN se llamaron los autos para dictar sentencia.

IV.- Que, corresponde a este Tribunal analizar la causa, conforme a los términos en que ha quedado trabada la litis.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. C/ Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

En lo que respecta a los actos determinativos apelados en autos y, a fin de favorecer una mayor claridad expositiva, resulta conveniente reseñar, en primer término, los argumentos que llevaron al Fisco Nacional a efectuar los ajustes debatidos en estos actuados.

Cabe resaltar que las presentes actuaciones encuentran su génesis en la fiscalización practicada a la encartada, a raíz de la verificación en la cual se observó que -a criterio del organismo fiscal- el contribuyente presentó las declaraciones juradas del IGMP correspondientes a los períodos fiscales 2016 y 2017 en cero (0), con fundamento en los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictados en las causas “*Hermitage S.A.*” y “ *Diario Perfil S.A.*”.

A tal efecto, de los Informes de Inspección (O.I. 1661360 y 1753690, respectivamente) agregados a las actuaciones administrativas remitidas por el Fisco Nacional, surge que, en la etapa de verificación y fiscalización, se constató que la empresa obtuvo resultados positivos en los ejercicios en cuestión. La fiscalización verificó que, en los balances publicados, la empresa informó resultados positivos por $1.453.000.000 y $3.382.000.000 (períodos fiscales 2016 y 2017, respectivamente), y que, por su parte, en los Estados Contables especiales confeccionados conforme la R.G. AFIP 3363/12, la contribuyente declaró resultados positivos por $98.000.000 y $2.606.000.000. Asimismo, los informes destacaron que, durante los períodos bajo análisis, Pampa Energía S.A. atravesó procesos de reorganización societaria, conforme a los lineamientos del artículo 80 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Dichos procesos generaron ejercicios irregulares en ambos años.

Por otro lado, el Fisco Nacional expone que la encartada registró quebrantos impositivos en el Impuesto a las Ganancias por las sumas de $583.853.875,34 y $431.928.049,84, con relación a los períodos fiscales irregulares al 31/12/2016 y 31/12/2017, respectivamente.

En este orden de consideraciones, los actos determinativos se remiten a los dictámenes de la División Jurídica del organismo fiscal, en los cuales se alude a la Instrucción General 2/2017 (SDG ASJ), que fija el criterio aplicable para determinar la procedencia del Impuesto en crisis, conforme al precedente “*Hermitage S.A.*”. En efecto, dicha instrucción establece que, en los casos en los que se acrediten pérdidas en los balances contables correspondientes al período pertinente y, simultáneamente, se registren quebrantos en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del mismo período, debe considerarse demostrado -según la doctrina sentada por la CSJN en “ *Hermitage S.A.*”- que la renta presumida por la ley no ha existido.

En razón de ello, el Fisco Nacional concluye que no se encuentran configurados los extremos invocados por la encartada que justifiquen descartar los ajustes propiciados.

V.- Que, seguidamente, corresponde adentrarse en el análisis de la cuestión de fondo sometida a consideración de este Tribunal Fiscal y, en particular, examinar los agravios invocados por la recurrente respecto de los ejercicios analizados (2016 y 2017 respectivamente).

En primer lugar, en cuanto al planteo de inconstitucionalidad formulado por la actora, en virtud de lo dispuesto por el artículo 185 de la Ley N° 11.683, cabe indicar que se encuentra vedado a este Tribunal expedirse sobre

tales cuestiones, salvo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad en los términos planteados.

Por lo tanto, la cuestión litigiosa debatida en estos actuados debe examinarse dentro del marco argumental establecido por dicha Corte en la causa *Hermitage S.A.*, de fecha 15 de junio de 2010 (Fallos 333:993), por cuanto dicho precedente implicó un viraje respecto de la jurisprudencia mayoritaria que lo precedía, así como el afianzamiento de una vía plausible para la revisión de la constitucionalidad, en cada caso concreto, del impuesto aquí tratado.

En aquel pronunciamiento, luego de un extenso desarrollo de los antecedentes parlamentarios vinculados con los debates que precedieron al dictado de la ley del gravamen examinado, el Alto Tribunal destacó que tanto los impulsores de la iniciativa legislativa como algunos de sus opositores coincidieron en que el tributo creado procuraba captar la capacidad contributiva de una renta mínima cuya existencia el legislador presumía en términos absolutos. Agregó, en tono crítico, que ello se hacía "*con abstracción de que esa renta efectivamente se haya generado y, por consiguiente, sin aceptar la posibilidad de una demostración en contrario*" (Fallos 333:993).

Asimismo, el Máximo Tribunal señaló que el nacimiento de la obligación tributaria quedaba sujeto a la presunción de una ganancia mínima derivada de los activos en poder de la empresa afectados a una actividad comercial. En efecto, el artículo 1° de la Ley 25.063, que dio origen al IGMP, dispone que, el hecho imponible "*se determinará sobre la base de los activos, valuados de acuerdo con las disposiciones de la presente ley, que regirá por el término de diez (10) ejercicios anuales (…)*", partiendo de la presunción de que, quien mantiene activos afectados a una actividad o unidad de negocios obtiene, al menos, una rentabilidad que permite sostenerla

En esta línea, la Corte Suprema señaló que, una presunción de estas características, esto es, *iure et de iure*, puede colisionar con el principio de capacidad contributiva y, por ello, destacó que la utilización de este tipo de mecanismos presuntivos debe limitarse a circunstancias excepcionalísimas.

En ese sentido, el Máximo Tribunal fijó en dicho precedente una pauta rectora que debe ponderarse al analizar casos posteriores a la luz de esta doctrina, consistente en la acreditación fehaciente de la inexistencia de la renta presumida por la ley.

En atención a lo expuesto, y dado que la jurisprudencia reseñada remite ineludiblemente al examen y valoración de la prueba rendida en autos, corresponde determinar si, tal como sostiene la recurrente, en el caso concreto se encuentra afectado el principio de capacidad contributiva respecto de los períodos fiscales 2016 y 2017.

A tales efectos, resulta pertinente recordar, de manera preliminar, lo resuelto el 14/02/2014 por el Alto Tribunal en la causa "*Diario Perfil S.A.*", en la que se debatía la restitución de las sumas abonadas en concepto de anticipos del impuesto a la ganancia mínima presunta correspondientes al ejercicio 1999. En dicho caso, la contribuyente alegó haber obtenido un resultado contable negativo, circunstancia que la Corte tuvo por acreditada, constatando la existencia de pérdidas en los balances contables de los períodos 1998 y 1999, así como un quebranto declarado en el impuesto a las ganancias solo para el primero de dichos períodos.

De ello se desprende que, el elemento determinante para admitir el recurso de la parte actora y revocar la sentencia de grado (en "*Diario Perfil*") fue la demostración de pérdidas contables en los períodos examinados.

Este criterio fue recetado por esta Sala en el precedente "Compañía de Transmisión del Mercosur S.A." (Expte. N° 32.938-I y sus acum., de fecha 4/12/2023) y, en igual sentido, se pronunció la Sala I de la Cámara Nacional de

Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en los autos caratulados “Pampa Energía SA c/ EN- AFIP-DGI s/ Proceso de Conocimiento” (sentencia del 04/04/2018) respecto del IGMP en el período fiscal 2013.

En efecto, en este último precedente, la CNACAF sostuvo que *“(…) No debe perderse de vista que en los precedentes “Hermitage” y “Diario Perfil”, la Corte Suprema tuvo por probada la existencia de pérdidas contables en los pertinentes periodos fiscales (ver, en particular, el considerando 15 y el considerando 10, respectivamente) (…) En efecto, el Alto Tribunal sostuvo que la empresa había registrado “pérdidas en sus balances contables correspondientes a los períodos 1998 y 1999 (hasta el 30/9)” y un quebranto en su declaración jurada de impuesto a las ganancias en el primero de esos períodos. Parece claro que el dato determinante para revocar la sentencia y admitir el recurso de queja deducido por la parte allí actora fue la prueba de que en los períodos examinados había existido pérdida y no ganancia”*.

En consecuencia, dichos precedentes fijaron el estándar por el cual un resultado negativo en el impuesto a las ganancias declarado no exhibe la contundencia que le atribuye la recurrente, dado que ese resultado impositivo debe guardar correspondencia con la ausencia de una ganancia económica para que se tenga por probada la inexistencia de la renta que la ley del impuesto presume.

VI.- Que sentado lo expuesto, en primer término, procede expedirse sobre el período fiscal 2016. En este sentido, es dable señalar que la parte actora promovió una acción declarativa de certeza, en los términos del art. 322 del C.P.C.C.N., contra el Estado Nacional – Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva, a fin de obtener la declaración de inconstitucionalidad del art. 6º del Título V de la Ley 25.063, que instauró el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Que dicha acción obtuvo un fallo favorable a Pampa Energía S.A. por parte de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, que confirmó la sentencia de primera instancia declarando la inexistencia de capacidad contributiva de la actora en el período fiscal referido.

En este sentido, corresponde destacar que dicha sentencia se encuentra firme y pasada en autoridad de cosa juzgada, toda vez que, con fecha 6/2/2024 (conforme surge del IF-2024-16225988-APN-DTD#JGM agregado a estos actuados por la apelante), la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió declarar inadmisible el recurso de queja interpuesto por el Fisco Nacional (art. 280 del CPCCN).

A este respecto, cabe agregar que la propia CSJN ha precisado en el precedente “Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otros s/ infracción ley 24.769” (sentencia del 28/10/2021), que la desestimación de un recurso extraordinario mediante la aplicación del citado precepto no implica confirmar ni convalidar la justicia o el acierto de la decisión recurrida. En rigor, señaló que la conclusión que corresponde extraer de un pronunciamiento fundado en dicha norma es que el recurso deducido no ha superado el examen del Máximo Tribunal en relación con la selección de los casos en los que entenderá.

No obstante ello, corresponde agregar que la sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que aquí interesa, aun con la salvedad antes mencionada, ha adquirido, respecto de la improcedencia del reclamo por el IGMP en el periodo fiscal 2016, efecto de inmutabilidad e irrevocabilidad desde el punto de vista procesal, en tanto no procede ya ningún recurso, sea ordinario o extraordinario, susceptible de modificarla.

En este orden de consideraciones, cabe señalar que nuestro Máximo Tribunal (con remisión al dictamen de la Procuradora Fiscal Laura Monti) se ha referido al relevante efecto que produce una sentencia firme y consentida, cuyo desconocimiento por parte de otro juzgador conduce a la afectación del *“...principio de intangibilidad de la*

cosa juzgada, que posee jerarquía constitucional, sobre la base de la inalterabilidad de los derechos definitivamente adquiridos por sentencia firme, con fundamento en el derecho de propiedad y en la garantía de defensa en juicio (conf. Fallos: 340:1982 y sus citas). (...) No es ocioso recordar que V.E. ha resuelto en reiteradas oportunidades que la cosa juzgada constituye uno de los pilares sobre los que se asienta la seguridad jurídica y un valor de primer orden, que no puede ser desconocido mediante la invocación de argumentos insustanciales ni con la pretensión de suplir omisiones, pues ello ataca las bases mismas del sistema procesal y afecta la garantía del debido proceso, cuyo respeto es uno de los cimientos del imperio del derecho (conf. Fallos: 312:376, entre otros)" (CSJN, "ANSONNAUD, Ricardo Sixto c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo").

En esta línea, corresponde agregar que, tratándose de idéntico impuesto y período fiscal, por mediar sentencia firme pasada en autoridad de cosa juzgada, no corresponde a este Tribunal abrir juicio sobre el acierto o error de tal decisión.

Por lo expuesto, en lo que concierne al período fiscal 2016, corresponde revocar la Resolución N° 151/2021 (DV DEOB), disponiendo que las costas se impongan en el orden causado, atendiendo a las particularidades del caso bajo análisis.

VII.- Que, en lo atinente al período fiscal 2017, corresponde proceder al examen de la cuestión debatida en autos, partiendo, preliminarmente, del análisis de las probanzas colectadas en estos actuados.

Por su parte, el Fisco Nacional, en la contestación del recurso obrante en autos, manifestó que, a partir de la doctrina fijada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los precedentes *"Hermitage S.A"* y *"Diario Perfil S.A."*, dicha línea jurisprudencial fue receptada por el organismo fiscal mediante la Instrucción General N.º 2/2017. En virtud de ello, sostuvo que resulta necesario determinar si, en el período fiscal de referencia, los activos involucrados generaron la ganancia presunta establecida por la ley. En tal sentido, explicó que la citada Instrucción dispone que *"… en los casos en que se pruebe la existencia de pérdidas en los balances contables correspondientes al período pertinente y, a su vez, se registren quebrantos en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal en cuestión, se tendrá por acreditado, en los términos de la doctrina sentada por la CSJN en Hermitage S.A., que la renta presumida por la ley no ha existido*".

En este orden y como se expuso liminarmente, la fiscalización concluyó que la empresa informó resultados positivos para el ejercicio en cuestión. En efecto, se constató que la contribuyente declaró un resultado positivo de $3.382.000.000 y que, en los Estados Contables especiales confeccionados según R.G. AFIP 3363/12, informó un resultado positivo de $2.606.000.000.

Asimismo, del referido informe se desprende que, durante el período fiscal bajo análisis, Pampa Energía S.A. atravesó un proceso de reorganización societaria conforme a los lineamientos del artículo 80 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. En dicho proceso, mediante una fusión por absorción con fecha efectiva 1/10/2017, la sociedad absorbió a las siguientes compañías: Bodega Loma de la Lata S.A. (30-71056328-0), Central Térmica Güemes S.A. (30-85874336-5), Central Térmica Loma de la Lata S.A. (30-71002571-8), Inversora Diamante S.A. (30-67681651-5), Inversora Nihuiles S.A. (30-67642454-3), Inversora Piedra Buena S.A. (30-69726008-7), Petrolera Pampa S.A. (30-71088099-5), Pampa Participaciones II S.A. (30-71047607-8) y EG3 Red S.A. (30-69161708-0).

Así las cosas, el personal fiscalizador observó que, con fecha 16/02/2018, la encartada presentó una declaración jurada del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período irregular de nueve meses comprendido entre el

01/01/2017 y el 30/09/2017 -previo a la fusión-, determinando un resultado impositivo (ganancia de $ 413.330.071,21) totalmente absorbido por quebrantos computables de períodos anteriores. Asimismo, se verificó que, con fechas 16/05/2018 y 11/06/2018, la apelante presentó declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias correspondientes al período fiscal 2017, declarando quebrantos impositivos de fuente argentina y extranjera por $408.864.609,50 y $23.063.440,34, respectivamente (total: $431.928.049,84).

No obstante, la actora aclaró -tanto en el descargo efectuado a la vista como en el recurso interpuesto ante este Tribunal- que dicho quebranto corresponde únicamente al ejercicio irregular de tres meses (01/10/2017 al 31/12/2017), precisando además que en dicho período no se utilizaron quebrantos acumulados. Ello fue corroborado al cotejar el Formulario 713 -aportado por la recurrente- con el dictamen pericial obrante en el IF-2025-97778608-APN-DTD#JGM, toda vez que se verifica plena coincidencia entre los datos declarados en el *ítem* "resultado de ejercicio", tanto de fuente argentina como extranjera, y los valores informados por ambos peritos al analizar el punto 3.a). En suma, se desprende de lo expuesto que, respecto del período irregular comprendido entre el 01/10/2017 y el 31/12/2017 -post fusión-, la sociedad registró un quebranto impositivo por $431.928.049,84 y resultados positivos por $1.449 millones, conforme normas contables profesionales argentinas (NCPA).

El informe pericial detalla que la sociedad, en virtud de la reorganización producida con fecha efectiva 1/10/2017, desglosó dos períodos dentro del ejercicio fiscal, exponiendo separadamente los resultados comprendidos entre el 01/01/2017 y el 30/09/2017 y aquellos correspondientes al período irregular del 01/10/2017 al 31/12/2017. A partir de dicha apertura, el informe consigna que en la nota 4.6.1 se expone el resultado del ejercicio irregular 2017 bajo los criterios de las R.T. 26 y 29 (NIIF) y conforme normas locales (NCPA). Del cuadro incorporado por la perito del Fisco Nacional surge que, respecto de los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2017 -post fusión-, la sociedad registró resultados positivos tanto bajo NIIF como bajo normas locales. Cabe agregar que ninguno de los peritos indicó la existencia de pérdida contable ni identificó partidas que permitieran poner en duda tal conclusión.

Asimismo, ambos peritos son contestes en afirmar que se registraron utilidades contables en todo el período en estudio. En efecto, del estado de resultados de los Estados Contables especiales correspondientes al período 1/01/2017 a 31/12/2017 surge una ganancia final de $2.606 millones.

En definitiva, tales resultados, coincidentes en evidenciar un ejercicio con ganancia contable, resultan determinantes para darle la razón al Fisco Nacional, toda vez que, en los precedentes "*Hermitage S.A*" y "*Diario Perfil*", la Corte Suprema tuvo por acreditadas pérdidas contables en los períodos examinados, circunstancia que, conforme lo desarrollado en los considerandos precedentes, constituyó un elemento central para la procedencia de la impugnación constitucional.

Por otra parte, en lo referente al período fiscal debatido en autos, la recurrente sostuvo, en el recurso incoado ante ese Tribunal que, por la propia mecánica del Impuesto a las Ganancias, las utilidades contables que puedan generarse a partir de la tenencia de participaciones accionarias que sufran variaciones en su valor no deben ser consideradas a los efectos del cálculo de dicho tributo.

Al respecto, de las actuaciones administrativas acompañadas por la representación fiscal surge documentación (presentada con motivo del descargo de la vista) mediante la cual la recurrente adjuntó un informe certificado por contador público, a través del cual pretende "depurar" del resultado del período irregular 2017 (01/10/2017 al 31/12/2017) un rubro denominado "Ganancia por inversiones en sociedades subsidiarias y asociadas", al que asigna un importe de $969 millones. Concluye así que, excluido dicho concepto, la ganancia "sin participación"

ascendería a $480 millones. Sin embargo, aun aceptando hipotéticamente la validez aritmética de ese cálculo, la propia presentación reconoce que el resultado de dicho período irregular continúa siendo positivo, sin configurarse pérdida contable.

No obstante ello, la doctrina se ha expedido sobre este punto señalando que, si bien los ingresos "no computables" no deben ser considerados ni contabilizados, ello no implica que sean ajenos o que no integren la materia imponible. Ello es así porque dicha materia fue gravada en cabeza de otro sujeto (conf. Fernández, Luis Omar, "El tratamiento de los dividendos en el impuesto a las ganancias. A propósito del fallo Macchiavello", Revista de Impuestos, La Ley, 2006-13).

A mayor abundamiento, la jurisprudencia de la Sala I de la CNACAF ha sostenido que los ingresos no computables constituyen rentas en cabeza de quien las obtiene, aun cuando, por decisión del legislador, no deban ser tenidos en cuenta para determinar la ganancia neta (conf. "Pampa Energía S.A. c/ EN–AFIP–DGI s/ Proceso de Conocimiento", CNACAF, Sala I, 4/04/2018).

En definitiva, la pretensión de la recurrente de discriminar del resultado contable del período las variaciones derivadas de participaciones societarias no encuentra sustento ni en la normativa aplicable ni en la interpretación doctrinaria y jurisprudencial vigente. Ello es así porque, aun cuando determinados ingresos sean calificados como "no computables" a efectos de la determinación de la ganancia neta, continúan siendo rentas en cabeza del contribuyente.

En mérito de lo expuesto, la existencia de resultado contable positivo en el período analizado, evidencia que no se configura la supuesta ausencia de renta, ni puede sostenerse que la simple existencia de un quebranto fiscal proyectado en el período irregular descrito desvirtúe la presunción legal, criterio que, por lo demás, no se desprende de los precedentes "*Diario Perfil*" y "*Hermitage S.A.*".

Por ello, corresponde descartar la tesis ensayada por la apelante, al no haberse demostrado una efectiva inexistencia de capacidad contributiva que habilite a desvirtuar la presunción establecida por la ley.

En otro orden de consideraciones, corresponde analizar el agravio invocado por la actora respecto a la alegada " *imposibilidad de aplicación del mecanismo de pago a cuenta cruzado entre el IGMP y el Impuesto a las Ganancias*" (o, en otros términos, la imposibilidad de computar como pago a cuenta del IGMP un impuesto a las ganancias no determinado). Que, en principio, corresponde adelantar que, dicha imposibilidad, no constituye demostración válida de la ausencia de capacidad contributiva.

Ello es así, dado que, como lo ha sostenido la jurisprudencia citada precedentemente de la sala I de la CNACAF, ambos tributos son diversos y la sola existencia de un quebranto impositivo en el impuesto a las ganancias no incide en la exigibilidad del IGMP. Y esta distinción, de carácter sustancial a los fines del presente análisis, no puede verse alterada por la posibilidad o imposibilidad que tenga el contribuyente de computar sus pagos según la mecánica prevista en el artículo 13 del título V de la Ley 25.063. En efecto, el IGMP se pensó como un gravamen autónomo, con distinto hecho imponible que el receptado en el impuesto a las ganancias, desde el momento en que aquel busca gravar la capacidad económica reflejada en la tenencia de activos productivos.

Desde este punto de vista, el "pago a cuenta cruzado" entre ganancias e IGMP, no constituye un principio estructural del tributo en estudio, sino una modalidad de compensación o crédito fiscal condicionada. En definitiva, si no se genera impuesto a las ganancias (por quebranto o ausencia de determinación), no hay crédito que computar.

En conclusión, el argumento de la apelante confunde el mecanismo de crédito con la existencia y exigibilidad misma del tributo, en tanto la falta de posibilidad de compensar no elimina la obligación de tributar el IGMP, y solo impide ejercer un beneficio de imputación que depende de que se verifiquen ciertos presupuestos. Por cierto, afirmar lo contrario, vulneraría el principio de legalidad y reserva de ley, en tanto la normativa no condiciona expresamente el nacimiento del IGMP a la existencia del impuesto a las ganancias.

Que en este sentido, corresponde reiterar lo dicho por nuestro Máximo Tribunal en el precedente "*Candy S.A*", cuando sostuvo que escapa a la competencia de los tribunales pronunciarse sobre la conveniencia, bondad o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301, 314:1293 y, más recientemente, en Fallos: 329:2152) en virtud de que, en definitiva, corresponde al Congreso elegir los hechos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen, siempre que no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos 314:1293).

Que, por las razones expuestas, respecto del período fiscal 2017, corresponde rechazar los argumentos articulados por la recurrente y, en consecuencia, confirmar la Resolución N° 136/2022 (DV DEOB), con costas a la parte vencida.

VIII.- Que con respecto a los intereses resarcitorios calculados en la Resolución N° 136/2022 (DV DEOB), cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco Nacional como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Al respecto, la CSJN ha revisado la doctrina de fallos "*Ika Renault*" en donde se expuso que "*si bien en el precedente de fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Cod. Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario (…) que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (fallos 308:283, 316:42 y 321: 2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del código civil queda circunscripta a casos en los cuales, circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas, han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la Corte en otros precedentes..., se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas*" (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

Por lo expuesto, corresponde confirmar los intereses resarcitorios calculados en la Resolución de referencia.

IX.- Que, seguidamente, corresponde tratar la multa graduada en el 70% del gravamen dejado de ingresar, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 aplicada en el acto apelado.

Al respecto, cabe señalar que dicho artículo tipifica la infracción requiriendo la concurrencia de la omisión de pago del impuesto mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas. En efecto, se trata de un ilícito culposo que protege como bien jurídico la hacienda pública en su faz dinámica. Asimismo, la norma establece expresamente que no procederá la sanción en los casos en que

exista “error excusable”.

En otras palabras, para que la conducta en análisis pueda ser reprimida, se deben verificar concurrentemente los aspectos objetivo y subjetivo configuradores del ilícito en cuestión.

Debe señalarse que, en el caso de autos, el elemento objetivo se encuentra verificado respecto de la apelante, en tanto presentó la declaración jurada del impuesto a la ganancia mínima presunta correspondiente al período fiscal 2017 sin determinar base imponible ni impuesto, originando, en consecuencia, la omisión del gravamen en su correcta cuantía.

Por lo tanto, cuadra indicar que quien haya presentado una declaración inexacta omitiendo, por consiguiente, el pago del impuesto resultante, queda incurso en el ilícito material de omisión de impuesto al concurrir los presupuestos esenciales (conforme art. 13, ley de rito).

Ahora bien, ello no implica que no deba analizarse el elemento subjetivo que requiere la figura a los fines de su configuración, en cada caso en particular.

Como ya se señaló, en relación con el elemento subjetivo, el tipo infraccional contemplado en el artículo 45 de la ley procedimental requiere, para su configuración, el elemento culposo, traducido en una conducta negligente desplegada por el contribuyente respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, como lo fue declarar datos en las declaraciones juradas que no representaban la verdadera situación fiscal del contribuyente.

Al respecto, corresponde tener en cuenta lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia recaída en los autos “*Elen Valmi de Claret y Garello*” del 31/05/1999, en donde al analizar la figura del art. 45 de la ley 11683, en lo que aquí interesa expuso “*...Surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador*”.

En efecto, en las presentes actuaciones, la apelante ha cometido una conducta que se subsume en el concepto de culpa que sólo podrá desvirtuarse probando la existencia de un error excusable. La jurisprudencia ha señalado que “*para su viabilidad, se requiere que el error sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria. En todos los casos, el contribuyente debe demostrar que ha actuado con un comportamiento normal y razonable frente al evento en que se halló, procediendo con la prudencia que exigía la situación*” (CSJN, “Morixe Hnos. S.A.C.I”, pronunciamiento del 20/08/1996, Fallos: 319:1524; CNCAF, Sala III, Causa N° 36.571/12, in re “Argentino Foot Ball Club (TF 28506-I) c. DGI”, del 13/02/2013; Sala V, “Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c. D.G.I.”, expte. 22.846/06, 11/05/2006 y recientemente, Sala III “Arauca Bit A.F.J.P. S.A.”(TF 36903-I) c. D.G.I. s/ recurso directo de organismo externo, del 16/02/2017).

Por su parte, el segundo artículo agregado mediante la ley 27.430 a continuación del artículo 50 de la ley de rito, incorpora que se entenderá por “error excusable” cuando la norma aplicable al caso (por su complejidad, oscuridad o novedad) admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado. Y continúa, en orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, que deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades. En el caso de autos, nada de ello ha sido acreditado.

En efecto, la actora no ha aportado elementos probatorios o factores atendibles, eximentes o atenuantes de su responsabilidad, para acreditar que haya existido un error excusable. En virtud de ello, el examen de los hechos y

las constancias incluidas en los antecedentes administrativos permiten advertir la presencia de los supuestos requeridos para la configuración del ilícito en cuestión y su atribución a la apelante.

No obstante ello, en lo referido al quantum de la sanción aplicada, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así, se advierte en el acto atacado una falta de merituación concreta de los hechos, que conducen al juez administrativo a graduarla en un 70% del impuesto omitido. Por el contrario, no surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducirla al mínimo legal del artículo 45 de la ley procedimental.

En razón de lo expuesto, SE RESUELVE:

1) Revocar la Resolución N° 151/2021 (DV DEOB) con respecto al período fiscal 2016, imponiendo costas en el orden causado.

2) Confirmar la Resolución N° 136/2022 (DV DEOB) con relación al período fiscal 2017, en cuanto determina impuesto y en su caso intereses y multa, reduciendo esta última a su mínimo legal. Imponer las costas a la vencida, salvo en lo referente a la sanción reducida, la que se impone en el orden causado conforme art. 184 (Ley 11.683).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2025.12.26 12:53:36 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.12.26 15:49:29 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.12.26 17:30:42 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.26 17:31:08 -03:00