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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-94728879-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 27 de Agosto de 2025

Referencia: EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA NORTE S.A. Ganancias. Deducción. Multas por calidad de servicio

---

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación), a fin de resolver el EXPTE. N° 48.593-I, caratulado: “**EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA NORTE S.A.** s/apelación-" y sus acumulados Nros. 48.594-I, 48.595-I, EX-2021-55487664-APN-SGAI#TFN, EX-2021-55505790-APN-SGAI#TFN y EX-2021-55481568-APN-SGAI#TFN, de igual carátula.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 44/72 vta., 165/200, 284/316 se interponen sendos recursos de apelación contra tres resoluciones dictadas por la AFIP-DGI, fechadas el 23/1/2018, mediante las cuales se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente a los impuestos al valor agregado (períodos fiscales 1/2014 a 4/2015), a las ganancias (período fiscal 2014) y a las ganancias- salidas no documentadas (períodos fiscales 2014 y 2015), respectivamente. En todos los casos se liquidan intereses resarcitorios y se aplica multa con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

En tanto a fs. 499/523 vta, 628/652 vta.775/800 vta. se interponen sendos recursos de apelación contra sendas resoluciones dictadas por la AFIP-DGI, fechadas el 28/5/2021, mediante las cuales se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente a los impuestos a las ganancias (período fiscal 2015), a las ganancias-salidas no documentadas (período fiscal 2015) y al valor agregado (período fiscal 5 a 12/2015), respectivamente. En todos los casos se liquidan intereses resarcitorios y se hace reserva de lo dispuesto en el artículo 20 de la ley 24.769.

En todos los casos se articula como defensa previa la nulidad de los actos recurridos por vicios en el procedimiento y afectación del derecho de defensa por la denegatoria a la producción de la prueba ofrecida.

Asimismo, considera que dichos actos se encuentran inmotivados e incausados, razones éstas que acarrean su declaración de nulidad.

Preliminarmente, y con relación a los actos dictados el 23/1/2018, manifiesta allanamiento parcial a la

pretensión fiscal vinculado con el proveedor Nekane S.A.

Con respecto a los agravios de fondo, en todos los casos, cuestiona la impugnación de las operaciones efectuadas con el proveedor EDESI S.A. que originó los ajustes en el crédito fiscal del IVA, el gasto en ganancias y determinadas erogaciones en salidas no documentadas.

Expone los argumentos de hecho y derecho en que sustenta su defensa.

Por otra parte, con relación a la determinación del impuesto a las ganancias, período fiscal 2014, la recurrente se agravia de la impugnación de la deducción de determinadas penalidades.

Explica que si bien la administración fiscal no esgrime mayores argumentos, se infiere que la impugnación del gasto se funda en el sólo carácter sancionatorio del mismo.

Efectúa un análisis de los artículos de la ley del gravamen que resultan –a su criterio- aplicables para afirmar que el principio rector en materia de deducción de gastos es que podrán deducirse todos aquellos necesarios para obtener o, en su caso, mantener y conservar la fuente de ingresos.

Entiende que “gastos necesarios” son aquellos que hacen falta para conseguir un fin determinado, por lo que tal erogación no debe ser juzgada desde el punto de vista de la libertad para el contribuyente de realizarla sino por su relación con el propósito que se persigue.

Con cita de doctrina conocida, sostiene que las pautas contenidas en la ley de impuesto a las ganancias con relación al concepto de gasto necesario son bastante sencillas y básicas en su desarrollo, lo que en muchos casos da lugar a la errónea introducción de condicionantes o retaceos donde no los hay, en lugar de receptar el concepto en cuestión con la amplitud que el legislador le otorgó, precisamente al haber omitido consignar tales condicionantes en el texto legal.

Luego, efectúa un análisis del tema desde el punto de vista jurisprudencial, con cita de numerosos pronunciamientos para afirmar que se ha esbozado el principio según el cual el concepto de necesidad es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones y que sería peligroso que el Fisco en cada erogación determine o pretenda establecer la efectiva productividad del gasto quitando al empresario la flexibilidad que precisa el negocio del manejo del negocio y que hace que muchos gastos en que incurre no redunden necesariamente en la producción de un rédito que pueda imputarse específicamente al gasto en que se ha incurrido.

En consecuencia, dice, 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 en el art. 88 de la LIG.

En lo que corresponde al ajuste en discusión, señala que la administración fiscal cuestiona la deducción de importes correspondientes a sanciones: 1) por daños de artefactos y otras multas comerciales reconocidas a los usuarios de la recurrente, y previstas en el Contrato de Concesión de servicios, y reglamentadas por las Resoluciones 936/2004, 210/2002 y 50/2003 de OCEBA y 2) penalidades previstas en el Subanexo D del Contrato de Concesión de EDEN, que establecía las “Normas de Calidad del Servicio Público y Sanciones”. De allí que entiende que los conceptos deducidos se vinculan estrechamente con aspectos relacionados con la prestación del servicio y reglamentadas por OCEBA (Organismo de Control de Energía Electrica de la Provincia

de Buenos Aires).

Explica que la falta de pago de dichas penalidades afectaría las garantías constituidas frente a dicho organismo de control para asegurar el normal desarrollo del servicio, máxime si se tiene en cuenta que la concesión del servicio público constituye su razón de ser.

Aclara que como su actividad de comercialización y distribución de electricidad tiene un marco regulatorio ineludible, que es su contrato de concesión, las penalidades que surgen de aquél y que son consecuencia de los avatares propios del servicio que presta, resultan a la postre, un gasto necesario, pues su pago no es optativo. Se encuentran íntimamente vinculadas con la actividad.

Se explaya sobre las circunstancias y avatares que rodearon el desarrollo de la actividad de distribución de energía, que incluyó la declaración de emergencia por la propia autoridad concedente que impactó en las tarifas y consecuentemente, sobre la posibilidad de mantener la calidad del servicio en los términos del contrato original.

Cuestiona el argumento del Fisco Nacional que considera que la obligatoriedad del pago de las penalidades no puede traducirse en un gasto deducible. En efecto, sobre el particular, afirma que su defensa reposa en la vinculación con la obtención de las ganancias gravadas y no en la obligatoriedad de su pago.

Critica el razonamiento fiscal por contradictorio, pues dice que, tanto los ingresos y los gastos cuya deducción impugna provienen del contrato de concesión, por lo que deben ser considerados como necesarios para la obtención, conservación y mantenimiento de la fuente de ingresos.

Finalmente, señala que el artículo 145 del decreto reglamentario no resulta aplicable en la especie, pues dicho precepto refiere a las multas de naturaleza fiscal, lo que no encuadra en el caso de autos.

Cita doctrina y jurisprudencia que abona su postura.

Finalmente, se agravia de las sanciones aplicadas pues entiende que no ha quedado configurado el elemento objetivo de la figura.

Subsidiariamente, plantea ausencia del elemento subjetivo y peticiona la aplicación del error excusable.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 86/105, 212/232, 333/351, 596/607, 741/751 vta. y 883/893 vta. obran sendas contestaciones a los recursos incoados efectuadas por la representación fiscal, que por las razones de hecho y derecho que expone, solicita la confirmación de los actos venidos en recurso.

Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 357 obra el decisorio del Tribunal en Pleno que ordenó la acumulación de los expedientes Nros. 48.594-I y 48.595-I al que lleva el Nro. 48.593-I.

A fs. 373 se abre la causa a prueba.

A fs. 621 obra el decisorio de esta Sala que ordenó la acumulación del expediente EX -2021-55487664-APN-SGAI#TFN al que lleva el N° 48.593-I.

En tanto, a fs. 769 obra la resolución de esta Sala que ordenó la acumulación de los expedientes EX-55505790-APN-SGAI#TFN y EX-55481568-APN-SGAI#TFN al expediente N° 48.593-I.

IV.- Que a fs. 914/917 obra agregada la presentación de la recurrente mediante la que comunica la adhesión al Régimen instaurado por la ley 27.653.

En atención al requerimiento cursado, a fs. 928 la recurrente aclara que la adhesión a la moratoria prevista por la mencionada ley, incluyó las deudas determinadas en las resoluciones 9, 10 y 11 de 2018 y 44, 45 y 46 de 2021, por los siguientes conceptos: 1) IVA, períodos fiscales 9 a 12 de 2014 y 1 a 12 de 2015; 2) Impuesto a las ganancias, períodos fiscales 2014, parcialmente y 2015; Impuesto a las ganancias, salidas no documentadas: períodos 2014 y 2015.

Asimismo, aclara, que no han sido incluidos los conceptos vinculados con el ajuste relativo a la deducibilidad de las multas en el impuesto a las ganancias, período fiscal 2014.

En oportunidad de contestar el traslado conferido, la representación fiscal manifiesta que, de los requisitos exigidos por la norma para acceder a los beneficios de la ley, la recurrente presentó DDJJ al Régimen Informativo RG 5101, con fecha 28/7/2022, declarando la obligación de repatriar. Informa sobre las causales de exclusión previstas en el artículo 16 de la ley 27.541.

A fs. 953 obra informe del Banco Galicia mediante el cual comunica que la recurrente es titular de la cuenta corriente especial en dólares N° 9750230-3 117-9, abierta con el destino específico de “Cuenta Especial Repatriación de Fondos –Res. Gral. AFIP 4816/2020 y modificatorias”, la que recibió un depósito en el marco de la repatriación de fondos de la ley 27.653, el día 2 de junio de 2022.

A fs. 965/967 corre agregada la contestación a las observaciones efectuadas por el Fisco Nacional por parte de la actora, en la cual reitera las explicaciones sobre los conceptos e importes incluidos en el desistimiento y la información sobre la cuenta de repatriación de fondos.

Por su parte, la representación fiscal acompaña el “informe de acción fiscalizadora” efectuado con el objeto de verificar si la recurrente dio cumplimiento a la repatriación de activos situados en el exterior, en los términos de las leyes 27.541 y 27.562 (vid. fs. 981/987).

De dicha presentación se desprende que se encuentra consolidado el plan de facilidades de pago presentado por la recurrente en el marco del régimen estatuido por la ley 27.541 y su modificatoria y complementaria, ley 27.562, en término.

Con respecto a la repatriación de fondos, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 8 de la ley 27.541, cabe señalar que ha quedado acreditado que tanto la recurrente como sus accionistas, a saber, AESEBA S.A. y Desarrolladora Energética S.A., han cumplido con la repatriación de los porcentajes establecidos en aquel precepto.

No obstante, la representación fiscal objeta el tipo de cuenta en las que se depositaron los fondos, pues –entiende- no cumplen con los requisitos que la normativa exige, dado que se abrieron sendas cuentas corrientes especiales en dólares y no “Cuenta Especial de Repatriación de Fondos” como requiere la normativa. Por esa razón, la representación fiscal peticiona que se tenga a la recurrente por desistida en los términos del artículo 305 del C.P.C.C.N., es decir, sin los beneficios que dispuso el régimen de las mencionadas leyes.

A fs. 989 se difirió el tratamiento del desistimiento parcial efectuado.

A fs. 1011, y luego de una serie de intervenciones de los peritos designados por las partes, se desglosa la pericia contable presentada por el experto designado por la recurrente, se clausura el período de instrucción y se elevan los autos a conocimiento de la Sala A.

A fs. 1038 se ponen los autos para alegar, obrando a fs. 1043/1044 vta. y 1046/1051 los alegatos de la apelada y recurrente, respectivamente.

Finalmente, a fs. 1052 pasan los autos a sentencia.

IV.- Que, bajo ese contexto fáctico, corresponde en primer término resolver la procedencia del desistimiento formulado por la recurrente en los términos de la ley 27.541 y su modificatoria, 27.562.

En el Capítulo I del Título IV de la ley 27.541 y su modificatoria, ley 27.562, se sancionó un Régimen de Regularización de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras que en su artículo 8° prevé que: *"Los contribuyentes y las contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización estén a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos…podrán acogerse, por las obligaciones vencidas al 31 de julio de 2020 inclusive o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, al régimen de regularización de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social y de condonación de intereses, multas y demás sanciones que se establecen en el presente capítulo"*.

Con relación a los sujetos abarcados por dicho régimen, el citado artículo dispone que *"Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior las deudas originadas en cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo, los aportes y contribuciones con destino a las obras sociales y a los siguientes sujetos: Personas humanas o jurídicas que, no revistiendo la condición de: i) MiPymes, ii) entidades sin fines de lucro y organizaciones comunitarias inscriptas como fundaciones, asociaciones civiles, simples asociaciones y entidades con reconocimiento municipal y que, con domicilio propio y de sus directivos fijado en territorio nacional, no persigan fines de lucro en forma directa o indirecta y desarrollen programas de promoción y protección de derechos o actividades de ayuda social directa, y iii) personas humanas y sucesiones indivisas que sean consideradas pequeños contribuyentes en los términos que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos, posean activos financieros situados en el exterior, excepto que se verifique la repatriación de al menos el treinta por ciento (30%) del producido de su realización, directa o indirecta, dentro de los sesenta (60) días desde la adhesión al presente régimen, en los términos y condiciones que determine la reglamentación.*

Para el caso de personas jurídicas, la condición de repatriación será de aplicación para sus socios y accionistas, directos e indirectos, que posean un porcentaje no inferior al treinta por ciento (30%) del capital social de las mismas…".

En uso de facultades otorgadas, el organismo fiscal en el artículo 59 de la RG 4816/2020, estableció los requisitos que deben reunir los sujetos enumerados en los puntos i), ii) y iii) referidos precedentemente. A tal efecto prevé que: 1) deberán informar, con carácter de declaración jurada, los socios, accionistas y/o similares, titulares de por lo menos el TREINTA POR CIENTO (30%) del capital social y/o similar, a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562, a través del servicio denominado "Régimen de Información – Ley N° 27.562; 2) los sujetos alcanzados por el requisito de la repatriación deberán informar con carácter de declaración jurada, el monto de los activos financieros situados en el exterior que posean a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562; 3) los contribuyentes que efectúe la adhesión deberán adjuntar en formato "pdf" un informe especial

extendido por contador público independiente matriculado encuadrado en las disposiciones contempladas en el Capítulo V de la RT (FACPCE) N° 37, con firma certificada por el Consejo Profesional o Colegio que rija la matrícula. Dicho informe deberá expedirse sobre la razonabilidad, existencia y legitimidad de los activos financieros situados en el exterior; 4) la información debía suministrarse hasta el 17 de febrero de 2021, inclusive.

Sentado lo que antecede, y en atención al relato sobre esta cuestión efectuada en el Considerando precedente, lo cierto es que la única objeción efectuada por la representación fiscal para la procedencia del desistimiento formulado en los términos de las mencionadas leyes, se vincula con la falta de constitución de las cuentas especiales de repatriación.

V.- Que ello así, en atención a la documentación acompañada por la recurrente, no se comparte la objeción fiscal. En efecto, a fs. 947, 953 y 953 vta. obran los informes emitidos por el Banco Galicia de donde se desprende que las cuentas corrientes en dólares abiertas por Desarrolladora Enérgetica S.A.; AESEBA S.A. y la recurrente, fue con destino específico “Cuenta Especial Repatriación de Fondos –Res. Gral. AFIP 4816/2020 y Modificatorias”.

Por otra parte, el Banco informa que dichas cuentas no han sufrido débitos ordenados por la empresa hasta el día del informe (14/8/2023).

De lo expuesto, surge que la nominación de la cuenta no puede atribuírsele a la recurrente y sus socios, que evidentemente solicitaron la apertura de una cuenta con destino a la repatriación de los fondos. Asimismo, la información acercada por el Banco en el sentido que las cuentas no han tenido movimientos, basta para dejar de lado los reparos de la representación fiscal al respecto.

VI.- Que sentado lo que antecede, resuelta la única objeción formulada por la representación fiscal, y no surgiendo de autos que la recurrente se encuentre incursa en algunas de las causales de exclusión previstas en la ley 27.541, corresponde tenerla por desistida de la acción y de derecho, incluso el de repetición, en sus términos. Con costas.

Asimismo, cabe tener en consideración que el artículo 11 de la ley 27.541, y su ampliatoria ley 27.562 dispone, con alcance general, para los sujetos que se acogieran al régimen de regularización previsto y mientras cumplan con los pagos previstos, las siguientes exenciones y/o condonaciones, en lo que aquí interesa: “a) de las multas y demás sanciones previstas en la ley 11.683 (t.o.en 1998 y sus modificatorias..., que no se encontraren firmes a la fecha del acogimiento al régimen de regularización previsto” y “c) De los intereses resarcitorios y/o punitorios previstos en los artículos 37, 52 y 168 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) en el importe que por el total de intereses supere el porcentaje que para cada caso se establece a continuación: 1. Período fiscal 2018, 2019 y obligaciones vencidas al 31 de julio de 2020: el diez por ciento (10%) del capital adeudado. 2. Períodos fiscales 2016 y 2017: veinticinco por ciento (25%) del capital adeudado. 3. Períodos fiscales 2014 y 2015: cincuenta por ciento (50%) del capital adeudado. 4. Períodos fiscales 2013 y anteriores: setenta y cinco (75%) del capital adeudado.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores será de aplicación respecto de los conceptos mencionados que no hayan sido pagados o cumplidos con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley y corresponden a obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social vencidas, o por infracciones cometidas al 31 de julio de 2020”.

Ello así, la adhesión al régimen de la ley 27.541, y su modificatoria 27.562, implica la eximición parcial de los intereses resarcitorios de acuerdo con lo previsto en el art. 11, inciso c) apartado 3, lo que así corresponde

resolver. Costas por su orden. -

Lo propio acurre en relación a las multas aplicadas por el órgano recaudador, las que deben ser condonadas, en la parte proporcional al desistimiento, conforme el marco normativo establecido por el art. 11, inc. a) de la ley mencionada en el párrafo anterior. Costas por su orden.

Sin perjuicio de ello, corresponde aclarar que ese beneficio se encuentra sujeto al control que el organismo fiscal efectúe en su oportunidad respecto del régimen de regularización excepcional, como así también de los extremos que debe satisfacer la actora para gozar de los beneficios establecidos en la ley.

En mérito a lo expuesto, corresponde tener a Empresa Distribuidora de Energía Norte S.A. por desistida de la acción y del derecho, incluso el de repetición, respecto al impuesto al valor agregado (períodos fiscales 9/2014 a 12/2015, ambos inclusive), a las ganancias (parcialmente por el período 2014 y totalmente por el período 2015) y a las salidas no documentadas (períodos fiscales 2014 y 2015), con costas; y condonar las multas y los intereses en la proporción que corresponda, en los términos de la ley 27.652 y proporcionalmente a los conceptos desistidos, costas por su orden.

VII.- Que, en atención a lo resuelto precedentemente, corresponde entonces analizar la procedencia del ajuste efectuado en la resolución N° 9/2018, en el impuesto a las ganancias, período fiscal 2014, vinculado con la improcedencia –a criterio del Fisco Nacional- de las deducciones de ciertas penalidades.

VIII. Que en primer término, corresponde tratar los argumentos esbozados por la recurrente con el objeto de obtener la nulidad del acto determinativo, que sustento en vicios procesales que vulneran su derecho de defensa al no permitir la producción de prueba, y en ausencia de causa y motivación.

Sobre el particular, debe destacarse que no se vislumbra la alegada violación al procedimiento administrativo –debido proceso adjetivo- pues la recurrente no se ha visto privado de ejercer su derecho de defensa y efectivamente lo ha hecho a la luz de sus presentaciones en sede administrativa.

Debe señalarse que del análisis de las actuaciones administrativas acompañadas pudo constatarse que se cumplió debidamente con las pautas establecidas en los arts. 17 y cctes. de la ley 11.683 –t.o. en 1998 y sus modificaciones-, sino que los actos dictados, firmados por Juez Administrativo, indican los hechos tenidos en cuenta para iniciar el procedimiento determinativo, habiéndose otorgado el plazo correspondiente de 15 (quince) días para que formule su descargo y ofrezca las pruebas que estimare convenientes para la defensa de sus derechos, lo que así ha hecho.

Particularmente, en puntual contestación a su queja, cabe recordar que es conteste la doctrina emanada de nuestro Máximo Tribunal en sostener que *"…cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia"* (cfr. CSJN, Fallos: 205:549, 267:393, entre otros). Ello así, en autos el recurrente ha podido ofrecer y producir las medidas probatorias tendientes a probar sus dichos, por lo que dicho planteo no puede ser acogido favorablemente.

Por otro lado, tampoco resultan atendibles sus agravios sobre la ausencia de motivación y causa, pues debe tenerse presente que la motivación consiste en la exposición de las razones que llevaron al órgano administrativo a emitir el acto, exponiendo los antecedentes **de hecho y derecho**, esto es la causa, que

precedieron al mismo y justificaron su dictado. Ha sido precisada por la doctrina jurisprudencial como *"una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos estatales y que desde el punto de vista del particular o administrado traduce una exigencia fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, ya que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto"*(conf. S.C.B.A., "Ferrara", DIBA, 94-13).

En ese contexto, de la simple lectura del acto en crisis se desprende claramente las explicaciones respecto a los elementos tenidos en cuenta para llegar a la conclusión inserta en sus partes resolutivas. En definitiva, los agravios se emparentan más con discrepancia con las conclusiones del juez administrativo que con la ausencia de su motivación.

En mérito a lo expuesto, corresponde rechazar la defensa de nulidad articulada.

IX.- Que sentado lo expuesto, cabe entrar al análisis de la cuestión de fondo en los términos fijados en el Considerando VII.

De acuerdo con lo que surge del informe final de inspección que obra a fs. 1177/1180, a partir del análisis del cuadro de Gastos del Balance se observa un monto de $ 11.172.030.- conformado por cuatro subcuentas: las tres primeras cuentas, por un valor de $ 3.131.329.- corresponden a sanciones por daños de artefactos y otras multas comerciales reconocidas a los usuarios previstas en los artículos 20, 22, 23 y 27 del Contrato de Concesión de EDEN S.A., y reglamentadas por las Res. 936/2004, 210/2002 y 50/2003 dictadas por el Organismo de Control de la Energía Eléctrica, OCEBA.

Los restantes cargos, provienen de la otra cuenta, que asciende a un importe de $ 8.040.700, se corresponden con penalidades previstas en el Subanexo D del Contrato de Concesión de EDEN S.A., que refiere a las normas de calidad del servicio público y sus sanciones.

La recurrente incorporó este último monto como un ajuste incrementando la ganancia dentro del rubro provisiones varias. No obstante, no prestó conformidad al ajuste de las penalidades por daños a artefactos y otras multas comerciales.

Ante la disconformidad de la recurrente, que insiste en que dichos importes se vinculan con gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente, en tanto, el ente fiscal considera que dichas multas son erogaciones suplementarias y como tales no son necesarias para la obtención de la renta.

De tal forma, se inició el procedimiento determinativo que culminó con el acto ahora en crisis.

X.- Que ello así, la cuestión nuclear a resolver consiste en determinar si le asiste razón a la recurrente, que entiende que los conceptos cuya deducción discute el Fisco Nacional, encuentran sustento en que son gastos inherentes y necesarios para obtener y conservar la fuente de ganancias.

Ahora bien, en lo que refiere a la deducción de gastos, la ley del gravamen dispone en su artículo 17 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 establece 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"

Es decir, hace a la estructura del impuesto a las ganancias establecer la forma y oportunidad de la deducción de los gastos para así obtener la ganancia.

Por otro lado, el artículo 81 enumera una serie de conceptos deducibles con carácter general y el artículo 82 lo hace respecto de las deducciones especiales que se admitirán sobre las cuatro categorías de ganancias, con las limitaciones previstas en la ley. Los artículos 85, 86 y 87 especifican cuáles son las deducciones especiales admitidas para la primera, segunda y tercera categorías, respectivamente, pero la ley nada dice en particular sobre las rentas de cuarta categoría. La ley del tributo también detalla en forma expresa en su artículo 88 una serie de gastos cuya deducción no será permitida, cualquiera sea la categoría de que se trate.

Del juego armónico de todas estas disposiciones legales y de las reglamentarias dictadas en su consecuencia, se desprende que el criterio a seguir es que cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de mantener y conservar la fuente u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos por el artículo 88, la deducción de tales gastos es procedente en todas las categorías por responder a la idiosincrasia del impuesto a la renta, sin que el organismo recaudador se encuentre autorizado a cuestionar el cómputo so pretexto de no compartir el criterio de necesidad o de pertinencia del gasto, asignado por el contribuyente.

Ahora bien, bajo ese contexto normativo, resulta entonces imprescindible acercarse a una definición conceptual de necesariedad a efectos de establecer la deducibilidad del gasto.

Dicho concepto se vincula, entienden Giuliani Fonrouge y Navarrine, con aquello que debe acontecer precisa, forzosa o inevitablemente, o lo que es menester indispensablemente o hace falta para algún propósito o fin. Como sostuviera el Tribunal Fiscal de la Nación, en un antiguo decisorio, el concepto de necesidad es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones. (TFN, "Acford SAC", 22/7/1964).

En definitiva, los "gastos necesarios" serán aquellos sin los cuales no existiría ganancia o esta no podría subsistir en su fuente. Es un concepto amplio y la procedencia de su deducción estará condicionada no solo a encuadrarse en lo que taxativamente enumera la ley, sino a todos aquellos gastos cuya finalidad económica les atribuye la condición de necesarios para obtener la ganancia gravada o para conservar y mantener la fuente productora del rendimiento. (cfr. Giuliani Fonrouge, C y Navarrine, C, "Impuesto a las Ganancias. Análisis de Doctrina y Jurisprudencia, Lexis Nexis, Ed. 2007, pág. 189 y sgtes.).

XI.- Que bajo ese contexto normativo y doctrinario deben analizarse las deducciones impugnadas. Las mismas, como quedó dicho, son consecuencia de penalidades por daños a artefactos y otras penalidades comerciales, que reposan en los artículos 20, 22, 23 y 27 del Contrato de Concesión.

Dichos preceptos establecen la responsabilidad de la concesionaria –en su carácter de distribuidor- de efectuar las inversiones necesarias para asegurar la prestación del servicio conforme al nivel de calidad exigido. Asimismo, se establece su responsabilidad por los daños que pueda ocasionar, tanto a los bienes de dominio público de los que puede hacer uso como consecuencia de la concesión y de los que pueda ocasionar a terceros.

Asimismo, se la hace responsable por todos los daños y perjuicios causados a terceros y/o bienes de propiedad de éstos como consecuencia de la ejecución del contrato y/o incumplimiento de las obligaciones asumidas conforme al mismo y/o la prestación del servicio, el que debe cumplir con los niveles de calidad detallados en el Anexo D del Contrato de Concesión.

En dicho Anexo, se establece que el concesionario es responsable de “prestar el servicio público de distribución de electricidad con un nivel de calidad satisfactorio, acorde con los parámetros establecidos…” en el mismo Anexo. Asimismo, se dispone que el incumplimiento de las pautas establecidas “dará lugar a la aplicación de sanciones, basadas en el perjuicio económico que le ocasiona al cliente recibir un servicio en condiciones no satisfactorias”.

A su turno, en el punto 5 de dicho Anexo se establecen las sanciones aplicables al Distribuidor en caso de incumplimientos contractuales. En particular, cuadra señalar que de acuerdo con lo que allí se dispone, el objetivo de la aplicación de sanciones económicas es “orientar las inversiones de EL DISTRIBUIDOR…hacia el beneficio de los clientes, en el sentido de mejorar la calidad en la prestación del servicio público de electricidad”.

En cuanto a la forma de implementación de las sanciones, se tienen en cuenta las vinculadas con la calidad del producto técnico, del servicio técnico y del servicio comercial. Las multas se aplicarán mediante descuentos en la facturación o pueden ser pasibles de multas o resarcimientos.

Finalmente, es menester destacar que en el procedimiento de aplicación de sanciones interviene el Organismo de Control Provincial.

De lo expuesto, se desprende que las sanciones aplicadas, cuya deducción en el impuesto a las ganancias pretende la recurrente, guardan estrecha vinculación con la actividad gravada, que es el objeto del contrato de concesión. En efecto, dichas penalidades son consecuencia de la ejecución deficiente de aquella concesión al prestar un servicio que incumple con los parámetros técnicos establecidos en el contrato.

Coadyuva a esa conclusión el hecho de que las penalidades se efectivizan mediante descuentos en la facturación a los clientes, por lo cual operan como beneficio o gratificación por los perjuicios o deterioros ocasionados por la prestación deficiente del servicio, más allá de la forma en que el contrato haya decidido denominarlas.

A esta altura, resulta oportuno destacar que la Alzada, al referirse a una cuestión análoga a la presente, sostuvo que *“…las sanciones contractuales bajo examen (comúnmente denominadas multas), no responden –estrictamente- a una acción o conducta subjetiva del Distribuidor, quien deliberadamente incumple con la cláusula contractual, sino que su origen se debe a la dinámica propia de la prestación del servicio público, dinámica multifacética y que involucra factores y actores diversos, lo que impide concebir un desempeño sin eventuales deficiencias, las que resultan propias de la gestión del mismo”* (C.N.A.C.A.F., Sala II, “EDESAL S.A.”, 8/11/2022).

De lo expuesto solo cabe concluir que los conceptos deducidos por la recurrente, denominadas “multas por calidad de servicio”, responden al concepto de gasto necesario para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, por lo que corresponde acoger su planteo y en consecuencia revocar el ajuste, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, SE RESUELVE:

1°) Tener a Empresa Distribuidora de Energía Norte S.A. por desistida de la acción y del derecho, incluso el de repetición, respecto al impuesto al valor agregado (períodos fiscales 9/2014 a 12/2015,

ambos inclusive), a las ganancias (parcialmente por el período 2014 y totalmente por el período 2015) y a las salidas no documentadas (períodos fiscales 2014 y 2015), con costas; y condonar las multas y los intereses en la proporción que corresponda, en los términos de la ley 27.652 y proporcionalmente a los conceptos desistidos, costas por su orden.

2°) Revocar la resolución apelada con relación al ajuste señalado en el Considerando VII. Con costas al Fisco Nacional.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el artículo 52, segundo párrafo, del RPTFN.

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

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.08.27 12:22:20 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.08.27 13:19:55 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.27 13:20:53 -03:00