República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-81548942-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 24 de Agosto de 2026

Referencia: SENTENCIA. EXPTE. 36.183-I ENERGY DEVELOPMENT CORPORATION ARGENTINA INC.

En la Ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Pablo Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación), Viviana Marmillon (Vocal subrogante de la 1° Nominación), y Laura Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 36.183-I caratulada: **“ENERGY DEVELOPMENT CORPORATION ARGENTINA INC. s/ recurso de apelación”**.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 74/77 la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 7/2012 (DV REDE) de la A.F.I.P – DGI (hoy ARCA), suscripta por el Jefe (Int.) de la División Resoluciones de la Dirección Regional Devoluciones a Exportadores, en virtud de la cual se determinó de oficio la materia imponible correspondiente al Impuesto a las Ganancias -períodos fiscales 2008 y 2009- con más sus intereses resarcitorios. A su vez, se aplicó multa sobre los citados períodos fiscales, con sustento en el artículo 45 de la Ley 11.683.

Manifiesta que la interpretación efectuada por el Fisco Nacional sobre la improcedencia en la deducción de los intereses resarcitorios vinculados al ingreso extemporáneo -de las DDJJ- por el Impuesto sobre los Bienes Personales – Sociedades y Participaciones, resulta errónea y contraria a la Ley del Impuesto a las Ganancias. Alega que el artículo 81 de dicho cuerpo legal admite expresamente la deducción de intereses de deudas y sus actualizaciones, sin importar que sean accesorios de un concepto que la ley define como no deducible.

Arguye que, tratándose de sujetos empresa comprendidos en el artículo 49 de la ley, resulta aplicable el principio de universalidad del pasivo, conforme al cual los pasivos financieros y sus accesorios no deben vincularse con un activo específico ni con una renta determinada, sino con la totalidad de la actividad empresarial. En esa línea, concluye que los intereses resultan deducibles en tanto se relacionen con el mantenimiento y conservación de la fuente productora de ganancias.

Además, afirma que el principio de afectación patrimonial previsto para personas físicas y sucesiones indivisas no resulta aplicable a las personas jurídicas, razón por la cual no corresponde exigir una relación directa entre el endeudamiento y una ganancia gravada específica. Aduce que la postura fiscal desconoce la diferenciación normativa existente entre ambos tipos de sujetos.

Por otro lado, alega que los intereses resarcitorios poseen autonomía conceptual respecto de la obligación principal, y constituyen una erogación financiera derivada del incumplimiento temporal de pago, por lo que -reitera- no corresponde trasladar automáticamente a dichos accesorios la improcedencia de deducción atribuida al tributo principal.

Sostiene también que el Impuesto sobre los Bienes Personales ingresado por acciones y participaciones societarias fue abonado en carácter de responsable sustituto, circunstancia que determina que la sociedad resulte obligada frente al ente fiscal al pago del tributo y sus accesorios. En ese orden, entiende que los intereses derivados del ingreso extemporáneo constituyen una carga vinculada con el giro empresario y con la conservación de la fuente productora de ganancias.

Finalmente, invoca doctrina y jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación, de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación -entre otros, los precedentes “Swift Armour”, “Supermercado Norte”, “Cubecorp Argentina” y “Rectificaciones Rivadavia”- en respaldo de la deducibilidad de los intereses cuestionados, aun cuando la obligación principal no resulte deducible.

Por último, formula reserva del caso federal y solicita se revoque el acto apelado, con costas.

II.- Que a fs. 84/91, se presenta el Fisco Nacional y contesta el traslado conferido. Desestima los agravios de la recurrente y ratifica en todas sus partes la resolución determinativa de oficio que motivó la presente actuación, solicitando el rechazo del recurso impetrado por las razones de hecho y de derecho que expone. Acompaña las actuaciones administrativas; plantea el caso federal y pide que se confirme la resolución recurrida, con costas.

III.- Que a fs. 121 se elevaron los autos a consideración de la Sala A, y a fs. 126 pasaron los autos a sentencia.

IV.- Que, a continuación, corresponde a este Tribunal describir los términos en los que ha quedado trabada la *litis*.

De la lectura del Informe Final de Inspección (*vide* fs. 357/371, Cuerpo Nº 2 y fs. 419/421, Cuerpo N° 3), se desprende que se inició una fiscalización con la Orden de Intervención N° 528.651, con fecha 16/07/2010, respecto del Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2008 y 2009.

Allí se constató que la contribuyente dedujo en su Balance Impositivo -para ambos períodos- sumas en concepto de “Provisión Intereses Bienes Personales pagados” (*vide* fs. 24 y 28, Cuerpo de Investigación).

Sobre su composición, la actora informó que se refiere al total de intereses pagados por las presentaciones fuera de término de las DDJJ del Impuesto sobre los Bienes Personales -Acciones y Participaciones; los cuales fueron deducidos en los ejercicios 2008 y 2009 (*vide* fs. 386 Cuerpo Principal Nº 2 Ganancias).

En este marco, la fiscalización consideró -por aplicación del artículo 80 de la Ley del Impuesto a las Ganancias- improcedente la deducción de dichos importes; proyectando así los ajustes en el gravamen aquí apelado.

V.- Que con relación a los agravios introducidos por la recurrente, corresponder analizar los mismos principalmente en la interpretación de la deducción de los intereses resarcitorios, originados en el ingreso extemporáneo del Impuesto sobre los Bienes Personales abonado en carácter de responsable sustituto.

En primer término, cabe recordar que el principio general en materia de deducciones, receptado en los artículos 17 y 80 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, exige que los gastos cuya detracción se pretende guarden una relación de causalidad adecuada con la obtención, mantenimiento o conservación de ganancias gravadas. En consecuencia, no basta la mera existencia de una erogación ni su registración contable para habilitar su deducción, sino que resulta indispensable verificar su vinculación sustancial con la actividad productora de renta gravada.

En principio, el Impuesto sobre los Bienes Personales ingresado por acciones y participaciones societarias no constituye un gasto necesario para la obtención de ganancias de la sociedad, sino el cumplimiento de una obligación tributaria impuesta legalmente al responsable sustituto respecto de un tributo que corresponde, en definitiva, a los accionistas o partícipes. En tal contexto, los intereses resarcitorios derivados de su pago fuera de término deberían seguir el tratamiento del concepto principal del cual proceden, y no darles un tratamiento autónomo que habilite su deducción, como sí sucede en el caso de los intereses originados en deudas relacionadas con réditos gravados (v. arts. 25 y 145, Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias).

En este sentido, la doctrina y jurisprudencia invocadas por la apelante no resultan suficientes para alterar dicha conclusión. Los precedentes citados relativos al principio de universalidad del pasivo -tales como “Swift Armour” o “Supermercado Norte”-, fueron dictados en contextos vinculados con gastos financieros originados en endeudamientos relacionados con la actividad empresarial y la financiación del giro comercial, supuestos sustancialmente diversos al aquí analizado, en el cual los intereses provienen exclusivamente del incumplimiento de una obligación tributaria ajena al proceso generador de renta.

La doctrina de la universalidad del pasivo elaborada para sujetos empresa no implica admitir irrestrictamente la deducción de toda carga financiera soportada por la sociedad. Antes bien, aún bajo dicho criterio, subsiste la exigencia legal de verificar la conexión del gasto con la obtención o conservación de ganancias gravadas. De aceptarse la postura de la recurrente, cualquier interés derivado de obligaciones no vinculadas con la actividad gravada, podría resultar deducible por el solo hecho de haber sido soportado por una empresa, conclusión que desnaturalizaría el régimen de deducciones previsto por la ley.

Así lo ha resuelto la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Inc SA (TF 24.746-I) c/ DGI” (15/07/2021), donde dijo que: *“... la aplicación del citado “principio de pertenencia” o “principio de afectación patrimonial” en materia de deducción de gastos que surge del inc. a del art. 81 no queda limitada a las personas físicas y sucesiones indivisas [...] sino que también se aplica a los sujetos “de la tercera categoría” o “empresa” [...] los que, en consecuencia, no se encuentran autorizados para deducir*

sus gastos en forma promiscua según lo propone la tesis de la "universalidad del pasivo" [...] de una consideración sistémica de la regulación del impuesto, se extrae como conclusión que los gastos cuya deducción admite la ley -en todos los casos, y con independencia del concepto de ganancia que se aplique a los sujetos del impuesto para determinar el gravamen respectivo, según la teoría de la "fuente" o según la teoría del "balance"- son aquellas erogaciones dirigidas a la obtención de ganancias gravadas o al mantenimiento o conservación de su fuente. Así resulta claramente de lo establecido en los arts. 17, 80 y 81, inc. a, de la ley del tributo".

Por otra parte, tampoco resulta decisivo el argumento referido a la condición de responsable sustituto. Si bien la ley coloca a la sociedad en la posición de obligado frente al Fisco Nacional para el ingreso del impuesto, ello no modifica la naturaleza del gravamen ni transforma dicha erogación en un gasto propio necesario para la generación de renta empresaria. La sustitución tributaria constituye únicamente una técnica de recaudación prevista por el legislador, pero no altera la esencia del tributo ni habilita, por sí sola, la deducción de sus accesorios.

Asimismo, corresponde señalar que la jurisprudencia relativa a la deducibilidad de intereses (CSJN, "Siam, Sociedad Industrial Americana de Maquinarias Di Tella", 13/03/1967) no resulta automáticamente trasladable al caso de autos; toda vez que se requiere como condición *sine qua non* para su deducción el cumplimiento de una relación causal con la actividad gravada, expresamente prevista -al momento de los hechos- en el artículo 147 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias, que remite en forma directa a las disposiciones del artículo 80 de la aludida ley. Siendo ello así, y partiendo de la premisa que los intereses originados por el incumplimiento en los pagos del Impuesto sobre los Bienes Personales - Sociedades y Participaciones no poseen la vinculación requerida por la norma, cabe rechazar la pretendida aplicación del precedente citado por la actora.

Finalmente, tampoco puede soslayarse que la interpretación propiciada por la recurrente conduciría, en los hechos, a admitir indirectamente la deducción de conceptos vinculados con un impuesto expresamente ajeno al objeto del gravamen, desvirtuando la finalidad del régimen legal aplicable y afectando el principio de razonabilidad en materia de determinación de la renta neta imponible.

A tenor de todo lo expuesto, corresponde concluir que los intereses resarcitorios derivados del ingreso extemporáneo del Impuesto sobre los Bienes Personales, abonado en carácter de responsable sustituto, no constituyen gastos deducibles en el Impuesto a las Ganancias, resultando ajustado a derecho el criterio sostenido por el organismo recaudador; por lo tanto, voto por confirmar el impuesto determinado, con costas.

VI.- Que en materia de intereses resarcitorios solo cabe su confirmación, toda vez que no se expusieron agravios al respecto.

VII.- Que resta expedirse sobre la procedencia de la multa aplicada bajo los términos del artículo 45 de la Ley 11.683, equivalente al setenta por ciento (70 %) del Impuesto a las Ganancias supuestamente omitido, por los períodos fiscales 2008 y 2009.

Si bien sobre este punto la actora no introduce planteo alguno, corresponde su tratamiento atento la naturaleza penal que posee la sanción aquí apelada.

Es preciso recordar que el mencionado artículo tipifica una infracción -omisión culposa- que requiere la concurrencia de dos elementos, por una parte, la omisión de pago de impuestos y, por la otra, el medio comisivo, el que puede ser: 1°) la falta de presentación de declaraciones juradas; o 2°) la presentación de declaraciones juradas inexactas (en este último supuesto, en tanto el juez administrativo descarte la existencia de "declaración engañosa"). En lo que atañe al último supuesto, cabe establecer que la inexactitud exigida por la citada norma refiere a errores o diferencias en el contenido de las declaraciones juradas, configurándose el ilícito cuando éstas contienen tal vicio y, como consecuencia de ello, se omite total o parcialmente el impuesto correspondiente.

Por ende, para que se configure la sanción allí tipificada debe existir la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta culpable del sujeto, es decir la existencia del elemento subjetivo.

En cuanto al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos corresponde concluir que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de la sanción apelada, en atención a que se omitió el ingreso del tributo en su justa medida, en tiempo y forma.

Respecto al elemento subjetivo, en la imputación de las conductas infraccionales tipificadas -en el caso por el artículo 45- corresponde ponderar la presencia del mismo y su respectiva atribución al responsable con arreglo al principio de culpabilidad, como requisito ineludible de validez.

Como es sabido, la Ley 11.683 recepta el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien es culpable, es decir, aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548).

La responsabilidad penal -de eso se trata la cuestión debatida- solo puede derivar de la comisión u omisión de un acto tipificado, contrario a derecho, resultante de un obrar culpable (en este caso “culpa”) atribuible a un sujeto capaz, debiéndose descartar, según la mayoritaria y más respetada concepción doctrinaria y jurisprudencial, la fundamentación sobre bases puramente objetivas.

La atribución del elemento subjetivo al caso concreto debe surgir necesariamente, de la comprobación de la existencia de culpa imputable al calificar la conducta del responsable, debiendo ésta ser ponderada en consonancia con el conjunto de circunstancias personales y de tiempo y lugar que permitan, en la convicción del intérprete, encontrarla configurada.

Por tanto, en autos, debe indagarse si al presentarse declaraciones juradas inexactas y el ingreso del tributo en defecto, se infringieron los deberes de cuidado mínimos referidos y si se produjo el resultado dañoso contemplado por la norma, circunstancias demostrativas de la presencia de un hecho culposo sancionable.

Si la contribuyente ha encaminado su conducta a la realización de un hecho jurídicamente debido o permitido, pero al hacerlo ha lesionado un bien jurídico infringiendo los deberes de cuidado que se le exigía respetar, se deduce que actuó con negligencia o imprudencia, ocasionando una lesión o menoscabo del bien tutelado. La merituación de tales circunstancias se refuerza ante la ausencia de controles o cuidados posteriores que hubieren permitido una reparación espontánea del daño.

Debe ahora esta instancia, examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión.

Ante todo es necesario traer a colación la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaída en autos "Elen Valmi de Claret" de fecha 31/03/1999, donde al analizar la figura del artículo 45 de la ley de rito, dijo: *"… surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador…"*. Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena concluyó *"… si bien, por lo tanto, es admisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente"*.

Resulta relevante destacar que la apelante, no obstante haber contado en esta instancia con todas las posibilidades, no aportó en autos ningún elemento a los efectos de demostrar un obrar diligente, tornándose sus dichos en meras afirmaciones dogmáticas sin sustento en la realidad fáctica. Es por ello que debe tenerse por acreditado el elemento subjetivo requerido en el tipo, por lo que se confirma la sanción apelada, con costas.

Las Dras. Marmillon y Guzmán dijeron:

Que adhieren en lo sustancial al voto del Vocal preopinante.

En virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada, con costas.

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

Digitally signed by Viviana Marmillon
Date: 2026.08.24 11:14:01 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Viviana Marmillon
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2026.08.24 15:08:29 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 Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.08.24 15:22:29 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.08.24 15:24:34 -03:00