República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-88463471-APN-VOCIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 11 de Septiembre de 2026

Referencia: Voc. 9ª SENTENCIA Expediente Nº 48.558-I. "EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ENERGÍA SUR S.A. s/recurso de apelación-Impuesto a las Ganancias".

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7ª Nominación), Claudio E. Luis (Vocal Titular de la 8ª Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Subrogante de la 9ª Nominación), a fin de resolver el **Expediente Nº 48.558-I,** caratulado: **"EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ENERGÍA SUR S.A. s/recurso de apelación-Impuesto a las Ganancias".**

El Dr. Martín dijo:

I- Que a fs. 25/37vta. Empresa Distribuidora de Energía Sur S.A. (EDES) interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 5/2018 (DV RRMR) de fecha 23/01/2018 dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la ex A.F.I.P.-D.G.I., mediante la cual se determina de oficio en el Impuesto a las Ganancias, el Resultado Impositivo y el quebranto computable del período fiscal 2014.

Alega la recurrente que el Fisco Nacional, en la resolución aquí apelada, impugnó la deducción de $ 2.145.240.- de la base imponible del mencionado impuesto, correspondientes a determinadas penalidades a abonar por su parte en el marco del contrato de concesión y que no obstante, debido a la existencia de quebrantos impositivos, el ajuste no determinó impuesto a pagar, aduciendo que la cuestión en debate radica en determinar precisamente si esas penalidades abonadas resultan ser un gasto deducible de la base del Impuesto a las Ganancias.

En primer lugar, pretende la declaración de nulidad de la resolución apelada por dos causas: afectación del derecho de defensa al denegarse injustificadamente la prueba informativa ofrecida en sede administrativa y falta de motivación al poseer una fundamentación deficiente.

Con relación a la primera, la recurrente alega que a efectos de probar los extremos invocados en su descargo, además de la prueba documental acompañada, ofreció prueba informativa al Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Bs. As. (CPCECABA) y a la Asociación de Distribuidores de Energía Eléctrica de Argentina (ADEERA), las cuales fueron denegadas por el Fisco Nacional.

Al respecto, sostiene que al no permitir su producción, importó una violación al elemento "procedimiento" del acto administrativo, violando no solo lo dispuesto en la Ley de Procedimientos Administrativos y su Reglamentación, sino además su derecho de defensa, por lo que solicita se declare la nulidad de la Resolución aquí apelada.

En cuanto a la segunda causa, afirma que ya en la Resolución de vista N° 106/2017, el Fisco se limitó a exponer que el motivo del ajuste se basaba en la consideración efectuada por dicha Administración respecto de que las mencionadas penalidades no resultan ser un gasto necesario para obtener, mantener y conservar la fuente de ingresos, toda vez que la erogación no se originaba en la propia actividad empresarial generadora de rentas sino de una infracción en la que había incurrido la actora. Se advierte así que en dicha ocasión la administración no desarrolló los argumentos que le permitieron llegar a tal conclusión ni citó doctrina o jurisprudencia.

Que tal vicio reseñado no fue subsanado en la Resolución 05/18 apelada en autos sino por el contrario lo replicó, con argumentos puramente dogmáticos, sin exponer los fundamentos por los cuales considera que los conceptos impugnados no se encuentran vinculados a la obtención, mantenimiento o conservación de ganancias gravadas.

Que las mencionadas resoluciones, no resultan ser entonces la consecuencia de una derivación razonada de los antecedentes y derecho vigente, por lo cual resulta arbitraria y que al no encontrarse motivado el acto y carente de toda fundamentación, señala la actora, se vio impedida de ejercer las facultades que integran el debido proceso y por lo tanto solicita la declaración de su nulidad.

Que respecto a la cuestión aquí en debate, sostiene que la AFIP-DGI entiende que determinadas penalidades abonadas por su parte en el marco del contrato de concesión que regula la actividad no resultan deducibles en el Impuesto a las Ganancias. Señala que para ello esgrime como único argumento que *"las multas impuestas derivadas del incumplimiento incurrido por la firma no resultan deducibles en el Impuesto de autos, máxime cuando no se avizora cuál sería el nexo entre la sanción abonada y la obtención de los beneficios sujetos a gravamen. En efecto, se observa que la erogación incurrida no se origina en la propia actividad empresarial generadora de rentas, sino de la infracción -más exactamente el incumplimiento contractual- en que ha incurrido la rubrada"*. Y agrega que si bien la AFIP-DGI no empleó mayores argumentos, se infiere que la impugnación del gasto se funda en el solo carácter "sancionatorio" del mismo.

A continuación transcribe los artículos 17 y 88 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y el artículo 145 del Dec. N° 1344/98 Reglamentario de aquella y manifiesta que conforme surge de los mismos, 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. En lo que respecta al concepto de "gastos necesarios", señala que el mismo ha sido abordado doctrinariamente, expresándose que son los gastos 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.

Al respecto cita doctrina y jurisprudencia que avalan sus dichos y afirma que la deducibilidad de una erogación está condicionada por el hecho de estar relacionada directa o indirectamente con la fuente productora de la renta gravada, por lo que, verificado tal vínculo, el gasto deberá ser considerado como deducible, a menos que tal erogación se encuentre incluida entre las deducciones no admitidas del art. 88 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Que en el caso de autos, afirma la actora, resulta evidente que los gastos impugnados por la AFIP son necesarios, condición requerida por la norma y, por lo tanto, resultan, deducibles. Que en lo que aquí respecta, señala que el Organismo Fiscal impugna la deducción de $ 2.145.240.-, compuesta por (i) $ 300.587.- correspondiente a las penalidades previstas en el Subanexo D del Contrato de Concesión de la actora (EDES), que establece las "Normas de Calidad del Servicio Público y Sanciones" y (ii) $ 1.844.652.- correspondiente a sanciones por daños de artefactos y otras multas comerciales reconocidas a los usuarios, previstas en el Contrato de Concesión de EDES (arts. 20, 22, 23 y 27) y reglamentadas por las Resoluciones 936/2004, 210/2002 y 50/2003 del OCEBA -Organismo de Control de Energía Eléctrica de la Provincia de Buenos Aires-.

Que a su entender, los conceptos cuya deducción se cuestionan corresponden a penalidades previstas en el Contrato de Concesión de EDES, todas ellas vinculadas inequívocamente con aspectos relacionados con la prestación del servicio y reglamentadas por el OCEBA, y que la falta de pago de tales penalidades afectaría de manera directa las garantías constituidas frente al OCEBA para asegurar el normal desarrollo del servicio, máxime si tenemos en cuenta que la concesión del servicio público de distribución de energía de la cual EDES resulta concesionaria. constituye su razón de ser.

Agrega que este tipo de penalidades surgen del marco jurídico de la actividad específica de EDES y son consecuencia del desarrollo de tal actividad, es decir, que tiene vinculación innata con el giro del negocio y que dichas penalidades son habituales en el sector y hacen al giro del negocio.

Asimismo añade que los gastos impugnados por la AFIP no se encuentran incluidos en ninguno de los supuestos previstos en el art. 88 de la Ley de Impuestos a las Ganancias, o lo que es lo mismo, que su deducción no se encuentra expresamente prohibida por dicho cuerpo normativo, por lo que siendo que las mencionadas penalidades no son un supuesto expresamente contemplado por la citada normativa, la posibilidad de deducción resulta evidente.

Por otra parte agrega que el art. 145 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, no constituye un obstáculo para la deducibilidad de los conceptos aquí cuestionados, dado que la limitación impuesta en dicha norma, se refiere únicamente a aquéllas multas que revisten naturaleza fiscal, extremo que no se verifica en autos pues, por el contrario, la penalidades aquí cuestionadas se encuentran previstas en un Contrato de Concesión y, toda vez que las mismas están vinculadas a la obtención, mantenimiento y conservación de ingresos gravados, resultan plenamente deducibles.

Ofrece prueba documental e informativa. Hace reserva del caso federal y en definitiva solicita que oportunamente se haga lugar a la defensas y argumentos aquí expuestos y se deje sin efecto la resolución apelada, con expresa imposición de costas.

II- Que a fs. 40 se da traslado del recurso al Fisco Nacional, quien contesta a fs. 49/58 solicitando que en virtud de las razones de hecho y derecho que expone, se dicte sentencia rechazando el recurso interpuesto y confirmando la resolución apelada en todos sus términos, con expresa imposición de costas a la parte actora.

En cuanto a la solicitud de nulidad del acto determinativo planteado por la actora, señala que se encuentra documentado que tanto durante la auditoría practicada como en el procedimiento determinativo, se cumplió con las normas que reglamentan sus facultades de fiscalización, dando oportunidad al apelante de ofrecer las pruebas que considerara pertinentes a los efectos de revertir la pretensión fiscal, valorando las pruebas aportadas, así como los argumentos vertidos por la contraparte, fundamentando en su oportunidad el rechazo de la producción de aquélla que resultaba inconducente e inoficiosa a los fines de acreditar los extremo invocados por la administrada.

En lo específico, a lo largo de los considerandos del resolutorio apelado, afirma el Fisco Nacional, se dan los fundamentos de la negativa a la producción de la prueba informativa y también se da tratamiento a la copia del acta de la reunión celebrada el 13/05/2010 en el marco del Grupo de Enlace AFIP-CPCECABA, señalando, respecto de la informativa, que ella no podría hacer variar su pretensión fiscal porque el tema en discusión dista de la habitualidad en la aplicación de sanciones por incumplimiento del contrato de concesión y en cuanto a la copia del acta de la reunión, se indicó allí difiere la consulta realizada -infracción a normas de tránsito- a la situación de autos.

Agrega que la circunstancia de no coincidir con el criterio valorativo del Juez Administrativo, no genera vulneración a sus derechos, teniendo en cuenta que está investido de amplias facultades, entre las cuales se encuentra la de desechar aquellas pruebas que considere superfluas o meramente dilatorias, no implicando como consecuencia “sine qua non” que ante la falta de consideración de alguna cuestión introducida por la responsable, deba declararse el acto como nulo, de nulidad absoluta. Cita jurisprudencia y doctrina que avalan sus dichos.

Que en cuanto a los agravios de la actora relativos a la falta de fundamentación y motivación del acto administrativo, señala el Fisco Nacional que ello no encuentra correlato en la realidad, toda vez que el resolutorio apelado es consecuencia de los hechos y antecedentes administrativos y el derecho aplicable (causa), que se ha dado cumplimiento con los procedimientos esenciales y sustanciales del ordenamiento jurídico y que el mismo se encuentra motivado en su causa, en virtud de las razones que se han expuesto a lo largo del decisorio.

Y agrega que el acto administrativo goza de presunción de legitimidad, debiendo primar siempre la conservación del acto ante meros y simples planteos abstractos de nulidad, por lo que en definitiva solicita se rechace el planteo incoado, con expresa imposición de costas.

A continuación, y en lo que al fondo de la cuestión se refiere, señala que la actividad desarrollada por la actora es la prestación del servicio de distribución y comercialización de energía eléctrica conforme el contrato de concesión celebrado con el Ministerio de Obras y Servicios Públicos de la Provincia de Buenos Aires.

Indica que el hecho controvertido por la actora es la impugnación de la deducción de gastos en concepto de multas, cuya razón de ser, son los incumplimientos al contrato mencionado por considerar que guardan relación con la obtención de ganancias gravadas, es decir, con la fuente productora de rentas.

Reseña las normas que considera aplicables al objeto en discusión, citando los arts. 17 y 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), menciona doctrina y señala que no se trata de cualquier gasto en que incurre el sujeto por estar relacionado a la actividad, sino aquél sin el cual no habría ganancia o ésta no podría subsistir en su fuente, encontrándose vinculados forzosamente a la producción de esa ganancia.

En efecto, alega que para que un gasto resulte deducible en el marco de la Ley del impuesto en trato es necesario que el mismo se desencadene, ocurra y se vincule con la actividad fuente generadora de la ganancia que grava la ley, por lo que el gasto debe ser una correlación de la renta imponible.

Asimismo, señala que el Decreto Reglamentario de la ley en su art. 145 dispone: *"...para establecer la ganancia neta imponible los contribuyentes no podrán deducir del conjunto de entradas las sumas pagadas por cuenta propia en concepto de multas... derivadas de obligaciones fiscales..."*.

En relación a ello, afirma que no ha escapado a la valoración de dicha Administración el hecho de que la actora abastece la prestación de un servicio público, instrumentado a través del Contrato de Concesión Provincial, cuya comercialización se encuentra reglamentada, previendo, entre otras cuestiones, un Organismo de Control facultado para aplicar sanciones administrativas frente a los incumplimientos de los términos acordados, ya que al no poseer naturaleza fiscal no resulta de aplicación el citado art. 145 del DR de la LIG.

Asimismo, señala que la actora se agravia por entender que el gasto se encuentra vinculado a la fuente productora de renta porque la falta de pago de tales penalidades afectarían las garantías constituidas frente a OCEBA para asegurar el desarrollo del servicio público de distribución de energía, máxime si se tiene en cuenta que resulta la razón de ser de la empresa.

Así, menciona que el art. 27 del Contrato de Concesión hace responsable a la actora por todos aquellos daños y perjuicios ocasionados a terceros, al concedente y/o bienes de propiedad de éstos como consecuencia de la ejecución el contrato y/o incumplimiento de las obligaciones asumidas (Cfr. fs. 148 Cpo. Gcias. 1).

Que por su parte, en el art. 28 inc. a) del mencionado contrato, se determinan las obligaciones asumidas por la actora, indicando en el Subanexo D los niveles de calidad esperados, contemplando penalidades cuando con los incumplimientos al servicio (obligación asumida) se exceda el marco de tolerancia fijado por el reglamento.

Por lo expuesto, afirma el Fisco Nacional que el agravio de la actora no puede tener favorable acogida, toda vez que la

razón de ser de la penalidad impuesta por el Organismo de Control no guarda relación con la fuente productora de renta, sino que, por el contrario, se encuentra vinculada a la falta de cumplimiento de las obligaciones asumidas. Las penalidades en cuestión no encuentran vinculación directa con la fuente productora de renta porque un monto considerable de ellas puede no ser abonado y aún así la firma generaría ganancias gravadas y, en todo caso, sería decisión del Organismo de Control la caducidad del contrato o no (conf. fs. 202 del Cpo. de Ganancias, 2).

Y agrega que ni aún en el supuesto de que su pago fuera considerado obligatorio sería un agravio razonable, ya que es criterio sostenido por la Administración Federal que no es indispensable a los efectos de establecer la deducibilidad de una erogación en el Impuesto a las Ganancias el que revista carácter de obligatorio, lo que, si es necesario, que se vincule con el objeto de la entidad de manera tal que su pago se constituya en condición “sine qua non” para la obtención de los beneficios que produce.

Afirma que cabría señalar que si no hay contrato, no hay ganancias ni penalidades, pero si hay contrato, hay ganancias y podría o no haber penalidades, ya que como se indicó el contrato de concesión prevé ciertas falencias en la prestación del servicio que no penaliza y en su caso, cierto porcentaje de ellas puede no abonarse y de igual manera obtener, mantener y conservar ganancia gravada.

Entonces, señala el Fisco Nacional que “gasto deducible”, es toda erogación que guarde una relación de causalidad con la renta gravada, es decir, que pueda identificarse el gasto con la fuente productora del rédito que lo origina, definiéndolo así como necesario para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada.

Así concluye el Fisco Nacional que considera que las erogaciones dispuesta por la actora no se originan en la propia actividad empresarial generadora de rentas, sino por las infracciones -más exactamente los incumplimientos contractuales- en que ha incurrido. Que en consecuencia, no procede la obtención del beneficio impositivo de su deducción, puesto que su pago -sanción pecuniaria- constituye un gasto suplementario que, ya sea como costo o como gasto no recuperable, no puede oponerse a terceros, es decir que a la luz de las normas tributarias no puede entenderse como gasto necesario para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada y efectuar su deducción. Para fundamentar su postura cita jurisprudencia aplicable al caso.

Acompaña los antecedentes administrativos, se opone a la prueba ofrecida por la recurrente, hace reserva del caso federal y, en definitiva, solicita se dicte sentencia rechazando el recurso interpuesto y confirmando la resolución apelada en todos sus términos, con expresa imposición de costas a la actora.

III- Que a fs. 71 se abre la causa a prueba haciéndose lugar a la informativa.

Que a fs. 74 la actora desiste de la ofrecida al Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA), en atención a que manifiesta que el Fisco Nacional ha reconocido la copia del acta acompañada de la reunión celebrada el 13/05/2010 en el marco del Grupo de Enlace AFIP-CPCECABA, mientras que la dirigida a la Asociación de Distribuidores de Energía Eléctrica de Argentina (ADEERA) es producida a fs. 84.

A fs. 110 se declara cerrado el período probatorio. A fs. 121 de elevan los autos a consideración de la Sala “C” y a fs. 128 se ponen los autos a alegar, haciendo uso de ese derecho solo la recurrente a fs. 140/146. Finalmente a fs. 148 quedan los autos en estado de dictar sentencia.

IV- Que en primer lugar, habré de señalar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y en cada una de sus argumentaciones, sino tan solo en aquéllas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (Cfr. CSJN, Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970 entre otros).

Que corresponde entonces resolver si la resolución aquí recurrida se ajusta a derecho.

Que la recurrente es una sociedad cuya actividad principal declarada es la distribución de energía eléctrica actuando bajo la regulación del Organismo de Control de Energía de la Provincia de Buenos Aires (OCEBA).

Que producto de la fiscalización que se le practicara, se determinó de oficio en el Impuesto a las Ganancias el Resultado Impositivo y el quebranto computable para el período fiscal 2014, impugnando la deducción de $ 2.145.240.- de la base imponible, efectuada por la recurrente, correspondiente a multas impuestas y previstas en el Contrato de Concesión y reglamentadas por el Organismo de Control antes indicado.

Que el organismo fiscal concluyó que tales erogaciones no constituyen un gasto necesario para obtener, mantener y conservar la fuente de ingresos, dado que las mismas no se originan en la propia actividad empresarial de la actora, generadora de rentas, sino de la infracción -incumplimiento contractual- en la que la misma ha incurrido.

Y agrega que las multas impuestas derivadas del incumplimiento incurrido por la firma no resultan deducibles en el Impuesto a las Ganancias cuando no se avizora cual sería el nexo entre la sanción abonada y la obtención de beneficios sujetos a gravamen y que su pago constituye una erogación suplementaria que, ya sea como mayor costo o como gasto no recuperable, no puede oponerse a terceros, es decir que no puede ser considerado como un gasto deducible.

Por su parte, la recurrente afirma que esos gastos impugnados por el organismo fiscal son necesarios, condición requerida por la norma aplicable y, por lo tanto, deducibles, ya que son conceptos que corresponden a penalidades previstas en el Contrato de Concesión, todas ellas vinculadas inequívocamente con aspectos relacionados con la prestación del servicio.

Agrega que la falta de pago de tales penalidades afectaría de manera directa las garantías constituidas frente al organismo de contralor (OCEBA) para asegurar el normal desarrollo del servicio, máxime si se tiene en cuenta que la concesión del servicio público de distribución de energía de la cual la actora resulta concesionaria constituye su razón de ser. De este modo, afirma que la actividad de comercialización y distribución de electricidad llevada a cabo por su parte, encuentra como marco regulatorio ineludible al contrato de concesión y que las penalidades aquí en cuestión surgen dentro de ese marco regulatorio y como consecuencia de los avatares propios del complejo servicio que lleva a cabo la misma y que constituye su actividad específica.

Por lo tanto, señala que este tipo de penalidades surgen del marco jurídico de la actividad que desarrolla y que son consecuencias del desarrollo de la misma, teniendo vinculación innata con el giro normal del negocio. En efecto, señala la recurrente que en el giro comercial de las empresas del sector es habitual que por diversas circunstancias se produzcan situaciones (interrupciones en el servicio, daños a artefactos electrónicos de los usuarios, etc.) que dan lugar a las mencionadas penalidades las que, en muchos casos, constituyen un resarcimiento al usuario del servicio por daños producidos.

Por último, expone que si los ingresos que provienen del mencionado contrato de concesión son considerados como gravados por el Impuesto a las Ganancias, necesariamente los gastos que reconocen similar origen deben ser considerados como necesarios para la obtención, conservación y mantenimiento de la fuente de ingresos por lo que, contrariamente a lo sostenido por la AFIP-DGI, el gasto se origina en la propia actividad generadora de rentas.

V- Que así la cuestión, deben considerarse las normas aplicables en materia de gastos deducibles en el Impuesto a las Ganancias. Así, el art. 17 de la Ley del mencionado impuesto (t.o. Decreto 649/97 y modif.) dispone 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 art. 80 establece *"Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en ella, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto..."*.

Que en consecuencia, corresponde establecer si en el caso de autos, en base a los hechos y pruebas producidas, se dan las condiciones requeridas para la deducción del gasto computado por la recurrente, debiendo estarse a las prescripciones

dispuestas en el contrato de concesión provincial celebrado entre el Ministerio de Obras y Servicios Públicos de la Pcia. de Buenos Aires -concedente- y la actora (EDES) -concesionaria- a los efectos de analizar la naturaleza del mismo.

Que en las actuaciones administrativas se encuentra agregado dicho contrato (vide fs. 621/684, Cuerpo Impuestos a las Ganancias N° 4, Anexo II), el cual tiene por objeto otorgar en concesión a favor de la concesionaria la prestación en forma exclusiva del Servicio Público de distribución y comercialización dentro del Área de Concesión, en los términos y condiciones establecidos en aquél, con la obligación de aplicar el régimen tarifario y cuadro tarifario mencionados en el artículo 30 y sgtes. del Contrato (Artículo 1°).

En el Artículo 2° se establece que la Concesión otorgada implica que la Concesionaria estará obligada a atender todo incremento de demanda dentro del Área de Concesión, ya sea solicitud de un nuevo servicio o aumento de capacidad de suministro, en las condiciones de calidad especificada en el Subanexo “D”, integrante del presente Contrato.

En el Articulo 20 se determina que la Concesionaria tendrá derecho a hacer uso y ocupación de los lugares integrantes del dominio público provincial o municipal, incluso su subsuelo y espacio aéreo, que fuesen necesarios para la colocación de las instalaciones para la prestación del SERVICIO PÚBLICO, incluso líneas de comunicación y mando y de interconexión con centrales generadoras de energía eléctrica o con otras redes de distribución o de transporte de energía eléctrica; sin perjuicio de su responsabilidad por los daños que pueda ocasionar a dichos bienes, o a terceros, en el curso de su uso, conforme a las normas que establecen su utilización.

El Artículo 22 establece que a los efectos de la prestación del Servicio Público, la Concesionaria, gozará de los derechos de servidumbre administrativa de electroducto previsto en la Ley provincial 11.769 y su decreto reglamentario. El dueño del fundo sirviente quedará obligado a permitir la entrada de materiales y/o personal de La Concesionaria bajo responsabilidad de la misma.... Al ingresar en cada propiedad, La Concesionaria deberá labrar un acta con intervención del propietario, tenedor o representante de éste, en la que dejará constancia de las obras a realizar, de los daños que su realización torne previsibles y, de ser posible, la compensación que le corresponda pagar a la Concesionaria.

A continuación, el Artículo 23 establece que la instalación, en la vía pública pública o en lugares de dominio público, de cables y demás elementos o equipos necesarios para la prestación del Servicio Público por parte de la Concesionaria, deberá realizarse en un todo de acuerdo a la normativa vigente, ….siendo responsable de todos los gastos incurridos en la realización de tales trabajos, como asimismo, de los daños que los mismos puedan ocasionar a terceros o a los bienes de dominio públicos.

Y en cuanto a la responsabilidad, el Artículo 27 determina que la Concesionaria será 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 la prestación del Servicio Público.

Por su parte, en el mencionado Subanexo D, titulado “Normas de Calidad del Servicio Público y Sanciones”, se establece que será responsabilidad de El Distribuidor prestar el servicio público de distribución de electricidad con un nivel de calidad satisfactorio tanto desde el punto de vista técnico como comercial, acorde con los parámetros establecidos en el presente Subanexo, para lo cual deberá cumplir con las exigencias que allí se establecen, realizando los trabajos e inversiones necesarias de forma tal de asegurar la prestación del servicio con la calidad mínima indicada, tanto para el suministro de pequeños como a grandes consumidores.

Que además se indica que el no cumplimiento de las pautas establecidas dará lugar a la aplicación de sanciones, basadas en el perjuicio económico que le ocasiona al cliente al recibir un servicio en condiciones no satisfactorias, siendo el Organismo de Control el encargado de supervisar el fiel cumplimiento de las normas de calidad de servicio.

Que respecto a la Calidad del Producto Técnico, en relación al Nivel de Tensión por ejemplo, en dicho Subanexo D se establece que si se detectara el incumplimiento de los niveles de tensión admisibles ….durante un tiempo superior al tres

por ciento (3%) del período que se efectúe la medición, El Distribuidor estará sujeto a la aplicación de sanciones. Éstas las pagará El Distribuidor a los clientes afectados por la mala calidad de la tensión, mediante un crédito en la facturación inmediatamente posterior al período en que se detecto el incumplimiento. (Pto. 2.1).

En cuanto a la Calidad del Servicio Técnico, se establece que en todos los casos el control será semestral, y en caso de detectarse un apartamiento a los valores límites establecidos, ...corresponderá la aplicación de sanciones, las cuales será reintegradas a los clientes como un crédito en la facturación del semestre inmediato posterior al control. (Pto. 3).

En torno a la Calidad del Servicio Comercial, se prevé que en los casos en que se verifiquen apartamientos de los parámetros establecidos, El Distribuidor otorgará un crédito a los clientes afectados en concepto de multa por incumplimiento... . Estas multas se reintegrarán a los clientes afectados en la próxima factura emitida, quedando a cargo del Organismo de Control la verificación del cumplimiento de lo dispuesto. (Pto. 4).

Por último, en el Pto. 5 del Subanexo D del mentado Contrato de Concesión se establece puntualmente todo lo relacionado a las “Sanciones”: carácter, procedimiento de aplicación, vigencia, supuestos, etc. Particularmente es dable destacar que el Organismo de Control dispondrá la aplicación de sanciones cuando el Distribuidor no cumpla con las obligaciones emergentes del Contrato de Concesión, Licencias Técnicas, sus anexos y la ley provincial N° 11.769 (Marco Regulatorio Electrónico de la Provincia de Buenos Aires), siendo el objetivo de la aplicación de sanciones económicas, 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.

Asimismo se determina que en el momento en que sea necesaria la determinación de las sanciones, el criterio a seguir para la determinación de las mismas, será en base al perjuicio que le ocasiona al cliente el apartamiento de la calidad del servicio convenida, y al precio promedio de la venta de la energía al cliente.

Finalmente, otra de las cuestiones a destacar es que queda establecido que si el valor acumulado anual de las sanciones superara el veinte por ciento (20) % de la facturación anual, ello será considerado como violación grave en los términos del Contrato de Concesión, y/o la Licencia Técnica correspondiente y autorizará al Organismo Control, si éste lo considera conveniente, a la caducidad del Contrato de Concesión o Licencia Técnica.

VI- Que del análisis de lo expuesto, surge en torno a la cuestión aquí debatida, que las penalidades aplicadas, cuya deducción en el Impuesto a las Ganancias pretende la recurrente, guardan estrecha relación con la actividad de distribución de energía gravada, objeto mismo del Contrato de Concesión, al referirse aquellas a daños en artefactos y otras multas comerciales reconocidas a los usuarios, previstas en aquél y en el mencionado Subanexo D que establece las “Normas de Calidad del Servicio Público y otras Sanciones”.

Que tal como el suscripto lo sostuvo en el Expte. N° 35.854-I, caratulado Edesal S.A. s/recurso de apelación – Impuesto a las Ganancias” (TFN, SALA D, Sentencia del 13/02/2019), dicha deducibilidad del impuesto en cuestión “*...no resulta de extensión a cualquier penalidad que se deba abonar por un mero incumplimiento contractual sino solo a aquella que, como en el caso bajo análisis, tenga una estrecha vinculación con la actividad comercial gravada por el tributo, al originarse en la misma actividad generadora de rentas”*.

Que un ejemplo de dicha vinculación está dada por la forma de hacer efectivas algunas de las multas previstas en el mencionado Subanexo D del Contrato de Concesión de la aquí recurrente, titulado “Normas de Calidad del Servicio Público y Sanciones”, al traducirse muchas de ellas en un reintegro a los clientes como crédito en la facturación del servicio.

Asimismo, cabe destacar que la causa antedicha, donde por mayoría se revocó el cargo formulado en la resolución recurrida referido a la impugnación de la deducción de gastos practicada con relación a sanciones aplicadas a una empresa de energía “por calidad de servicio”, fue confirmado por la Cámara Contencioso Administrativo Federal con fecha 08/11/2022 -Expte. N° 4002/2022-.

Allí la Alzada sostuvo que multas contractuales como las que aquí pretende deducir la actora del Impuesto a las Ganancias *"...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"*.

En este mismo sentido, cabe destacar que a fs. 84, la Asociación de Distribuidores de Energía Eléctrica de la República Argentina (Adeera) ha informado que resulta usual al giro normal del negocio del servicio público de distribución y comercialización de energía eléctrica la imposición de sanciones como las impuestas a la aquí recurrente.

Que en consecuencia, cabe concluir que los importes en concepto de multas impuestas a la actora, derivadas del Contrato de Concesión de Distribución de Energía celebrado por aquella y el Ministerio de Obras y Servicios Públicos de la Provincia de Buenos Aires, resultan deducibles a los fines de la determinación del Impuesto a las Ganancias, toda vez que las mismas responden al concepto de gasto necesario para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, en cuya virtud corresponde desestimar el criterio seguido por el organismo fiscal.

Negar la deducción de tales penalidades o multas, implicaría desconocer que toda actividad económica se desarrolla sin contratiempos ni errores, lo que no resultaría razonable, cuando dichas contingencias están intimamente relacionadas con el desarrollo de la actividad económica generadora de rentas gravadas como la desarrollada por la aquí recurrente

VII- Por lo expuesto, corresponde revocar la Resolución recurrida en cuanto impugna la deducción de gastos practicada por la actora en relación a las sanciones aplicadas y determina en el Impuesto a las Ganancias el Resultado Impositivo y el quebranto computable para el período fiscal 2014. Con costas.

VIII- En atención a la forma en que se resuelve, deviene innecesario el tratamiento de las demás cuestiones planteadas.

La Dra. Marmillon dijo:

Que vienen los autos a fin de resolver respecto de la procedencia de la resolución 5/2018 emanada de la AFIP-DGI, por la que se determina de oficio a la recurrente el impuesto a las ganancias -resultado impositivo- y el quebranto computable del período fiscal 2014, en relación con la deducibilidad de multas por daños de artefactos y otras sanciones.

En cuanto a la pretendida deducción de las multas impuestas a la luz de lo regulado por los artículos 17 y 80 de la ley del gravamen, mucho ha analizado la doctrina y la jurisprudencia sobre el concepto de gasto necesario, avanzando sobre el criterio estricto de considerar que se trata de un gasto imprescindible, ya que dicha norma legal no lo define en esos términos, para sostener que debe conectarse con el principio de causalidad del gasto.

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

Ello implica entonces, acreditar la existencia de la causalidad requerida para su procedencia y en ese sentido, esta Sala "C" se ha expedido en una cuestión sustancialmente análoga al resolver en la causa "Empresa Distribuidora La Plata SA - EDELAP (28/11/22), a la que cabe remitirse en mérito a la brevedad.

A la luz de lo alli analizado y conforme surge del contrato de concesión obrante a fs. 622/643 de los antecedentes administrativos y Subanexo D del mismo que luce a fs. 645/684- de tales antecedentes, referenciados en el Considerando V, párrafo 5° y siguientes del voto que antecede, debe concluirse que las penalidades impuestas se vinculan con la falta de calidad del servicio o daños a terceros provocados por suministro deficiente, esto es, con la fuente generadora de la ganancia gravada, razón por la que procede revocar la resolución apelada, con costas.

El Dr. Luis dijo:

1. Que comparto el relato efectuado por el vocal preopinante.

2. Que la cuestión a resolver resulta sustancialmente análoga a la tratada por esta Sala C en la causa “Empresa Distribuidora La Plata S.A. (EDELAP) s/ recurso de apelación”, expte. 48.748-I, en sentencia del 28/11/2022, por lo que, por razones de brevedad, me remito a mi voto en dicho precedente.

Si bien no desconozco que la Sala V de la Alzada revocó dicho pronunciamiento en sentencia del 1/7/2025, lo cierto es que, con fecha 25/11/2025, concedió el recurso extraordinario interpuesto por la actora, encontrándose actualmente dichas actuaciones en instancia de la CSJN.

Por otro lado, cabe mencionar que, en sentido similar al aquí sostenido, se pronunció la Sala II en la causa “EDESAL S.A.”, en sentencia del 8/11/2022 que confirmó la sentencia de la Sala D de este Tribunal dictada en fecha 13/2/2019, que, a su vez, había revocado el ajuste fiscal. Cabe mencionar que dicha sentencia de Cámara se encuentra firme, toda vez que el 22/12/2022 la Sala interviniente rechazó el recurso extraordinario interpuesto por el fisco nacional y, posteriormente, el 20/2/2025, la Corte rechazó el recurso de queja, con fundamento en el art. 280 del CPCCN.

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

Revocar la resolución apelada con costas.

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

Digitally signed by Viviana Marmillon
Date: 2026.09.09 17:08:49 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Claudio Esteban Luis
Date: 2026.09.10 14:26:56 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Daniel Alejandro Martín
Date: 2026.09.11 09:48:36 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Daniel Alejandro Martín
Vocal Subrogante
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.11 09:49:38 -03:00