Expte. N° 25188/2023
"EMPRESA DISTRIBUIDORA LA PLATA SA -EDELAP SA (TF 48748 -I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, junio de 2025.

VISTO Y CONSIDERANDO:

Los Sres. Jueces de Cámara, Dres. Guillermo F. Treacy y Pablo Gallegos Fedriani dijeron:

I.- Que a fojas 136/140 de las actuaciones en soporte papel (a las que se aludirá en lo sucesivo) el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) revocó la Resolución DV RRMR N° 6/2018 de fecha 23/01/2018, mediante la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva determinó el resultado negativo del impuesto a las ganancias correspondientes al período fiscal 2014 de la Empresa Distribuidora La Plata S.A. (EDELAP SA) por la suma de $80.173.125,16 -pesos ochenta millones ciento setenta y tres mil ciento veinticinco con dieciséis centavos- al haber detectado, a su juicio, una improcedente deducción en el impuesto a las ganancias relativa a multas que le fueron aplicadas con base en lo establecido en el contrato de concesión.

Para así decidir, el Tribunal luego de referirse a la naturaleza jurídica de las sanciones que se pueden aplicar en el marco del servicio público de distribución de energía eléctrica, expresó que -a su entender- la deducción que pretendió efectuar la parte actora, esto es, considerar montos destinados a clientes por daños en electrodomésticos, responde a sanciones de naturaleza civil y no penal; sin perjuicio del *nomen iuris* utilizado en el contrato de concesión o en las normas dictadas por el Organismo de Control de la Energía Eléctrica (OCEBA). En tal sentido, concluyó que no resulta aplicable su anterior criterio sentado en el precedente "Loma Negra CIASA s/ Apelación" del 29/12/2021.

Acto seguido, el TFN rememoró lo dispuesto por el artículo 17 y por el artículo 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado por el Decreto N° 649/97) para concluir que sólo los gastos vinculados a la actividad y con la finalidad de obtener ganancia, o de mantener o conservar su fuente generadora, resultan deducibles. De este modo, al analizar la vinculación, la finalidad y la pertinencia de las

erogaciones, determinó que -en el caso- las sanciones son deducibles e hizo lugar al recurso interpuesto por la parte actora dejando sin efecto el acto determinativo.

II.- Que contra tal pronunciamiento la parte demandada, a fojas 153, interpuso recurso de apelación -en los términos del artículo 86, inciso b) de la Ley N° 11.683- alegando que lo decidido le causa un gravamen irreparable. Tal recurso fue fundado a fojas 154/167 y replicado por su contraria a fojas 178/189.

En tal contexto, la recurrente expresó que lo decidido por el TFN resulta arbitrario en cuanto al modo en que interpretó el derecho federal involucrado. Así, expresó que en el caso no se encuentra controvertido ni el monto ni el concepto que impugnó el Fisco a través de su determinación, sino que la cuestión quedó ceñida a la interpretación del derecho aplicable, de los contratos de concesión del servicio público de electricidad y de los principios generales del derecho. En otros términos, el organismo fiscal señaló que el *a quo* realizó una incorrecta subsunción de los hechos no controvertidos en el plexo normativo, brindando para ello fundamentos aparentes y afectando los derechos de propiedad y los principios de razonabilidad e igualdad.

En este marco, la apelante subrayó que la cuestión debatida se traduce en el alcance que se le otorgó al concepto “gasto necesario” para obtener, mantener y conservar la renta gravada respecto de las multas impuestas por OCEBA. En tal sentido, recordó lo sentado por los artículos 17, 18 y 88 -inciso j)- de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado por el Decreto N° 649/97) y por el artículo 145 de su decreto reglamentario (Decreto N° 1344/98). Luego, adujo que la sanción aplicada a la distribuidora de electricidad no era deducible por cuanto su pago no resultaba indispensable para la obtención de la renta gravada. Indicó que, si bien resulta obligatorio abonar las sanciones para que no caduque el contrato, no es obligatorio abonarlas para cumplir con la actividad lícita pactada, es decir, no son inherentes al giro del negocio.

Además, señaló que las sanciones aplicadas a EDELAP SA no son de naturaleza civil, pues se encuentran dentro del marco del derecho público administrativo y del poder de policía sancionador del Estado. Agregó que, en virtud del origen que poseen las sanciones impuestas (incumplimiento del marco legal energético, del contrato, del subanexo respectivo y de las resoluciones pertinentes), mal puede considerar a ellas como vinculadas con la fuente generadora para ser calificadas como deducibles.

En igual importancia, la recurrente expresó que sostener la deducibilidad de los conceptos debatidos implicaría la neutralización de la sanción que le fuera impuesta a EDELAP SA.

Por tales motivos, solicitó que se revocara lo decidido por el TFN con imposición de costas a su contraria.

III.- Que, como punto de partida, corresponde recordar que esta Cámara ha destacado el carácter limitado del recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley Nº 11.683; de modo tal que cabe -en principio- estar a las conclusiones del TFN sobre los hechos probados (cfr. Sala I del fuero, *in re* “Merlino Automotores S.A.”, sentencia del 12/03/2009; Sala II, *in re* “Frigorífico Marejada S.A.”, del 29/12/2009; Sala IV, *in re* “Agropecuaria Laishi S.A.” del 15/04/2010; esta Sala, in re “Agro Beef S.R.L (TF 31471-I) c/ DGI”, del 6/3/2014). Tal principio, sin embargo, puede ceder no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de aquéllos (cfr. esta Sala, in re “Agro Beef S.R.L”, cit.).

En otras palabras, la ponderación de los aspectos de hecho es atribución del TFN y resulta en principio irrevisable en esta instancia (cfr. doctr. de Fallos 300:985); y, de este modo, el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (esta Sala, in re “Amadeo Camogli y Ciminari SC”, del 01/11/2007, entre otros).

Por consiguiente, no mediando en el caso solicitud de inconstitucionalidad del artículo 86 inciso b) de la Ley Nº 11.683, los postulados normativos descriptos deben ser directamente atendidos por el juzgador, salvo que exista −como se indicó− arbitrariedad o irrazonabilidad en la apreciación de los hechos y de las pruebas rendidas en la causa (cfr. esta Sala, *in re* “CARGILL SAC E I c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo”, sentencia del 20/04/2021).

IV.- Que, sentado lo anterior, este Tribunal advierte que, de acuerdo con la exposición de agravios de la recurrente, la cuestión a resolver radica en determinar si la conclusión a la que arribó el TFN para revocar la Resolución DV RRMR N° 6/2018 de fecha 23/01/2018, en tanto establece que las sanciones que se le impusieron a EDELAP SA

por daños en artefactos de sus clientes y otras multas resultan deducibles en el impuesto a las ganancias, es ajustada a derecho.

Para ello, resulta importante rememorar ciertos antecedentes al hecho que desencadenaron en la actual situación en debate. De este modo, conforme las constancias administrativas de las causas (adjuntas a la presente bajo el número de administrativo 48478-I), se advierte que:

(i). Con fecha 10/10/2017, la Administración Fiscal le confirió vista a EDELAP SA, en el marco de lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley N° 11.683, a efectos de que formulara su descargo y -de corresponder- ofreciera prueba ante las observaciones detectadas y los ajustes practicados sobre la declaración jurada del impuesto a las ganancias del periodo 2014. Estos tuvieron su origen en la fiscalización iniciada con fecha 03/06/2016 bajo la orden de intervención N° 1476785, a través de la cual se evaluó la percepción de subsidios y su tratamiento impositivo y la deducibilidad de ciertas multas.

(ii). Con fecha 15/12/2017, y luego de la concesión de una prórroga a través de la Resolución DV RRMR N° 21/2017, EDELAP SA contestó la vista conferida ofreciendo la prueba que entendió pertinente.

(iii). Con fecha 23/01/2018, y luego de sustanciarse el proceso reseñado, la Administración Fiscal dictó la DV RRMR N° 6/2018 mediante la cual -y en lo que aquí importa- determinó de oficio en el impuesto a las ganancias el resultado impositivo negativo del período fiscal 2014 a EDELAP SA por la suma de $80.173.125,16 -pesos ochenta millones ciento setenta y tres mil ciento veinticinco con dieciséis centavos-. Ello, al considerar que la citada empresa había deducido conceptos que no responden a un gasto necesario para obtener, mantener y conservar la fuente de ingresos pues -a su juicio- la erogación no se originó en la propia actividad empresarial generadora de rentas, sino más bien en la comisión de una infracción.

V.- Que, de acuerdo al marco temporal en el que sucedieron los hechos, la normativa relativa a la deducción de gastos en el impuesto a las ganancias se encontraba principalmente receptada en los artículos 17, 80 y siguientes de la Ley de Impuesto a las Ganancias (Ley N° 20.628 y mods. -T.O. por el Decreto N° 649/97).

En efecto, el artículo 17 establecía que se debía restar de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, para mantener y conservar la fuente de ingresos, de acuerdo con lo dispuesto por la misma ley. De manera similar, el artículo 80 precisaba

que los gastos deducibles eran aquellos efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias sujetas a gravamen, según las disposiciones de la ley. Por su parte, los artículos 81 y 82 detallaban los tipos de gastos deducibles de manera general y especial, respectivamente, con ciertas limitaciones establecidas. Además, los artículos 85, 86 y 87 especificaban las deducciones especiales admitidas para cada una de las categorías de ganancias, mientras que el artículo 88 detallaba los gastos cuya deducción no estaba permitida, independientemente de la categoría a la que pertenecieran.

Tales preceptos se encuentran contenidos en el actual ordenado de la Ley de Impuesto a las Ganancias (T.O. por el Decreto 824/2019). De ellos se desprende que la deducción de gastos generales es procedente cuando estos han sido realizados con el fin de mantener y conservar la fuente de ingresos, o para obtener, mantener y conservar las ganancias sujetas a gravamen, siempre y cuando no estén contemplados -de modo expreso- como no admitidos. De tal manera, es correcto afirmar que la deducibilidad de una erogación se vincula con el propósito de mantener la fuente de ingresos.

V.1.- A lo anterior se lo conoce como “gasto necesario” cuyo alcance o significado debe conectarse con la utilidad real o potencial para obtener la renta gravada y no con la imprescindibilidad de su realización, ni con su obligatoriedad; pues la deducibilidad no debe relacionarse con la libertad del contribuyente para realizar la erogación, sino por su relación con el propósito que se persigue (cfr. Fernández, Luis Omar; *Imposición a la renta, personal y societaria*; Buenos Aires: La Ley; 2002, pág. 189).

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en su decisión sobre la causa P.868.XLVIII, "Pan American Energy LLC Sucursal Argentina (TF 28823-I) c/ DGI" (sentencia del 26/08/14), afirmó que un gasto puede considerarse relacionado con la actividad comercial de la empresa siempre que contribuya a mejorar su eficiencia en la consecución de su objeto social (según lo establecido en el artículo 87, inciso a, de la Ley de Impuesto a las Ganancias).

VI.- Que en este contexto, y a fin de encontrar adecuada solución a la cuestión traída a conocimiento de esta Sala, la deducibilidad -o no- de las sanciones aquí discutidas habrá de determinarse a las luz de los preceptos que determinaban los artículos 17 y 80 de la Ley de Impuesto a la Ganancias -entonces vigentes-, destacando que tales

sanciones no se encontraban como especialmente admitidas en la enumeración de los artículos 81, 82 y 87 ni específicamente prohibidas por lo dispuesto en el artículo 88 del mismo ordenamiento.

A resultas de lo anterior, se evaluarán las erogaciones efectuadas a causa de las mentadas multas aplicadas, teniendo especialmente en cuenta su relación con la actividad propia de la concesionaria y la finalidad económica de estas, de conformidad con lo sentado por el Máximo Tribunal en su precedente de Fallos 304:661 (considerando 7°, último párrafo). Así pues, debe considerarse si el gasto guarda vinculación con la fuente generadora de la renta y si tiene como propósito su obtención, o el mantenimiento o conservación de su fuente; para -de ese modo- calificarlo o no como gasto necesario.

VI.1.- En este entendimiento, importa destacar que el Contrato de Concesión Provincial y sus Subanexos –en especial el Subanexo 4, “Normas de calidad el servicio público y sanciones”– (v. fs. 700/822 de la actuaciones administrativas), establecen, entre otras cuestiones, que la concesionaria (en este caso, EDELAP SA) será responsable, ante el incumplimiento de las normas establecidas para la prestación del servicio de distribución de electricidad, de sanciones basadas en el perjuicio económico que le ocasione al prestatario por recibir un servicio en condiciones no satisfactorias. El monto de la sanción será reintegrado o abonado por el concesionario a los clientes afectados por el mal servicio. El criterio para la determinación de esta será en base al perjuicio que ocasiona al cliente el apartamiento de la calidad del servicio convenido, y al precio promedio de venta de la energía al cliente. El pago de la penalidad no relevará al concesionario de eventuales reclamos por daños y perjuicios.

Por lo tanto, es posible concluir sin mayor hesitación que las sanciones analizadas (identificadas como “cargos directos de resultados”) surgen frente al incumplimiento de las disposiciones contractuales y normas específicas que hacen la prestación del servicio de distribución de electricidad. Por lo tanto, las multas aplicadas se originan de una prestación irregular del servicio acordado, que no responden a una actividad normal o habitual de la concesionaria, sino que se trata de gastos contingentes, derivados de faltas en la prestación del servicio a su cargo. Tales gastos provienen de sanciones por conductas sólo imputables a la concesionaria por el deficiente cumplimiento de sus obligaciones contractuales. Por consiguiente, mal puede calificarse al gasto cuya deducción se persigue como necesario en el contexto de la actividad de la actividad generadora de rentas o, en otros términos, inherente al giro del negocio.

En otras palabras, contrariamente a lo resuelto por el Tribunal Fiscal, no se aprecia en el caso la relación de causalidad entre los gastos de la actora -vinculados al pago de multas por infracciones en la prestación del servicio de distribución de electricidad- con la obtención y/o mantenimiento de una ganancia gravada o alguna otra finalidad económica en beneficio de la accionante que permita respaldar su pretensión (arg. Sala IV in re Expte. N° 49121/2018 "Banco de Valores SA c/ EN-AFIP s/ Dirección General Impositiva", del 13/07/2023).

Por ello, corresponde hacer lugar al agravio de la demandada y revocar la resolución apelada.

VI.2.- Por lo demás, cabe señalar que si bien EDELAP SA expresó, en reiteradas oportunidades, que debió efectuar el pago de las sanciones impuestas obligatoriamente ya que, de lo contrario, podría operar la caducidad del contrato de concesión, lo cierto es que dicha apreciación resulta hipotética y conjetural, por lo que debe ser desestimada.

VI.3.- Finalmente, resta indicar que, si bien el Fisco no puede censurar la calificación de los gastos, sustituyendo la decisión empresaria y sus motivaciones por un criterio administrativo de conveniencia y oportunidad, lo cierto es que sí está facultado para controlar los gastos por su función productiva, y de ese modo, aceptar o no su existencia y su magnitud en relación con la ganancia bruta (cfr. Jarach, Dino; *Impuesto a las ganancias;* Buenos Aires: Editorial Cangallo; 1980; pág. 73).

En tales condiciones, toda vez que no es posible emparentar las erogaciones analizadas con un criterio de pertinencia que permita calificarlo como gastos necesarios del giro comercial, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional, revocar la resolución de grado y confirmar la Resolución DV RRMR N° 6/2018 de fecha 23/01/2018. Las costas de ambas instancias se imponen a la actora vencida (cfr. art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

VII.- Que por todo lo expuesto, corresponde: **1)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la demandada, revocar la resolución de grado y confirmar la Resolución DV RRMR N° 6/2018 de fecha 23/01/2018; **2)** Imponer las costas de esta instancia a la actora vencida (cfr. art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

ASÍ VOTAMOS.

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge F. Alemany adhiere en lo sustancial.

En virtud de lo expuesto el Tribunal **RESUELVE**: **1)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la demandada, revocar la resolución de grado y confirmar la Resolución DV RRMR N° 6/2018 de fecha 23/01/2018; **2)** Imponer las costas de esta instancia a la actora vencida (cfr. art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Guillermo F. TREACY **Jorge Federico ALEMANY**

Pablo GALLEGOS FEDRIANI

Fecha de firma: 01/07/2025
Alta en sistema: 02/07/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#37890633#461892668#20250630092544363