



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-131619654- -APN-SGAI#TFN; GENNEIA VIENTOS DEL SUR S.A.

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. N° EX-2025-131619654- -APN-SGAI#TFN caratulado “GENNEIA VIENTOS DEL SUR S.A. s/recurso de apelación”;

Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante RE-2025-131615498-APN-SGAI#TFN la recurrente apela la RESOL-2025-102-E-ARCA-DVRRNO#SDGOPIM, de fecha 05/11/2025, dictada por el Jefe División y Recursos Dirección Regional Norte, a través de la cual se determinó de oficio, con carácter parcial, el Impuesto a las Ganancias, períodos fiscales 2021 y 2022.

Por un lado, respecto del período 2021 se reduce el quebranto computado por la parte actora y, por otro, se establece la obligación de pagar por el período 2022 la suma de pesos cuarenta y cinco millones ciento cincuenta y seis mil ochocientos ochenta y siete con ochenta y nueve (\$45.156.887,89) con más la suma de pesos ochenta y siete millones doscientos veintitrés mil quinientos treinta y nueve con cuarenta y dos (\$87.223.539,42) en concepto de intereses resarcitorios y aplica una multa graduada en el 100% del impuesto supuestamente omitido en el período fiscal 2022 en los términos del art. 45 de la Ley 11.683.

Señala que ARCA decidió impugnar las actualizaciones practicadas sobre las amortizaciones de los bienes de uso (rodados) adquiridos con anterioridad a ejercicios iniciados al 01/01/2018 y por el parque eólico, obra en curso 2017, así como las pérdidas extraordinarias computadas por la responsable en sus declaraciones juradas en concepto de actualización de los quebrantos provenientes de ejercicios anteriores, expuestos dentro del rubro “Ajustes Rtdo. Impositivo de F.A. que disminuyen la Utilidad o Aumentan la Pérdida”, bajo el ítem “Pérdidas Extraordinarias”.

Respecto a la actualización de quebrantos provenientes de ejercicios anteriores, se agravia que la ARCA pretenda fundar el acto en que no tiene facultades para tratar cuestionamientos constitucionales, cuando en realidad su defensa radica en una interpretación razonable y armónica de las normas en juego.

En efecto, explica que su postura se apoya en las disposiciones del artículo 25 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Detalla que la Ley 27.430 sustituyó íntegramente el entonces artículo 19 de la LIG referido a quebrantos, modificando incluso el índice de ajuste aplicable. Tanto esa ley como la Ley 27.468 introdujeron reformas vinculadas al ajuste por inflación, razón por la cual es evidente que el referido a los quebrantos es un ajuste por inflación específico y autónomo, que posee características y requisitos distintos a los previstos en los artículos 93 y en el Título VI de la LIG.

En otras palabras, a su entender el método de cálculo no depende de la actualización de las tablas de ARCA, ya que cuenta con un método de actualización específico (IPIM).

A todo evento, señala que la única remisión al régimen del artículo 93 de la LIG (en su momento, artículo 89) estaba prevista en el artículo 32 del Decreto N° 1344/1998 (reglamentario de la LIG), que fue derogado por el Decreto N° 1170/2018, y por lo tanto ya no era de aplicación en los períodos bajo análisis.

En definitiva, la posibilidad de actualizar por inflación los quebrantos impositivos mediante el índice IPIM surge del artículo 25 de la LIG, y no se encuentra afectada por lo establecido en el artículo 93 de la LIG.

Expresa que la Ley 27.430 modificó el artículo 25 de la LIG pero también el artículo 93 de la LIG, cuyo primer párrafo remite al artículo 39 de la Ley 24.073, teniendo en cuenta que ambas normas entraron en vigencia en la misma fecha y tienen la misma jerarquía normativa deben conciliarse todos los artículos y párrafos de manera tal que todos existan por una razón. Sostiene que dado que las normas en aparente conflicto fueron incorporadas por la Ley 27.430, concluye que cada una de ellas rige para situaciones diferentes. Lo contrario equivaldría a sostener el sin sentido que el legislador, mediante la Ley 27.430, incorporó la actualización de los quebrantos del artículo 25 para simultáneamente eliminarla con las modificaciones al artículo 93.

Además corresponde la aplicación de la regla que las normas especiales prevalecen sobre las generales. En este sentido, el artículo 25 establece una norma específica para el ajuste de los quebrantos, mientras que el artículo 93 es una norma general que se refiere a los conceptos ajustados por inflación en la LIG que no tienen un tratamiento específico diferenciado y que específicamente remiten al mismo.

El artículo 25 es una norma especial relativa al cómputo y deducción de las pérdidas fiscales acumuladas, que incluye términos, límites a la deducción (según sean quebrantos generales o especiales) y también su indexación, incluido un índice específico. Por otra parte, está claro que el artículo 93 es una norma general, como se desprende de su redacción, que se refiere a *“las actualizaciones previstas en esta ley”*.

Por otro lado, destaca que la voluntad del Congreso Nacional en cuanto a admitir la actualización de los quebrantos surge clara de los antecedentes de la Ley 27.430 de “Reforma Tributaria”.

En efecto, del debate parlamentario y de los propios cambios introducidos por la citada ley puede concluirse que su objeto fue “sincerar” los métodos de determinación de la ganancia sujeta a impuesto teniendo en cuenta la dinámica inflacionaria recurrente del país. Por lo tanto, no es lógico concluir que el legislador pretendió incorporar la modificación del artículo 25 para que la misma no tenga efecto.

Tampoco fue la postura del Poder Ejecutivo Nacional, que adaptó la reglamentación de la LIG para adecuarla a dichas modificaciones (por ejemplo, eliminando, mediante el Decreto PEN N° 1170/2018, las partes pertinentes del artículo 32 del Decreto Reglamentario de la LIG vigente en aquel entonces).

Esto ha sido confirmado también por la interpretación auténtica de la ley que el propio legislador ha efectuado a

través del artículo 183 de la Ley N° 27.742 que demuestra de manera clara cuál es la postura del poder legislativo en relación a la prerrogativa de actualizar quebrantos. Ello dado que el artículo 183, segundo párrafo, inciso c) de la Ley de Bases y Puntos de Partida para la Libertad de los Argentinos N° 27.742 dispone lo siguiente en relación a los beneficios por adherir al Régimen de Incentivos para Grandes Inversiones: “(...) *Los quebrantos, al igual que el régimen general que les resulta aplicable, se actualizarán por la variación del Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM), publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos, organismo desconcentrado actuante en el ámbito del Ministerio de Economía, operada entre el mes de cierre del ejercicio fiscal en que se originaron y el mes de cierre del ejercicio fiscal que se liquida. A estos efectos, se aclara que no resultará de aplicación el artículo 93 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (...)*”. Esta norma es aclaratoria al decir “*al igual que el régimen general que les resulta aplicable*”, y al dejar expresamente mencionado su carácter “aclaratorio”.

Asimismo, el inciso d) del citado artículo 183 de la Ley N° 27.742 expresamente establece: “...d) *Las actualizaciones previstas en la Ley de Impuesto a las Ganancias se practicarán sobre la base de las variaciones porcentuales del Índice de Precios al Consumidor nivel general (IPC) que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos, organismo desconcentrado actuante en el ámbito del Ministerio de Economía, conforme las tablas que a esos fines elabore la Administración Federal de Ingresos Públicos, no resultando de aplicación el artículo 93 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.*” Este inciso d) ratifica el carácter aclaratorio del inciso c) indicado anteriormente, puesto que de lo contrario, no hubiera sido necesario hacer una referencia expresa a la no aplicación del artículo 93 de la LIG a efectos de la actualización de los quebrantos, atento que ello hubiera derivado de la aplicación del inciso d). Por lo tanto, el artículo 183 de la Ley N° 27.742, constituye una verdadera interpretación auténtica de la LIG por parte del legislador que admite que los quebrantos impositivos se pueden actualizar por el IPIM conforme establece el artículo 25 de la LIG, y ello no está restringido por el artículo 93 de la LIG.

En el contexto de todo lo expuesto, es evidente que a partir de la vigencia de la Ley 27.430 y el Decreto N°1170/2018 (27/12/2018) los quebrantos son actualizables de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 de la LIG y no están limitados por el primer párrafo del artículo 93 de la LIG, ya que en estos casos, la actualización de los quebrantos es automática y no remite a la tabla que elabore la ARCA a la cual hace referencia el artículo 39 de la Ley 24.073.

En conclusión, entiende que en virtud de las disposiciones de la Ley 27.430, los quebrantos acumulados que puedan ser computados en ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1/01/2018 pueden ser actualizados, hasta el momento de su efectivo cómputo, ya que de esa forma, estarían “surtiendo efecto” las modificaciones introducidas por la Ley 27.430. Lo anterior es sin perjuicio del año de origen de los quebrantos –es decir, sin importar si se originaron en períodos anteriores o posteriores a la entrada en vigencia de la Ley 27.430– siempre que sean computados en ejercicios iniciados a partir de 1/01/2018. Por lo tanto, debe contemplarse el índice de inflación aplicable desde el cierre del ejercicio de origen hasta el cierre del ejercicio en que se computan.

A todo evento, y respecto del quebranto originado en el período fiscal 2016 (el cual sería actualizable a partir del 1° de enero de 2017), que si se interpretara que la actualización que admite la Ley 27.430 es procedente a partir del 1° de enero de 2018, en ese caso, deja planteada la inconstitucionalidad del artículo 32 del Decreto Reglamentario de la LIG en tanto efectuaba una remisión a tablas de actualización que no surgía del anterior artículo 19 de la LIG, el cual preveía en forma autónoma la actualización de los quebrantos al igual que lo hace el artículo 25 de la LIG en su redacción vigente.

Destaca que no debe perderse de vista que la LIG contiene varias disposiciones que prevén actualizaciones por inflación que no se encuentran restringidas por el artículo 93. Mientras que la ARCA no cuestiona la procedencia

de la actualización en esos casos, no se advierte motivo por el cual hace una distinción para el supuesto de la actualización de los quebrantos prevista en el artículo 25 de la LIG.

Reseña sendas normas de la LIG, y expresa que siempre que la norma pretendió remitir al artículo 93 de la LIG en lo referido a las actualizaciones por inflación, lo hizo de manera expresa. En los restantes casos, la norma directamente estableció expresamente el índice de actualización aplicable (sea para el caso de quebrantos, ganancias no imponibles y cargas de familia, escala del impuesto para sujetos empresa, deducciones por seguros y planes de retiro privados, deducciones de la tercera categoría, escala del impuesto para personas humanas y sucesiones indivisas, ajuste por inflación integral, etc).

De lo anterior surge claro que el artículo 25 y el artículo 93 tienen distinto alcance, es decir, rigen supuestos diferentes.

Sostiene la inconstitucionalidad del criterio de la ARCA ya que viola el principio de reserva de ley, el principio de capacidad contributiva y el derecho de propiedad. Solicita se revoque la sanción en atención a no verificarse en forma concurrente los elementos objetivo y subjetivo que dan nacimiento a la conducta punible. Advierte entonces que, en el caso en cuestión, el presunto incumplimiento señalado por ese organismo fiscal no configura la conducta punible, puesto que el bien jurídico tutelado por la norma –la Hacienda Pública– no ha sido puesto en peligro.

Asimismo, no habiendo ARCA justificado la verificación del aspecto subjetivo en la supuesta omisión incurrida solicita se revoque la sanción aplicada.

Subsidiariamente, plantea la existencia de error excusable, destaca que la jurisprudencia se ha pronunciado respecto a la aplicación de la figura del error excusable en temas de ajuste por inflación como causal de exclusión de la culpabilidad en casos de ajustes fiscales. Cita jurisprudencia.

Resalta que el Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos es contundente en cuanto a la aplicación de la figura del error excusable. Sin embargo, el Dictamen no explica por qué el error exculpante sólo se materializa respecto de los contribuyentes que adhieren al plan de pagos, y no respecto del resto de los contribuyentes que han actualizado sus quebrantos impositivos amparados en la correcta interpretación de la LIG y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia que prohíbe la confiscatoriedad de los impuestos.

A todo evento, entiende que el error exculpante que la ARCA y la Dirección Nacional de Impuestos señalan en esos antecedentes se verificaría tanto para los contribuyentes que adhieran al plan de pagos, como respecto de aquellos que no lo hagan y defiendan su derecho a computar sus quebrantos impositivos actualizados en resguardo de sus derechos constitucionales y de la correcta interpretación de la LIG.

Hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución, con costas.

II.- Que mediante IF-2026-22331693-APN-DTD_JGM el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. Señala que el Fisco comparte la opinión vertida por la Dirección Nacional de Impuestos, dependiente del Ministerio de Economía, en el Dictamen IF-2024-131304807-APNDNI#MEC del 29/11/2024 habiendo así fundado correctamente la resolución apelada.

Que en dicho lineamiento señala: *“Las actualizaciones previstas en esta ley se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la ley 24.073.”*

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo precedente, las actualizaciones previstas en los artículos 58 a 62, 67, 75,83 y 84, y en los artículos 4 y 5 agregados a continuación del artículo 90, respecto de las adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1º de enero de 2018, se realizarán sobre la base de las variaciones porcentuales del Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM) que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos, conforme las tablas que a esos fines elabore la Administración Federal de Ingresos Públicos.” (cfme. art. 59 de la Ley N° 27.430).

“Esta modificación importó habilitar las actualizaciones previstas en determinados artículos de ese texto legal: los expresamente mencionados en el entonces artículo 89 (actual 93) de dicho texto, con la condición de que se trataban de adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se iniciaron a partir del 1º de enero de 2018”.

“Luego, mediante el artículo 1 de la Ley N 27.468 (B.O. 4/12/2018) se vino a reemplazar, tanto en el entonces segundo párrafo del artículo 89 como en el Título VI -donde se contempla el ajuste por inflación impositivo integral-, las expresiones 'índice de precios internos al por mayor (IPIM)' e 'índice de precios al por mayor, nivel general, según corresponda, por "índice de precios al consumidor nivel general (IPC)".

“Con posterioridad, el ya citado artículo 89 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, producto del ordenamiento dispuesto por el Decreto N° 824/2019 (B.O. 6/12/2019) y sus modificaciones, se reubicó como artículo 93, encontrándose en vigor con la siguiente redacción: “ARTÍCULO 93.- Las actualizaciones previstas en esta ley se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la Ley N° 24.073.”

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo precedente, las actualizaciones previstas en los artículos 62 a 66, 71, 78, 87 y 88, y en los artículos 95 y 99, respecto de las adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1º de enero de 2018, se realizarán sobre la base de las variaciones porcentuales del índice de precios al consumidor nivel general (IPC) que suministre el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS, conforme las tablas que a esos fines elabore la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS”.

“Por otra parte, cabe traer a colación que la actualización de los quebrantos impositivos se encuentra normada en el artículo 25 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 2019, cuyo undécimo párrafo prevé que: "Los quebrantos se actualizarán teniendo en cuenta la variación del Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM), publicado por el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS... operada entre el mes de cierre del ejercicio fiscal en que se originaron y el mes de cierre del ejercicio fiscal que se liquida".

“En el contexto normativo expuesto, a criterio de esta dependencia, si bien el undécimo párrafo del artículo 25 de la ley del tributo se encuentra plenamente vigente, el coeficiente de actualización que debe considerarse es 1 (uno), toda vez que, como se ha señalado, el artículo 93 de la ley del impuesto, salvo para las excepciones expresamente mencionadas en su segundo párrafo -entre las que no se encuentran los quebrantos-, en su primer párrafo dispone que debe estarse a lo previsto en el artículo 39 de la Ley N 24.073 (B.O. 13/4/1992)”.

“En ese sentido, dicho artículo 39 prevé que 'A los fines de las actualizaciones previstas en la Ley de Procedimiento Tributario 11.683, t.o. en 1978 y sus modificaciones, y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la Ley 23.928, las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva para ser aplicadas a partir del 1º de abril de 1992, deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive”.

“Haciendo historia, en la ley de impuesto a las ganancias, la aplicación de la norma transcripta supra fue expresamente incluida en el entonces artículo 89 (previo a la reforma que le introdujera el artículo 59 de la citada Ley N° 27.430), cuyo texto disponía que: 'Las actualizaciones previstas en la presente ley se efectuarán sobre la base de las variaciones del índice de precios al por mayor, nivel general, que suministre el Instituto de Estadística y Censos. La tabla respectiva que deberá ser elaborada mensualmente por la Administración Federal de Ingresos Públicos (...). A lo fines de la aplicación de las actualizaciones a las que se refiere este artículo, las mismas deberán practicarse conforme lo previsto en el artículo 39 de la Ley N 24.073'".

“La disposición que se transcribió en último término en el párrafo anterior, con el dictado de la Ley N 27.430 se reubica como primer párrafo del entonces artículo 89, manteniéndose en vigor como primer párrafo del artículo 93 de la norma legal que rige a la gabela.”

“Por lo tanto, a criterio de esta Dirección Nacional, sólo podría resultar procedente la actualización de los quebrantos impositivos en los términos del procedimiento que, a esos efectos, dispone la ley del impuesto, si el legislador, de manera expresa, hubiera contemplado la inclusión del entonces artículo 19 (actual 25), como excepción a lo previsto en el entonces primer párrafo del artículo 9 (actual 93). En idéntico sentido se ha expresado el organismo recaudador en el Espacio de Diálogo con las Cámaras Empresariales (Acta N 21 del 5 de marzo de 2020), en su pregunta N 6, cuya respuesta alude al ID 247533174, publicada en su sitio web. “Por lo tanto, y conforme la normativa vigente en la ley de impuesto a las ganancias, cabe concluir que no resulta de aplicación, a los quebrantos, excepción alguna a lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 93 de la ley; es decir, y salvo que medie reforma que así lo autorice, es la propia norma la que no autoriza la posibilidad de actualizarlos bajo otro índice que no sea 1 (uno)”.

Señala que fue clara la opinión de la Dirección Nacional de Impuestos, máximo órgano asesor dependiente del Ministerio de Economía de la Nación, siendo coincidente con la respuesta brindada por el Organismo con anterioridad.

La aludida respuesta del Organismo recaudador identificada como ID 24753174 frente a la consulta: “*Actualización de quebrantos. Se solicita se aclare si los quebrantos acumulados no prescriptos, cualquiera fuera su año de generación, se deben actualizar conforme al IPC o solo los generados a partir del 1/1/2018*” fue la siguiente: “*Los quebrantos no son susceptibles de actualización. Los únicos costos actualizables son los previstos en el segundo párrafo del artículo 93 y los correspondientes a bienes revaluados. Respecto de los quebrantos y del resto de los bienes resulta aplicable el primer párrafo del artículo 93, por lo que la actualización es igual a 1*”.

En dicho orden, ante las interpretaciones particulares que hizo la actora, se ha dejado claro en la resolución apelada que resulta evidente la disconformidad hacia la norma legal que manifiesta la responsable.

En cuanto a sus dichos relativos a que en la resolución se señaló que el Organismo no tiene facultades para analizar la constitucionalidad de las leyes, siendo un órgano de política tributaria, precisa que de una lectura prolija de la resolución puesta en crisis surge, claramente, que fue traído a colación de la explicación de la idoneidad de la Dirección Nacional de Impuestos para asesorar al Poder Ejecutivo Nacional, siendo ese Organismo parte de su órbita.

Conforme todo lo expuesto, solicita la confirmación de la determinación de oficio, en todos sus términos, con costas. Asimismo, solicita también la confirmación de los intereses resarcitorios reclamados en el acto atacado.

En cuanto a la multa aplicada, señala que la omisión imputada a la recurrente no sólo se encuentra jurídicamente

tipificada en la norma, sino que ha provocado un claro perjuicio al Estado al privarlo de los recursos que por ley le corresponde durante los períodos por los que fuera practicado el ajuste, debiéndose además tener en consideración que tal omisión fue detectada a raíz de una inspección.

Expresa que en el presente caso ha quedado acreditada la configuración del elemento objetivo del ilícito que nos ocupa, toda vez que la omisión derivada de la inexactitud de la declaración jurada presentada originalmente se consuma al presentarse la misma. No ha cumplido con la presentación genuina de las declaraciones juradas del impuesto de marras, por lo que ha dejado de ingresar el impuesto en su justa medida.

En cuanto al elemento subjetivo que se le atribuye en autos, señala que la recurrente debió tener representación de la transgresión en que incurrió y sus efectos, siendo su comportamiento una consecuencia no advertida que pudo normalmente ser prevista de no haber mediado negligencia o falta de cuidado en el cumplimiento de sus obligaciones lo que tipifica a la infracción como culposa, ya que una conducta ajustada a derecho debió rodearse de un acomodamiento a las normas tributarias y a las de derecho común vinculadas.

Respecto al planteo de “Error excusable”, entiende que no se ha verificado ya que no se observan presentes en el particular los supuestos previstos por la norma.

Se opone a la prueba ofrecida, introduce la cuestión federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que no habiendo las partes ofrecido medios probatorios se hace saber a las mismas que la causa se encuentra concluida para definitiva y que se resolverá con las constancias de autos. Inmediatamente por PV-2026-30361913-APN-VOCV#TFN se elevan los autos a la Sala B, y pasan para dictar sentencia.

IV.- Que reseñadas las posturas de las partes, cabe dejar sentado que en los términos en que ha sido planteada la defensa de la parte actora, la presente causa se reduce a dilucidar la interpretación de las normas en crisis.

Cabe dejar sentado que la resolución determinativa apelada impugna las actualizaciones practicadas por la rubrada en el ejercicio fiscal 2021 sobre las amortizaciones de los bienes de uso (rodados) adquiridos en el transcurso de ejercicios anteriores al iniciado el 01/01/2018 y del parque eólico, y las pérdidas extraordinarias en concepto de actualización de los quebrantos provenientes de ejercicios anteriores.

Ahora bien, en cuanto a la procedencia o no de la actualización de quebrantos se plantea un conflicto en la interpretación de ciertos artículos de la ley de impuesto a las ganancias por lo que a fin de lograr una mayor claridad expositiva, cabe realizar un análisis de las normas aplicables al caso traído a decisión de este Tribunal.

Toda vez que los períodos involucrados son el 2021 y 2022, a los efectos del análisis de la normativa aplicable al caso de autos, se hará referencia a continuación al texto ordenado por el Decreto N° 824/2019 que aprobó un nuevo texto de la Ley de Ganancias. Las leyes 27.430, 27.468 y 27.541, introdujeron diversas modificaciones en lo que hace al mecanismo denominado “ajuste por inflación” que está expuesto en el Título VI de la ley del Impuesto a las Ganancias, estableciéndose el procedimiento aplicable, los valores y conceptos a computar, y los responsables que deben practicar el ajuste. Asimismo, se efectuaron modificaciones en los índices de actualización que se encuentran dispersos por la norma y su procedencia.

En lo que al ajuste por inflación se refiere, el artículo 105 del mencionado texto ordenado establece que “...los sujetos a que se refieren los incisos a) a e) del artículo 53, a los fines de determinar la ganancia neta imponible, deberán deducir o incorporar al resultado impositivo del ejercicio que se liquida, el ajuste por inflación que se

obtenga por la aplicación de las normas de los artículos siguientes”.

Por su parte, el artículo 106 establece el procedimiento a seguir a los efectos de practicar el ajuste por inflación al que se refiere el artículo anterior, disponiendo en sus dos últimos párrafos lo siguiente: *“El procedimiento dispuesto en el presente artículo resultará aplicable en el ejercicio fiscal en el cual se verifique un porcentaje de variación del índice de precios a que se refiere el segundo párrafo del artículo 93, acumulado en los TREINTA Y SEIS (36) meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al CIEN POR CIENTO (100 %)”.*

“Las disposiciones del párrafo precedente tendrán vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018. Respecto del primer, segundo y tercer ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso que la variación de ese índice, calculada desde el inicio y hasta el cierre de cada uno de esos ejercicios, supere un CINCUENTA Y CINCO POR CIENTO (55 %), un TREINTA POR CIENTO (30 %) y en un QUINCE POR CIENTO (15 %) para el primer, segundo y tercer año de aplicación, respectivamente.”

Por otra el artículo 194 (texto según Ley 27541) establece: *“El ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, a que se refiere el Título VI de esta ley, correspondiente al primer y segundo ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2019, que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos (2) últimos párrafos del artículo 106, deberá imputarse un sexto (1/6) en ese período fiscal y los cinco sextos (5/6) restantes, en partes iguales, en los cinco (5) períodos fiscales inmediatos siguientes.*

Lo indicado en el párrafo anterior no obsta al cómputo de los tercios remanentes correspondientes a períodos anteriores, conforme a lo dispuesto en el artículo 194 de la ley de impuesto a las ganancias, texto según decreto 824 del 5 de diciembre de 2019”.

En lo que hace al régimen general aplicable a los quebrantos que se compensan con las ganancias del ejercicio, el art. 25 se modificó mediante la Ley 27.430 disponiendo *“(…) Los quebrantos se actualizarán teniendo en cuenta la variación del Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM), publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos, operada entre el mes de cierre del ejercicio fiscal en que se originaron y el mes de cierre del ejercicio fiscal que se liquida.”*

Por su parte, la misma Ley 27.430 en su art. 59 sustituye el artículo 89 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, por el nuevo art. 93 que dispone: *“Las actualizaciones previstas en esta ley se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la Ley N° 24.073.*

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo precedente, las actualizaciones previstas en los artículos 62 a 66, 71, 78, 87 y 88, y en los artículos 98 y 99, respecto de las adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018, se realizarán sobre la base de las variaciones porcentuales del índice de precios al consumidor nivel general (IPC) que suministre el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS, conforme las tablas que a esos fines elabore la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS”.

Reseñados los artículos involucrados, corresponde hacer una breve reseña histórica que ayudará a poner claridad sobre el texto legal en crisis.

Que el mecanismo de ajuste por inflación expuesto en el Título VI de la ley del Impuesto a las Ganancias, establecía el procedimiento aplicable, los valores y conceptos a computar, y los responsables que deben practicar el ajuste, entre otras cosas (arts. 94 a 98).

Sin embargo, posteriormente, la ley 24.073 (art. 39, parte pertinente) agregó: *“A los fines de las actualizaciones de valores previstos en la ley 11.683, t.o. en 1978 y sus modificaciones, y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23.928, las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva para ser aplicadas a partir del 1 de abril de 1992 deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive”*. Finalmente, la ley 25.561 modificó el art. 10 de la ley 23.928 manteniendo *“derogadas, con efecto a partir del 1º de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios. Esta derogación se aplicará aun a los efectos de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no pudiendo aplicarse ni esgrimirse ninguna cláusula legal, reglamentaria, contractual o convencional –inclusive convenios colectivos de trabajo- de fecha anterior, como causa de ajuste en las sumas de pesos que corresponda pagar.”*

Ello implicó que durante muchos años de contexto inflacionario se discutiera la validez de dichas normas. En efecto se planteó su inconstitucionalidad ya que no podían mantenerse las disposiciones del art. 39 de la ley 24.073 en el contexto económico generado a partir de enero de 2002, con el abandono de la convertibilidad, habida cuenta de que las causas que originaron su dictado desaparecieron en ese año y, por lo tanto, recobró plena vigencia y operatividad el mecanismo de ajuste por inflación.

Al respecto, debe señalar que la Sala “D” de este Tribunal sostuvo en oportunidad de expedirse en los autos “C.D.R. Comunicaciones”, “Swaco de Argentina S.A.” (ambos de fecha 22/03/2007) y “Arauca Bit A.F.J.P. S.A.” (de fecha 7/10/2010) –criterio compartido por la Sala “B” in re “Cragolino, Raúl José” del 18/04/2008-, que *“la virtual derogación del sistema en forma oblicua o indirecta..., no existe, porque no basta que algunas opiniones doctrinarias... lo sugieran, sino que para que deje de regir, la abrogación debe encontrarse plasmada en norma dispositiva expresa, lo que no ha ocurrido hasta el presente, precisando así el desigual enfoque que la ley otorga a las distintas categorías de contribuyentes. El dictado posterior de otras normas legales que hacen directa referencia al mecanismo, ratifican su permanencia (vrg. Ley 24.587 – B.O. 22/11/95)”*.

“Que no obsta a esas consideraciones que la aplicación del mecanismo corrector en la práctica no logre el efecto que de él se espera. Ello así, porque sin necesidad de modificar un ápice el texto legal, el sistema de actualización y de ajuste de valores ha dejado de hallarse operativo por lo dispuesto en el citado art. 39 de la ley 24.073, pues al fijar como tope las variaciones de índice hasta el mes de marzo de 1992 inclusive, ha tornado inocua su aplicación en cuanto a este aspecto se refiere, situación que subsistirá en tanto dicha norma se encuentre vigente”.

Que, en ese orden, en el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Santiago Dugan Trocello S.R.L.” (Fallos: 328:2567), se expuso: *“Desde esta perspectiva, no cabe sino reafirmar aquí que la prohibición al reajuste de valores así como de cualquier otra forma de repotenciar las deudas, ordenada por los preceptos cuestionados, es un acto reservado al Congreso Nacional por disposiciones constitucionales expresas y claras, pues es quien tiene a su cargo la fijación del valor de la moneda y no cabe pronunciamiento judicial ni decisión de autoridad alguna ni convención de particulares tendientes a su determinación (Fallos: 225:135; 226:261 y sus citas)”*.

Más tarde en el reconocido fallo “Candy S.A.” del 3/7/2009, el Máximo Tribunal convalida la constitucionalidad de dichas normas, reiterándose la doctrina de que *“no es función del Poder Judicial juzgar el mérito de las políticas económicas decididas por otros poderes del Estado, sino ponerles un límite cuando violan la Constitución y, en este caso, el derecho de propiedad”*.

“Los precedentes de esta Corte sostienen que no compete al Poder Judicial pronunciarse sobre la eficacia o ineficacia de las leyes bajo su concepto puramente económico o financiero, apreciando si éstas pueden ser benéficas o perjudiciales para el país (Fallos: 150:89), ya que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301, 314:1293 y, más recientemente, en Fallos: 329:2152)”.

“A partir de lo señalado, puede colegirse, nítidamente, que no es competencia del Poder Judicial considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que necesita el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro (Fallos: 223:233; 318:676), así como tampoco le corresponde examinar si un gravamen ha sido o no aplicado en forma que contradice los “principios de la ciencia económica” (Fallos: 249:99), ya que sólo le incumbe declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional. Conforme con esta regla, el Congreso Nacional tiene la atribución de elegir los objetos impositivos, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen, siempre que, como se señaló, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos 314:1293)”.

En virtud de dichos precedentes, se convalidó la normativa y se admitió su cuestionamiento en el caso en que se demuestre una lesión al derecho a la propiedad y al de igualdad traducido en el principio de capacidad contributiva, en virtud de acreditar que existió confiscatoriedad en el caso particular.

Ahora bien, volviendo a la contienda que se suscita en autos, si bien los precedentes mencionados no analizan en concreto la normativa actual, resultan de suma importancia ya que la discusión se reedita en cuanto a si el límite dispuesto en el artículo 93 -primer párrafo- el que remite al mismo art. 39 de la Ley 24.073, resulta un valladar a la aplicación de la actualización prevista en el art. 25 respecto de los quebrantos.

Es decir vuelven a coexistir, por un lado, una norma que establece un mecanismo de actualización y por otro una norma que lo limita.

En ese sentido, teniendo en cuenta los antecedentes reseñados cabe interpretar que el legislador dispuso expresamente en el segundo párrafo del art. 93 los artículos y, en consecuencia, los conceptos que se excluían del primer párrafo, es decir de la aplicación del tope del primer párrafo y no incluyó expresamente al art. 25 del texto legal, por lo cual estos juzgadores entienden que la actualización de los quebrantos en los términos de la ley no se encuentra operativa por lo dispuesto en el art. 39 de la Ley 24.073 .

Tal como surge del voto del Dr. Rosatti en el caso “CAF 49252/2011/1/RH1 Telefónica de Argentina SA y otro c/ EN – AFIP – DGI s/ Dirección General Impositiva” 25/10/2022 “*Que la Constitución Nacional habilita al Gobierno federal para la emisión de moneda (art. 75, inc. 6º) y fijación del valor de la moneda (art. 75, inc. 11), y para legislar sobre su falsificación (art. 75, inc. 12). Estas cláusulas de habilitación se complementan con otras de prohibición, dirigidas a las provincias, quienes no pueden “acuñar moneda” ni “emitir billetes” -prohibición que no es absoluta, en la medida en que es allanable mediante autorización del Congreso federal-; ni legislar sobre “falsificación de moneda o documentos de Estado” (art. 126).*

Específicamente, la fijación del valor de la moneda prevista en el inc. 11 encuentra relación con el inc. 19, en cuanto encomienda al Congreso “(p)roveer lo conducente al desarrollo humano, al progreso económico con justicia social, a la productividad de la economía nacional, a la generación de empleo, a la formación profesional de los trabajadores, a la defensa del valor de la moneda, a la investigación y al desarrollo científico y tecnológico, su difusión y aprovechamiento”.

Dicha norma, cuyos destinatarios son todos los poderes del Estado federal, provincial y también los particulares, no se limita a defender la autenticidad de la moneda sino que supone que su solvencia intrínseca coadyuvará al crecimiento económico con justicia social y a la productividad de la economía nacional, con generación de empleo. Y aun cuando podría ser reputada como una cláusula programática, como norma vigente hace valer la fuerza del programa que expresa en tanto: i) constituye una regla interpretativa; ii) expresa un mandato para que los poderes públicos la tornen operativa; iii) e impide que se dicte una norma o decisión contraria al programa. De allí se desprende que a la potestad constitucional de fijación del valor de la moneda como expresión de soberanía (art. 75, inc. 6°), le sigue un correlativo deber de igual carácter de promover y defender ese valor (art. 75, inc. 19).

7°) Que en los términos expuestos, resulta claro que la Constitución, en cuanto prohíbe la confiscación y la percepción de tributos sin sustento en la capacidad contributiva, no mira -necesariamente- al medio o instrumento por el cual este tipo de despojos puede producirse (v.gr.: la determinación de la base imponible, la fijación de una alícuota específica, la ausencia de actualización de mecanismos como los quebrantos, cuota anual de amortizaciones de bienes muebles, inmuebles e intangibles, o los costos computables –arts. 19, 58, 59, 60 LIG, 81, inc. f. 83 y 84 de la ley 20.628-), sino el resultado final efectivamente generado. Tal es el método realista que ha seguido esta Corte en el precedente “Candy” (Fallos: 332:1571), al corroborar que la absoluta falta de ponderación de la depreciación monetaria en la determinación del impuesto a las ganancias puede generar alícuotas efectivas confiscatorias y, por ende, tributaciones carentes de sustento”.

Que de acuerdo con lo expuesto y a las reseñas que anteceden, no es función de este Tribunal juzgar el mérito de las políticas económicas, correspondiendo la aplicación al caso particular del primer párrafo del art. 93 de la LIG y en consecuencia del art. 39 de la Ley 24.073.

Ello se ve ratificado -a contrario de lo que interpreta la parte actora- con las disposiciones establecidas en la Ley 27.742 conocida como la “Ley Bases”. Justamente el espíritu de dicha norma es otorgar incentivos diferenciales a quienes adhieran al Régimen de Incentivos para Grandes Inversiones “RIGI” por lo que su artículo 183, segundo párrafo, inciso c) dispone lo siguiente en relación a los beneficios por adherir: “(...) *Los quebrantos, al igual que el régimen general que les resulta aplicable, se actualizarán por la variación del Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM), publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos, organismo desconcentrado actuante en el ámbito del Ministerio de Economía, operada entre el mes de cierre del ejercicio fiscal en que se originaron y el mes de cierre del ejercicio fiscal que se liquida. A estos efectos, se aclara que no resultará de aplicación el artículo 93 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (...)*”. Esto último no hace más que precisar que no resultará de aplicación el art. 93 de la LIG a quienes adhieran al RIGI como beneficio diferencial respecto del resto de los contribuyentes.

Al igual que la Ley 27.802 en su artículo 190 que sustituye el undécimo párrafo del artículo 25 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, por el siguiente: “*Los quebrantos generados en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2025, inclusive, se actualizarán teniendo en cuenta la variación del Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC) que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos, organismo desconcentrado actuante en el ámbito del Ministerio de Economía, operada entre el mes de cierre del ejercicio fiscal en que se originaron y el mes de cierre del ejercicio fiscal que se liquida, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 93 de esta ley*”.

En otras palabras el legislador modifica nuevamente el índice aplicable y aclara que a partir de 1/01/2025 no será aplicable lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 93. Esa precisión del legislador en la nueva norma no hace más que confirmar que hasta entonces consideró que el mismo sí aplicaba.

Por lo demás, cabe señalar que todo lo expuesto no obsta a que este Tribunal analice, conforme a los términos expuestos por la CSJN en las causas "Candy" y "Telefónica de Argentina SA y otro c/ EN-AFIP-DGI s/ DGI", si en el caso particular se da un supuesto de confiscatoriedad cuando, por causa de la no aplicación de la actualización, el impuesto insuma una parte sustancial de la renta en un monto que exceda cualquier límite razonable de imposición, circunstancia que no acontece en autos, ya que la parte actora ni se ha agraviado en cuanto a una afectación de sus derechos por confiscatoriedad ni ha aportado pruebas que la acrediten.

Por último en cuanto a la impugnación de las actualizaciones practicadas por la rubrada sobre las amortizaciones de los bienes de uso (rodados) adquiridos con anterioridad a ejercicios iniciados al 01/01/2018 (ejercicio fiscal 2021) y del parque eólico, cabe destacar que la contribuyente no expone agravios concretos. Sin embargo, el análisis efectuado en el considerando anterior resulta aplicable a estos conceptos toda vez que el legislador incorporó la posibilidad de actualizarlos a partir del 1/01/2018 y éstos fueran adquiridos con anterioridad. Si bien este Tribunal podría analizar -conforme lo ya señalado- una afectación de los derechos constitucionales por confiscatoriedad, el recurrente no la ha acreditado.

Ello así, corresponde confirmar la resolución apelada. En cuanto a las costas, en atención a la complejidad de las cuestiones debatidas se imponen por su orden.

VI. Que, respecto de los intereses resarcitorios cabe precisar que la CSJN ha señalado que *"Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la corte en otros precedentes..., se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas"* (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000). Por lo tanto, se confirman los intereses fijados en la determinación recurrida, con costas.

VII.- Que en el caso de autos se le aplicó al contribuyente multa con sustento en el artículo 45 de la ley procedimental. En ese sentido, es sabido que dicho ilícito requiere para su configuración, además de los presupuestos de culpa o negligencia, la concurrencia de dos situaciones: a) omisión de pago y b) falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas.

Al respecto, corresponde tener en cuenta lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia recaída en los autos "Elen Valmi de Claret y Garello" del 31 de marzo de 1999, en donde al analizar la figura del art. 45 de la ley 11683, en lo que aquí interesa dijo: *"...Surge claramente del texto transcrito 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 (que en esencia responde al principio de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, esto es, aquél a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente), concluyó: *"...si bien, por lo tanto, es inadmisibile la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente"*.

Con respecto a la excusabilidad del error, la jurisprudencia se ha inclinado por comprender tanto al error de hecho

como al de derecho. Para que el error de derecho, en cuanto equiparable al de hecho pudiese resultar admisible, debe aducirse y demostrarse oscuridad en las distintas disposiciones de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surgieran dudas acerca de la situación frente al tributo (CSJN -Morixe Hnos. SACI - 20/8/96). En efecto, la causal exonerativa del error excusable requiere para su viabilidad que sea esencial, decisiva e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquel a quien se le atribuye la infracción tributaria. El error es excusable si la conducta del infractor proviene de la certeza y de la convicción de la obligatoria aplicación de las normas fiscales de difícil y alambicada interpretación”.

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

Al respecto cabe tener en cuenta el Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos en IF-2025-96787300-APN-DNI-MEC dispone: *“Aclarado lo que antecede, cabe ahora centrarse en la consulta que propicia esta intervención: el encuadre que es pasible de dispensar, en los términos de la norma procedimental, a la conducta de aquellos sujetos que regularicen su situación frente al organismo recaudador, por los conceptos incluidos en el primer párrafo del artículo 1° de la RG (ARCA) N° 5684/25 y sus modificatorias, y atento los fundamentos que la propia ARCA esgrime en dicho acto acerca de ello. En ese orden de ideas, en el marco de las infracciones materiales contenidas en la Ley N° 11.683, se advierte que en su artículo 45 se legisla acerca de los diferentes supuestos que son pasibles de encuadrar como omisión culposa de tributos, en tanto que su artículo 46 versa acerca de la figura de “defraudación”; por su parte, en el segundo artículo sin número incorporado a continuación del artículo 50 de la norma legal en comentario se considera que existe “error excusable” cuando “...la norma aplicable al caso -por su complejidad, oscuridad o novedad- admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado”. El ilícito material por la “omisión” contemplado en el citado artículo 45 de la Ley N° 11.683 deviene aplicable en tanto se haya “...dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 -que versa acerca de la figura de “defraudación”- y en tanto no exista error excusable...”, para quienes resultaren comprendidos en los supuestos enumerados en sus diferentes incisos. A su vez, la existencia del error excusable también descarta la conducta dolosa. Así, centrándonos, en particular, en la conducta a la que alude el organismo fiscal en ocasión del dictado de la ya citada RG (ARCA) N° 5684/25 y sus modificatorias, aquél ha exteriorizado que dicha medida tiene como objeto principal, que quienes por error hayan computado quebrantos de ejercicios anteriores de manera incorrecta, en los términos allí señalados, puedan subsanar su situación fiscal a través de la presentación espontánea y voluntaria de una declaración jurada, ingresando al plan de regularización allí instituido cuya adhesión da por acreditada la inexistencia de una acción negligente o dolosa. Para los contribuyentes y responsables que adhieran al régimen de facilidades de pago de que se trata quedaría configurado el error que conlleva un carácter exculpatorio que encontraría su fundamento en oportunidad de las interpretaciones disímiles que pudieron haber surgido respecto de la aplicación de la norma al caso concreto - como lo manifiesta el señalado segundo artículo sin número incorporado a continuación del artículo 50 de la Ley N° 11.683- la que “...por su complejidad, oscuridad o novedad- admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado.” En ese entendimiento, cabe concluir que siendo la propia Agencia de Recaudación y Control Aduanero quien exterioriza tal postura en su Resolución General N°*

5684/25 y sus modificatorias -la del error-, ello permite colegir que la valoración de la conducta del contribuyente o responsable que adhiere al plan de regularización no sólo deviene en que resulte aplicable la excepción prevista para no configurar la figura tipificada en el artículo 45 de la Ley N° 11.683 sino que además, descarta la comisión de una conducta dolosa sobre la que se sostiene el artículo 46 de la citada norma procedimental”.

Más allá que el Dictamen se centra en la RG N° 5684/25, reconoce la existencia de interpretaciones disímiles por la complejidad de la cuestión, lo cual además es así considerado por los suscriptos, por lo que corresponde entender que en el caso concreto pudo haber existido una duda razonable por parte del contribuyente en la interpretación de la norma, lo que lleva a este Tribunal a revocar la sanción, con costas por su orden.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar parcialmente la resolución apelada en cuanto al impuesto e intereses determinados y revocarla en cuanto a la sanción allí aplicada, con costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.