



Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
- SALA IV -

**CAF 11910/2026/CA1 EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA NORTE SA
(TF 48593-i y acum) c/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO
DE ORGANISMO EXTERNO**

Buenos Aires, agosto de 2026

VISTO Y CONSIDERANDO:

1º) Que a fs. 1057/1062 el Tribunal Fiscal de la Nación tuvo a la actora por desistida de la acción y del derecho, incluso de repetición respecto del IVA (períodos 9/2014 a 12/2015), Impuesto a las Ganancias (parcialmente por el período 2014 y totalmente por el período 2015) y a las salidas no documentadas (períodos fiscales 2014 y 2015), con costas; y condonó las multas y los intereses en la parte correspondiente en los términos de la ley 27.653 y proporcionalmente a los conceptos desistidos, con costas por su orden. Asimismo, revocó las resoluciones apeladas con relación al ajuste de las deducciones de ciertas penalidades en el Impuesto a las Ganancias, con costas al Fisco.

En primer lugar, consideró que, conforme surgía de las actuaciones, la actora había cumplido con los requisitos exigidos por la ley 27.541 y su modif. la ley 27.653 respecto de la repatriación, siendo dicho extremo la única objeción formulada por la representación fiscal para que procediera el desistimiento formulado en los términos del referido régimen.

Sostuvo también que la mencionada adhesión implicaba la eximición de los intereses y multas que debían ser condonados en la parte proporcional al desistimiento, conforme el marco normativo. Sin perjuicio de ello, aclaró que el mencionado beneficio se encontraba sujeto al control que el organismo fiscal efectuase en su oportunidad respecto del régimen de regularización y de los extremos que debía satisfacer la actora para gozar de los beneficios legales.

En lo que refería a la deducción de las multas no fiscales en el Impuesto a las Ganancias, consideró que guardaban estrecha relación con la actividad gravada, que era el objeto del contrato de concesión en tanto eran consecuencia de la ejecución deficiente del servicio, por lo que respondían al concepto de gasto necesario para obtener, mantener y conservar la fuente productora de ganancias y en consecuencia eran deducibles, por lo que correspondía revocar el ajuste en este aspecto.

Asimismo, a fs. 1066 rechazó la aclaratoria interpuesta por el Fisco con relación al proveedor Nekane atento que el ajuste referido a este contribuyente no había integrado el objeto de la litis, ya que de lo manifestado por la actora y constancias de autos surgía que aquél había sido reconocido con anterioridad a la presentación del recurso ante ese Tribunal, lo que impedía un pronunciamiento en esa instancia.



2º) Que, disconforme con la decisión, **el Fisco Nacional** apeló y expresó agravios a fs. 1081/1087, que fueron replicados por su contraria a fs. 1092/1096.

En primer lugar objeta la procedencia del desistimiento parcial formulado en los términos de la ley 27.541 y su modif. alegando que existían diferencias no conformadas, según el cuadro que adjuntó, no abarcando la totalidad de los montos impositivos determinados.

En efecto, sostiene sobre ese punto que la actora adhirió a la moratoria prevista por la ley 27.653, allanándose y abonando parcialmente las deudas determinadas en concepto de IVA, Ganancias y Salidas no documentadas.

Al respecto el área de origen manifestó que persistían diferencias sin regularizar por un total de \$115.020,87, por lo que, al no abarcar la totalidad del monto no le correspondían los beneficios de la condonación.

Afirma también, respecto del proveedor Nekane, que la parte resolutive de la sentencia omitía un pronunciamiento abarcador sobre ese punto a pesar de haberlo detallado en la descripción de los hechos del caso.

Respecto del ajuste relativo a la deducibilidad de las multas no fiscales remarcó que tales penalidades no resultan ser un gasto necesario ya que no se originaron en la propia actividad empresarial generadora de rentas, sino del incumplimiento contractual en que incurrió la actora. Cita jurisprudencia a favor de su postura.

Por todas las razones expuestas solicita que se deje sin efecto la sentencia apelada, con costas.

3º) Que, en primer lugar y **en cuanto al agravio referido al acogimiento en los términos de la ley 27.541 y ampliatorias**, cabe señalar que, según surge de las constancias de la causa, la actora a fs. 914/917 informó su adhesión al Régimen de la ley 27.653 por un total de \$ 6.189.540,42. En atención al requerimiento cursado a fs. 928 informó que había incluido las deudas determinadas en las resoluciones 9, 10 y 11 de 2018 y 44, 45 y 46 de 2021 por los siguientes conceptos: a) IVA, períodos fiscales 10 a 12 de 2014 y 1 a 12 de 2015; 2) Impuesto a las Ganancias del período 2014 (parcialmente) y 2015 e Impuesto a las Ganancias, Salidas no Documentadas de los períodos 2014 y 2015.

Asimismo aclaró a fs. 928 que no habían sido incluidos los conceptos vinculados con el ajuste relativo a la deducibilidad de las multas en el Impuesto a las Ganancias, del 2014 por \$8.040.700, concepto por el que mantenía el recurso.

El Fisco, al contestar el traslado, a fs. 942/3, manifestó que el acogimiento fue parcial y no se había cumplido con la repatriación de los fondos.

A fs. 953 el Banco Galicia comunicó que la apelante era titular de la cuenta corriente especial en dólares abierta con destino específico de “Repatriación de Fondos”, la que recibió un depósito en el marco de la repatriación de la referida ley 27.653 el día 27 de junio de 2022. Dicho importe no ha sufrido débitos ordenados por la empresa hasta la fecha.

El Tribunal Fiscal analizando todo lo expuesto precedentemente concluyó que había quedado acreditada la repatriación de fondos, según surgía de las constancias de la causa, y que la nominación de la cuenta no podría atribuirse a la actora y sus socios que evidentemente solicitaron su apertura con el fin de repatriar los fondos. Agregó a lo expuesto que la





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
- SALA IV -

**CAF 11910/2026/CA1 EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA NORTE SA
(TF 48593-i y acum) c/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO
DE ORGANISMO EXTERNO**

información acercada por el Banco en el sentido de que las cuentas no habían tenido movimiento bastaba para dejar de lado los reparos de la representación fiscal al respecto. Por lo tanto, la observación del Fisco resultaba improcedente.

El Fisco en sus agravios sostiene que persisten diferencias sin regularizar y que el plan no abarcó la totalidad de los montos determinados.

Sobre la referida cuestión la actora había señalado que esas diferencias obedecían a que el ajuste efectuado al proveedor Nekane había sido consentido respecto del IVA y Salidas no documentadas allanándose parcialmente a la pretensión fiscal, dado que ya se habían regularizado y pagado en 2018, tal como surgía de fs. 961/7.

A lo expuesto cabe agregar, en concordancia con lo señalado anteriormente, que conforme surge de los recursos no fue materia de discusión lo referido a dichos ajustes, por lo que lo que resolvió el Tribunal Fiscal en la aclaratoria de fs.1066 al sostener que no integró el objeto de la litis resulta acertado.

En consecuencia, y toda vez que los agravios del Fisco no logran enervar lo resuelto por el Tribunal Fiscal al respecto corresponde desestimarlos y confirmar lo resuelto en cuanto tuvo a la actora por desistida respecto de los períodos y tributos incluidos en la moratoria y reconoció la condonación proporcional de multas e intereses, quedando ello sujeto al control que el organismo fiscal efectúe en su oportunidad respecto del régimen de regularización excepcional, como así también de los extremos que debe satisfacer la actora para gozar de los beneficios establecidos en la ley.

4º) Que, en cuanto a la procedencia de la deducción de las sanciones, conforme surge de los antecedentes administrativos, EDEN es una empresa dedicada a la comercialización y distribución de energía eléctrica.

En la resolución objeto de recurso el Fisco impugnó la deducción de las multas al advertir que en el cuadro Gastos del Balance de EDEN dicho concepto se encontraba conformado por cuatro subcuentas. Las tres primeras correspondían a sanciones por daños de artefactos y otras multas comerciales reconocidas a los usuarios, previstas en el Contrato de Concesión. En cuanto a la cuenta restante, la Administración destacó que los cargos provenían de penalidades previstas en el Subanexo D del Contrato de Concesión que establecía las Normas de Calidad del Servicio Público y Sanciones.

En virtud de lo expuesto y atento a que para la AFIP no correspondía tal deducción en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del periodo 2014 efectuó un ajuste por considerar que no resultaba un gasto necesario para obtener, mantener y conservar la fuente de ingresos. Ello por cuanto la Administración entendió que la erogación cuestionada no se originaba en la propia actividad empresarial generadora de rentas, sino que tenía origen en la



infracción en la que había incurrido EDEN por daños de artefactos y otros multas comerciales reconocidas a sus usuarios.

La actora sostiene que los conceptos cuya deducción se cuestiona corresponden a penalidades previstas en el contrato de concesión, todas ellas vinculadas inequívocamente con aspectos relacionados con la prestación del servicio y reglamentadas por el OCEBA. En efecto, la actividad de comercialización y distribución de electricidad llevada a cabo por su parte encuentra como marco regulatorio ineludible al contrato de concesión. Las penalidades surgen dentro de ese marco regulatorio y como consecuencia de los avatares propios del complejo servicio que lleva a cabo EDEN y que constituye su actividad específica. Así, tales penalidades resultan ser un gasto necesario, toda vez que su pago no resulta optativo.

5º) Que, es conveniente analizar las normas aplicables en materia de gastos deducibles en el Impuesto a las Ganancias y el concepto de indispensabilidad del gasto. La regla general para la deducción de los gastos está contenida en los arts. 17 y 80 de la ley del tributo. En efecto, el primero dispone: *“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 la misma son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina”*.

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

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

6º) Que, del juego armónico de todas estas disposiciones legales y de las reglamentarias dictadas en consecuencia, se desprende que el criterio es que cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de mantener y conservar la fuente u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos por el art. 88, la deducción de tales gastos es procedente en todas las categorías por responder a la idiosincrasia del impuesto a la renta neta, sin que el organismo recaudador se encuentre autorizado a trabar el cómputo so pretexto de no compartir el criterio de necesidad o de pertinencia del gasto, asignado por el contribuyente (confr. esta Sala: “Gelbrlung Samuel (TF 22676-I) c/ DGI” del 12 de febrero de 2012).

7º) Que, tal como se señaló en el mencionado precedente, si bien es el contribuyente quien debe demostrar la veracidad de los gastos y su vinculación con las ganancias grava-





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
- SALA IV -

**CAF 11910/2026/CA1 EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA NORTE SA
(TF 48593-i y acum) c/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO
DE ORGANISMO EXTERNO**

das, la necesidad de deducirlos en la determinación del tributo debe ser evaluada en principio por éste y no por el Fisco, que es ajeno al negocio.

El control del Fisco no puede ir tan lejos como para determinar la inutilidad del gasto o la exageración de su monto para la producción de la ganancia, juzgando discrecionalmente la buena administración de la empresa de que se trata. En otros términos, el Fisco puede controlar los gastos por su función productiva, para aceptar o no su existencia y su magnitud en relación con la ganancia bruta, pero no puede censurar los gastos, sustituyendo la decisión empresarial y sus motivaciones por el criterio administrativo de conveniencia y oportunidad (cfr. Dino Jarach “Impuesto a las Ganancias”, Ed. Cangallo, 1980, p. 73).

Por tal motivo, la deducción de los gastos necesarios para obtener la ganancia o para mantener y conservar la fuente no exige otro recaudo que la comprobación de orden teleológico respecto a que la erogación esté destinada a lograr la ganancia o mantener y conservar su fuente (cfr. Dino Jarach, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Abeledo Perrot, 1996, p. 552).

En efecto, todos los gastos realmente incurridos son deducibles mientras lo hayan sido para obtener o conservar ganancias gravadas, ello es así en el supuesto de ser deducibles en la forma que la ley disponga y esto significa que lo serán al devengarlos o percibirlos, según corresponda de acuerdo con las normas legales. En definitiva, lo que debe prevalecer es el análisis pormenorizado de las circunstancias particulares de cada caso para poder determinar si estos gastos resultan deducibles en el caso concreto.

En el caso, el hecho que dio lugar a las sanciones cuya deducción se persigue surgen frente al incumplimiento de las disposiciones contractuales y normas específicas que hacen a 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 generadora de rentas o, en otros términos, inherente al giro del negocio.

Ciertamente, que el pago de las sanciones resulte obligatorio no conlleva el carácter de necesario en los términos previstos en la Ley de Impuesto a las Ganancias.

De modo que 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 (confr. esta Sala en la causa nº 49121/2018 “Banco de Valores SA c/EN- AFIP s/Dirección General Impositiva” del 13/7/2023 y Sala V en la causa nº 25.188/2023 “Empresa Distribuidora La Plata SA –EDELAP SA (TF 48748-I) c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo” del 1º de julio de 2025).

En virtud de lo expuesto precedentemente, corresponde en este punto hacer lugar al recurso del Fisco y revocar lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto dejó sin efecto los ajustes que impugnaron las deducciones efectuadas en el Impuesto a las Ganancias por tales conceptos.

Por lo expuesto **SE RESUELVE**: 1) confirmar la resolución apelada, en cuanto tuvo a la actora por desistida y condonadas las sanciones en los términos del considerando 3º, *in fine*, del presente y 2) revocarla en cuanto dejó sin efecto el ajuste vinculado a las deducciones de las sanciones en el Impuesto a las Ganancias. Las costas se imponen en ambas instancias por su orden en atención a la forma en que procedieron los agravios y a la naturaleza compleja de la cuestión (art. 68, segunda parte del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

MARCELO DANIEL DUFFY

