

RECURSO QUEJA N° 1 - LOMA NEGRA CIASA C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA  
s/ recurso directo de organismo externo.

LAURA  
MERCED  
ES Monti  
Firmado digitalmente por  
LAURA MERCEDES  
Monti  
Fecha: 2022.08.17  
11:16:04 -03'00'



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

S u p r e m a      C o r t e :

- I -

El 11 de agosto de 2020 (según surge de la página web [www.pjn.gov.ar](http://www.pjn.gov.ar), a la que se referirán las citas siguientes), la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que, a turno, había confirmado la determinación de oficio practicada a la actora en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2008.

Para así resolver, puso de resalto que no había sido materia de controversia: (i) la existencia de un bloqueo en las plantas de cemento de Loma Negra CIASA (seguidamente, "Loma Negra") por parte del Sindicato de Choferes de Camiones, Obreros y Empleados del Transporte Automotor de Cargas, Logística y Servicios; y (ii) el pago de \$6.500.000 a ese Sindicato por parte de la actora, en concepto de sumas de dinero adeudadas por las empresas de transporte de carga que le habían prestado servicios a Loma Negra.

Precisó que la cuestión en debate requería dilucidar si las salidas de dinero, en favor tanto del Sindicato cuanto de los trabajadores de las empresas transportistas, constituían una deducción admitida en la determinación de la base imponible del impuesto a las ganancias de Loma Negra en concepto de gasto necesario para el giro de la empresa (criterio sostenido por la actora), o bien calificaban como una liberalidad en los términos

del art. 88, inc. i), de la ley de ese tributo (posición fiscal).

Indicó que, del juego armónico de las disposiciones contenidas en la ley del impuesto a las ganancias (ley 20.628, t.o. por decreto 649/97, al que se referirán las citas siguientes, en adelante LIG), se desprende 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 su 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 su cómputo so pretexto de no compartir el criterio de necesidad o de pertinencia del gasto asignado por el contribuyente.

Con cita de Dino Jarach, puntualizó que 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 está destinada a lograr la ganancia o mantener y conservar la fuente de dicha ganancia ("*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*", Abeledo Perrot, 1996, p. 552).

Sobre esa base, consideró que los desembolsos realizados por Loma Negra habían sido un gasto necesario para conservar su fuente productora de renta, sin que obste a ello que, al momento de efectuarlos, lo haya hecho por cuenta y orden de las empresas transportistas en su calidad de destinatarias reales del reclamo salarial puesto que, a cambio del pago, Loma Negra consiguió levantar las medidas sindicales que habían

RECURSO QUEJA N° 1 - LOMA NEGRA CIASA C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA  
s/ recurso directo de organismo externo.



***Ministerio Público***  
***Procuración General de la Nación***

bloqueado sus plantas de producción y dejó también de ser ella misma destinataria de la pretensión salarial y sindical que las motivó.

- II -

Disconforme, el 26 de agosto de 2020 el Fisco Nacional dedujo el recurso extraordinario que, denegado por resolución del 22 de octubre de 2020, origina esta presentación directa.

Manifiesta que en la LIG solamente se consideran necesarios los gastos que guardan relación con la actividad, por lo que la erogación no puede ser juzgada sólo desde el punto de vista de la libertad del contribuyente de realizarla sino que deberá probarse que existió una relación de causalidad con la generación de las rentas gravadas.

Afirma que Loma Negra no logró demostrar la vinculación causal entre la erogación a favor del gremio relacionado con los transportistas independientes y los ingresos gravados que hubiera podido obtener por ella, dado que no recibió contraprestación alguna por parte de estos sujetos.

Relata que la actora contrató en forma directa con varias empresas de transporte, siendo éstas las empleadoras de los trabajadores camioneros y, por ende, las deudoras de las diferencias salariales y los aportes y contribuciones sindicales y de obra social pagadas por Loma Negra. Por ello, considera que, al no existir deuda propia, la contribuyente asumió un

pasivo que no había contraído y, por lógica consecuencia, no puede deducir su cancelación como un gasto propio.

Señala que Loma Negra debió solicitar a los titulares de la deuda la devolución del importe pagado en su nombre, pero no deducirse un gasto cuya responsabilidad ella desconoce, porque se beneficiaría, en definitiva, de una deducción derivada de un concepto respecto del cual la propia actora afirma que no le pertenece ni es responsable.

Sostiene que, con el criterio de la Cámara, la actora también pudo obtener el levantamiento de las medidas enmarcando el desembolso en un préstamo que le generaría un crédito comercial y la colocaría a resguardo de las medidas gremiales.

Podría decirse, continúa, que Loma Negra adoptó una conducta empresarial y, al pretender encuadrarla como "*gasto necesario*" en los términos de la LIG, trasladó esa carga económica para que la asuma el Estado en lugar de soportarla, dado que fue su decisión no repetir lo pagado a las empresas transportistas.

Especifica que el pago realizado sin obligación legal - aún cuando el sujeto pudiera poseer eventualmente "*algún interés*" en hacerlo-, efectuado sin reconocer hechos o derechos y sin recibir contraprestación alguna por ellos, constituye un típico caso de liberalidad en términos lingüísticos y jurídicos, corroborado por el hecho de que, pese a haberlo reservado en los convenios, tales pagos no fueron repetidos contra las empresas transportistas que la parte actora instituyó expresamente como únicos deudores.

RECURSO QUEJA N° 1 - LOMA NEGRA CIASA C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA  
s/ recurso directo de organismo externo.



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

- III -

A mi modo de ver, el recurso extraordinario es formalmente admisible pues se discute la interpretación de normas federales (ley 20.628, t.o. por decreto 649/97) y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que la apelante funda en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

Además, pienso que corresponde examinar, en forma conjunta, las impugnaciones traídas a conocimiento de V.E., ya que las referidas a la alegada arbitrariedad en que habría incurrido el tribunal anterior y las atinentes a la interpretación de la cuestión federal son dos aspectos que guardan entre sí estrecha conexidad (conf. doctrina de Fallos: 321:2764; 323:1625).

En este punto, no es ocioso recordar que, en su tarea de establecer la correcta interpretación de las normas de carácter federal, V.E. no se encuentra limitada por las posiciones del tribunal apelado y del recurrente, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado (art. 16, ley 48), según la inteligencia que rectamente les otorgue (arg. Fallos: 307:1457; 320:1915, entre otros).

- IV -

Liminarmente, observo que se encuentran fuera de debate los siguientes hechos:

- a) El 8 de marzo de 2006, Loma Negra suscribió un acta-acuerdo con el Sindicato de Trabajadores Camioneros y Servicios de Capital Federal y Provincia de Buenos Aires y la Federación Nacional de Trabajadores de Camioneros y Obreros del Transporte Automotor de Cargas, Logística y Servicios, con el objetivo de combatir el trabajo no registrado y evitar reclamos por la omisión de pago en que pudieran incurrir las empresas que le prestaban el servicio de transporte, de los aportes previsionales, de obra social, sindicales y de federación. En virtud de ese acuerdo, la actora se comprometió a requerir a sus dadores de cargas la presentación del certificado de *"Libre Conflicto Gremial emitido por la Organización Sindical"*.
- b) El 14 de abril de 2008, el Secretario General del Sindicato de Choferes de Camiones (Seccional San Nicolás) invocó dicho acuerdo y comunicó a Loma Negra su obligación de exigir los referidos certificados a las empresas transportistas, bajo apercibimiento de adoptar acciones gremiales.
- c) El 16 de abril de 2008, la actora puso en conocimiento del Ministro de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios; del Ministro de Economía y Producción; del Ministro de Trabajo, Empleo y Seguridad Social; del Secretario de Comercio Interior y del entonces Embajador de la República de Brasil en Buenos Aires, que estaba llevando a cabo el trabajo de control al que se había comprometido aun cuando *"claramente corresponde a sus clientes, bajo la supervisión de las autoridades administrativas y/o gremiales"*, y solicitó la



***Ministerio Público***  
***Procuración General de la Nación***

intervención inmediata de esas autoridades con el objeto de impedir que se hicieran efectivas las acciones gremiales que, en el caso de sus competidores, se habían traducido en cortes de acceso a las plantas de producción de cemento.

- d) El 28 de abril de 2008 el Sindicato notificó a Loma Negra una deuda por \$26.836.806,99 en concepto de aportes y contribuciones, originada en la actividad desarrollada por las empresas transportistas que cargaban en distintas plantas de cemento de Loma Negra.
- e) El 7 de mayo de 2008, la actora denunció ante el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social las medidas de acción directa promovidas por el Sindicato de Choferes de Camiones que impedían el ingreso y egreso de personal, mercadería, insumos y transporte en nueve plantas industriales de su propiedad y solicitó el dictado de la conciliación obligatoria. La sentencia recurrida destaca que a fs. 124/192 y 199/219 se encuentran agregadas las constancias notariales labradas los días 7, 8, 20 y 21 de mayo de 2008 en las distintas plantas de propiedad de Loma Negra, que dan cuenta de dichas acciones sindicales.
- f) El 8 de mayo de 2008 los representantes del Sindicato de Camioneros y la actora suscribieron un acta-acuerdo ante el Director de Negociación Colectiva del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social. Allí Loma Negra explicó la necesidad de contar con un plazo

adicional para culminar con *"la revisión de la documentación respaldatoria y su comparación con los registros de la compañía, y de las empresas terceras transportistas, mediante un proceso de revisión de liquidación salariales y sus correspondientes aportes y contribuciones de ley"* que se estaba llevando a cabo sobre las empresas de transporte. En dicha oportunidad, y dado el volumen de la información que debía procesar, solicitó plazo hasta el 19 de mayo de 2008 e indicó que el análisis se *"circunscribe a aquellas empresas transportistas contratadas directamente"*. Seguidamente, la actora manifestó que *"se compromete a asumir, en los términos del art. 30 de la LCT y respecto a los transportistas contratados por la empresa, las deudas que pudieran surgir de la revisión mencionada anteriormente"*. Frente a ello, el Sindicato aceptó el otorgamiento del plazo requerido para culminar el proceso de revisión y accedió *"a suspender las medidas legítimas de acción sindical que pudieren encontrarse en curso de ejecución, mientras dure el plazo solicitado"*.

- g) El 19 de mayo de 2008 se labró una segunda acta-acuerdo ante el Director de Negociación Colectiva, en la que la actora dejó constancia que, sin perjuicio de no haber podido concluir la auditoría mencionada, *"con los resultados parciales obtenidos"* no habían logrado consensuar acuerdo alguno con el Sindicato. A esto, el Sindicato respondió que el plazo otorgado en el acta-acuerdo del 08/05/08 *"era para la revisión de la documentación respaldatoria y su comparación con los*





**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

*registros de la compañía" y no para efectuar la auditoría a la que se refirió Loma Negra. Por ello, la parte sindical dejó sin efecto la suspensión de las acciones gremiales y solicitó a la autoridad administrativa que "intime a la parte empresaria el cumplimiento del acuerdo firmado el 8 de mayo de 2008" (subrayado, agregado).*

- h) El 20 de mayo de 2008, Loma Negra comunicó al Sindicato de Camioneros la impugnación de la deuda de \$26.836.806,99 que éste le había notificado el 28/04/08 con fundamento en lo dispuesto por el art. 30 de la ley de contrato de trabajo.
- i) Al día siguiente, esto es, el 21 de mayo de 2008, Loma Negra celebró un acuerdo *"al sólo efecto conciliatorio y con el único objeto de poner fin al conflicto laboral suscitado, se obliga a pagar a la parte sindical que representa en este acto, a la obra social, sindicato y federación, por cuenta y orden de las empresas mencionadas (esto es, que presten o hayan prestado servicios de transporte de cargas en forma directa por Loma Negra CIASA) la suma de \$7.500.000 (...) Ello sin perjuicio de reservarse Loma Negra S.A. la facultad de repetir los montos que paga por medio del presente, contra las empresas de transporte de cargas ya referidas".* Asimismo, se estableció que la actora *"desiste expresamente de la presentación impugnatoria efectuada en sede del sindicato, de fecha 20 de mayo de 2008, en igual*

*sentido, la parte sindical reajusta sus reclamos de diferencias de Aportes y Contribuciones Sindicales y de Obra Social, por diferencias salariales a la suma ofrecida en el presente acuerdo, por la empresa Loma Negra S.A."*

- j) Mediante un segundo acuerdo suscripto ese día, la actora se comprometió a abonar por cuenta y orden de las empresas transportistas *"en concepto de gratificación a cada uno de los trabajadores la suma de \$5000"* y se reservó el derecho de reclamar a dichas empresas los montos pagados. La sentencia apelada especifica que las cartas de pago *"...se encuentran dirigidas a Loma Negra, suscriptas por los trabajadores involucrados y agregadas a fs. 253/254, 258, 262/263, 267/268, 272/273, 276/277, 283/284, 288/289, 292/293, 297/298 y 302/303"* e indica también que tuvo a la vista la documentación que acredita el pago de \$4.500.000 y de \$500.000 al Sindicato de Camioneros el 23/05/08 y el 23/06/08.

Finalmente, la Cámara destacó que la Sección Determinaciones 2 de la AFIP-DGI objetó la deducción en el impuesto a las ganancias de los pagos realizados por Loma Negra *"bajo el entendimiento que se encontrarían dados los elementos para considerar que el mismo ostenta el carácter de una liberalidad, cuya imposibilidad de deducción se estipula en el inciso i) del art. 88 de la Ley del Impuesto a las Ganancias"*. Ello *"en función a que la administrada se hizo cargo de deuda pertenecientes a terceros, sin contraprestaciones por parte de éstos"* y especifica que *"...de acuerdo con este último fundamento, la AFIP corrió vista del ajuste y posteriormente dictó la*

RECURSO QUEJA N° 1 - LOMA NEGRA CIASA C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA  
s/ recurso directo de organismo externo.



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

*resolución determinativa de oficio que motivó al recurso de apelación incoado por la actora ante el Tribunal Fiscal".*

- V -

Entiendo que un orden lógico impone estudiar, en primer lugar, los agravios de la demandada dirigidos a cuestionar el carácter necesario del gasto incurrido por Loma Negra, toda vez que, según su criterio, dicha erogación no evidencia relación de causalidad con la generación de las rentas gravadas y la actora no recibió contraprestación alguna como consecuencia de su pago.

Disiento de la postura fiscal y coincido con la sentencia recurrida en cuanto concluyó que los pagos realizados por Loma Negra fueron un gasto necesario para obtener, mantener y conservar sus ganancias gravadas pues:

- a) Las actas notariales acompañadas e identificadas en el cons. 3° del pronunciamiento apelado acreditaban que "...el Sindicato impidió: (i) el ingreso y egreso de camiones para la carga y/o provisiones de la planta de Barker (fs. 124 vta. y 129); (ii) la entrada y salida de camiones en las plantas de Olavarría, Vicente Casares y Ramallo (fs. 136 vta., 182 y 205); (iii) el paso con quema de cubiertas a la planta de Frías que obstaculizó 'el acceso de todo vehículo particular y a los camioneros que se dirigen a la fábrica a cargar cemento y a otros que trasladan materia prima de uso de la Fábrica, como por ejemplo un camión cargado de carbón' (fs. 149/149vta.); (iv) el acceso de

*carga y descargas de mercadería y materias primas de la planta de Zapala (fs. 154); y (v) la entrada y salida 'en forma pacífica de camiones' a la planta de San Juan, impidiendo 'el acceso de los camiones con materia prima para descargar y, como consecuencia, su salida con material a destino' (fs. 171 y 176)" (cfr. pg. 11, último párrafo, de la sentencia recurrida).*

- b) Esas medidas gremiales afectaron el desarrollo de las actividades industriales y comerciales de Loma Negra, la cual sufrió una pérdida de facturación, cuantificada por el perito de la actora en función al promedio diario de despachos, de \$13.478.376,55.
- c) Que, al abonar las sumas cuya deducción aquí se discute, Loma Negra consiguió levantar las medidas sindicales que habían bloqueado sus plantas de producción y dejó de ser destinataria de la pretensión salarial y sindical que las motivó.

Por ende, a partir de esos hechos no controvertidos en esta causa, resulta evidente que Loma Negra recibió una contraprestación como consecuencia del pago realizado -el levantamiento del bloqueo sindical a sus plantas- y esa contraprestación guarda una indiscutible relación de causalidad con la generación de las rentas gravadas -mantener en funcionamiento dichos establecimientos industriales- motivos por los cuales su deducción debe ser admitida a luz de lo dispuesto por los arts. 17 y 80.

En este punto, cabe recordar que el último de los preceptos citados establece: "Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma,



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

*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".*

Respecto de dicho artículo, V.E. ha sido claro al señalar que *"...del texto de la norma transcripta se infiere que el principio general de la materia debatida consiste en la facultad del contribuyente de deducir la totalidad de los gastos que ha efectuado para obtener, mantener y conservar sus ganancias gravadas, y que las restricciones a esta regla general deben estar 'expresamente' legisladas"* (causa P.868. XLVIII, *"Pan American Energy LLC Sucursal Argentina TF 28823-I c/DGI"*, sentencia del 26 de agosto de 2014, cons. 6°. Subrayado, agregado).

Con anterioridad, el Tribunal ya había explicado, al referirse a la actual ley 20.628, que ella: *"...no mantuvo un criterio riguroso -particularmente en las ganancias de 3° categoría- en cuanto al carácter 'necesario' de los gastos, como ocurría con la ley 11.682, sino a través de la finalidad económica de los mismos"* (Fallos: 304:661).

Por ende, la existencia de una contraprestación como consecuencia del pago realizado, que guarda indiscutible relación de causalidad con la generación de las rentas gravadas, permite tener por acreditado, a la luz de su finalidad económica, el carácter necesario del gasto incurrido por Loma Negra, lo cual, ante la ausencia de una restricción expresa para

su deducción, impone el rechazo de los agravios del Fisco Nacional en este punto.

- VI -

Despejado lo anterior, estimo necesario centrar la atención en el argumento del organismo recaudador fundado en que Loma Negra se hizo cargo de deudas pertenecientes a terceros, sin contraprestaciones por parte de éstos, por lo cual ha incurrido en una "*liberalidad*" que no resultaba deducible en virtud de lo dispuesto por el art. 88, inc. i), de la LIG.

En mi parecer, esta visión del organismo recaudador es parcial y sesgada pues soslaya que la deuda fue reclamada directamente por el sindicato a Loma Negra en los términos del art. 30 de la ley 20.744, precepto que establece la responsabilidad de quienes contraten o subcontraten trabajos o servicios correspondientes a la actividad normal y específica propia del establecimiento, por las obligaciones incumplidas de sus cesionarios, contratistas o subcontratistas respecto del personal que ocuparen en la prestación de dichos trabajos o servicios y que fueren emergentes de la relación laboral, incluyendo su extinción, y de las obligaciones de la seguridad social.

A ello corresponde añadir que las cartas de pago - suscriptas por los trabajadores involucrados- se encuentran dirigidas a Loma Negra y que ella no ha solicitado la devolución de tales importes a las empresas transportistas.

Bajo este prisma, nada encuentro en el proceder de Loma Negra que permita afirmar que sus pagos fueron una "*liberalidad*", cuyo fin fuera beneficiar a las empresas

RECURSO QUEJA N° 1 - LOMA NEGRA CIASA C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA  
s/ recurso directo de organismo externo.



***Ministerio Público***  
***Procuración General de la Nación***

transportistas. Por el contrario, pienso que su obrar persiguió la satisfacción de una inculcable necesidad propia: cancelar la pretensión salarial y sindical que la tenía como destinataria y levantar la medida sindical que bloqueaba sus plantas, para mantener así en funcionamiento su fuente productora de renta.

En otras palabras, la erogación aquí en estudio fue el medio que encontró la empresa para cancelar la deuda que se le reclamaba y levantar así el bloqueo de sus plantas, cuyo importe no le fue devuelto por las transportistas.

En estos términos, y más allá de que no media constancia alguna que demuestre que estas últimas hayan intentado deducirlo en sus propias declaraciones del impuesto a las ganancias, advierto que dicha posibilidad carece de relevancia.

En efecto, es Loma Negra quien tiene derecho a deducir como gasto necesario el pago de la deuda por aportes previsionales, de obra social, sindicales y de federación que le fue determinada, debió cancelar y ha efectivamente soportado, sin exigir su devolución a las empresas transportistas, y no las empresas transportistas, quienes no han incurrido en ese gasto.

Todas estas circunstancias revisten, en mi parecer, decisiva importancia para rechazar la postura fiscal pues, como ha sostenido V.E., no debe desatenderse a la verdad jurídica objetiva de los hechos que aparecen en la causa como de relevancia para la correcta decisión del litigio (Fallos: 287:153; 303:2048), toda vez que la necesidad de acordarle

primacía reconoce base constitucional. (Fallos: 247:176) y la renuncia consiente a ella es incompatible con el servicio de justicia (Fallos: 238:550; 261:322; 240:99; 305:944 y 307:1174).

Más aun cuando, con especial referencia a la materia que aquí concierne, el Tribunal entendió que la interpretación de las leyes impositivas debe atenerse al fin de las mismas y a su significación económica, a la verdadera naturaleza del hecho imponible y a la situación real de base, lo cual impide desconocer que la erogación soportada por Loma Negra fue -en las particulares condiciones reseñadas anteriormente- necesaria para levantar el bloqueo de sus plantas industriales y proseguir con la actividad de la fuente productora de renta (Fallos: 287:408; 315:1284).

- VII -

Por lo expuesto, considero que corresponde confirmar la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de recurso extraordinario.

Buenos Aires,                    de agosto de 2022.