

LOMA NEGRA CIA SA (TF 48507-I) C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/
recurso directo de organismo externo.



MONTI
Laura
Mercedes

Firmado digitalmente
por MONTI Laura
Mercedes
Fecha: 2025.08.27
13:17:42 -03'00'

Ministerio Público
Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

-I-

A fs. 388 de las actuaciones que en formato digital se encuentran en el sistema de consulta de causas web del Poder Judicial de la Nación (al que se referirán las citas siguientes), la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) que, a su turno, había rechazado el reclamo de repetición incoado por Loma Negra C.I.A. S.A. (seguidamente, "Loma Negra").

El fundamento de dicha repetición es el pago en exceso, según la actora, del impuesto a las ganancias del periodo fiscal 2013, como consecuencia de no haber deducido de su base imponible el importe de la cancelación de las multas aplicadas por resolución 124/2005 de la Secretaria de Coordinación Técnica del Ministerio de Economía y Producción.

Para así decidir, en primer término, la Cámara rechazó el planteo de nulidad de la sentencia del TFN, formulado con sustento en una presunta discordancia de fundamentos en que habrían incurrido los vocales que conformaron la mayoría.

Al respecto, la Alzada manifestó que los dos jueces de la instancia anterior habían coincidido en que la actora no acreditó el nexo causal existente entre el pago de la multa y la finalidad de obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por la gabela.

Si bien es cierto, agregó la Cámara, que aquéllos no arribaron a un acuerdo en relación a la aplicabilidad de los arts. 88, inc. j), de 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) y 145 del decreto 1.344/98, reglamentario de aquella norma, esas manifestaciones habían sido volcadas por el Dr. Claudio Luis a modo de *obiter dictum*.

Concluyó el punto señalando que ambos vocales habían sido *"contestes en que las multas abonadas por la firma no cumplían con los requisitos establecidos en los arts. 17 y 80 de la LIG a efectos de que fuera admisible su deducción"*, por lo que la tacha de nulidad no podía ser admitida.

En relación al fondo del asunto, la Cámara indicó que la lectura de los ya citados arts. 88, inc. j), de la LIG y 145 del decreto 1344/98 evidenciaba que la voluntad del legislador había sido evitar que el contribuyente deduzca o compute erogaciones que provengan de actividades ilícitas o que sean consecuencia de un accionar doloso.

En este punto, recordó que la actora junto con otras sociedades había sido investigada por haber participado *"de un acuerdo global a nivel país de asignación de cuotas y participaciones en el mercado de cemento portland por medio de la Asociación de Fabricantes de Cemento Portland en función del cual se realizaban concertadamente ajustes de los despachos y las participaciones de cada empresa por provincias o zonas y se realizaban acuerdos de precios"*.

Señaló que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico (Sala B) había juzgado que las empresas sancionadas realizaron comportamientos que implicaron una



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

restricción a la competencia, lo cual generó un perjuicio al interés económico general.

Con sustento en ello, la sentencia ahora recurrida rechazó que se verifique un nexo entre el pago de las multas y el objeto social de la actora, en la medida en que esa erogación se había originado en una conducta ilícita que no lucía vinculada, de manera inmediata ni remota, con la dinámica propia para generar ganancias gravadas por la LIG.

A partir de lo expuesto, concluyó que *"las erogaciones que se pretenden deducir carecen de una relación de causalidad con la obtención, el mantenimiento o la conservación de la ganancia vinculada con la actividad de la firma actora"*.

-II-

Disconforme con tal pronunciamiento, a fs. 391/406 Loma Negra dedujo recurso extraordinario federal, que fue concedido en cuanto se discute la interpretación de normas de carácter federal.

Señala que la Alzada rechazó el planteo de nulidad de la sentencia del TFN a través de una consideración sesgada y parcial de los votos que conformaron la mayoría de ese pronunciamiento.

Por otro lado, cuestiona la interpretación que efectuó el tribunal apelado de los arts. 17 y 80 de la LIG. En este punto, señala que, conforme al principio de correspondencia de la erogación con la respectiva renta, el principio general es la

deducción de los gastos, mientras que solo corresponde remitirse a otras disposiciones de ese ordenamiento en la medida en que allí se establezcan restricciones o condiciones a tal proceder.

Así, indica que el art. 145 del decreto reglamentario de la LIG permitía la deducción de las multas cuyo origen no sea tributario, en tanto se vinculen con el giro del negocio y los resultados de la sociedad se encuentren alcanzados por el impuesto a las ganancias, tal como acontecía en el caso bajo estudio.

Agrega que las multas cuya deducción aquí se controvierte están vinculadas con la actividad comercial que desarrolla la empresa, por lo que su pago revestía el carácter de gasto necesario para el mantenimiento o conservación de la fuente productora de las ganancias.

-III-

A mi modo de ver, el recurso extraordinario es formalmente admisible pues se discute la interpretación de normas federales 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).

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).



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Destaco que el recurso ha sido concedido únicamente en lo atinente al alcance e interpretación de normas federales, razón por la cual la apelación extraordinaria se halla circunscrita al examen de esa causal (Fallos: 319:288, entre otros).

-IV-

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

- a) El 23 de agosto de 2004, la Comisión Nacional de Defensa de la Competencia imputó a Loma Negra, junto a otras empresas, una presunta participación en las siguientes conductas: i) un acuerdo global a nivel país de asignación de cuotas y participaciones de mercado de cemento Portland, en virtud del cual se habría realizado un pacto de precios y concertado la participación da cada sociedad por zona o provincia; y ii) un convenio para intercambiar información competitivamente sensible.
- b) El 25 de julio de 2005, la Secretaría de Coordinación Técnica del Ministerio de Economía y Producción desestimó las explicaciones brindadas por las empresas involucradas y dictó la resolución (SCT) 124/2005, por la que le impuso a Loma Negra y a Cemento San Martin S.A. (CSM, en adelante), entre otras sociedades,

respectivas multas por haber **violado** los arts. 1° y 41 -incs. a), b), c), e) y k)- de la ley 22.262.

- c) La citada resolución fue recurrida por las empresas y confirmada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico (Sala B). Contra esa decisión, Loma Negra dedujo recursos de casación, extraordinario federal y queja por denegación del remedio del art. 14 de la ley 48, que fueron desestimados. En consecuencia, la resolución (STC) 124/2005 adquirió firmeza.
- d) Loma Negra absorbió a CSM, con planta industrial ubicada en Sierras Bayas (Provincia de Buenos Aires) y planta de molienda en Paraná (Entre Ríos).
- e) El 27 de mayo de 2013, la actora abonó, bajo protesto, las multas que la Resolución (STC) 124/2005 le había impuesto a Loma Negra y CSM.
- f) La empresa demandante, en su declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al periodo fiscal 2013, no incluyó como gasto deducible las multas pagadas, razón por la cual entiende que abonó en exceso dicho tributo e inicia esta acción de repetición.

-V-

Sentado lo anterior, advierto que la cuestión a dilucidar en esta instancia radica en determinar si las multas que pagó Loma Negra por incurrir en una conducta violatoria de la ley 22.262 constituyen, o no, una deducción admitida como



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

gasto necesario para la determinación de la base imponible del impuesto a las ganancias.

En primer lugar, corresponde recordar que el art. 17 de la LIG (t.o. en 1997 y sus modificaciones) prescribe que para establecer la ganancia neta *"se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga."*

En concordancia con el concepto que surge de la norma transcripta, el art. 80 del referido ordenamiento legal, al fijar el criterio general en materia de deducciones, establece que *"los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en ella, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina"* (confr. primer párrafo, primera parte).

Tiene dicho V.E. que, con el fin de practicar la exégesis de un dispositivo legal es necesario buscar en todo tiempo una interpretación valiosa de lo que las normas, jurídicamente, han querido mandar, de suerte que la admisión de soluciones notoriamente injustas, cuando es posible arbitrar otras de mérito opuesto, no resulta compatible con el fin común de la tarea legislativa y de la judicial (Fallos: 327:4241; 307:1018).

Además, es regla de interpretación de las leyes dar pleno efecto a la intención del legislador, computando la

totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con todas las normas del ordenamiento jurídico vigente y del modo que mejor concuerden con los principios y garantías de la Constitución Nacional (Fallos: 314:1445), sin que pueda suponerse la inconsecuencia o falta de previsión del legislador (Fallos: 306:721; 307:518; 330:4713, entre otros).

A la luz de estos asentados principios, no resulta admisible sostener que las multas abonadas por la actora revistan carácter "*necesario*" para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, requisito que exige la normativa transcrita a fin de que resulte procedente su deducción.

Así lo pienso, pues el ilícito desplegado por la empresa, en transgresión a los arts. 1º y 41 -incs. a), b), c), e) y k) de la ley 22.262- y sustento de la resolución (STC) 124/2005, no guarda una relación de causalidad con la generación de las rentas gravadas por la LIG.

En efecto, adoptar un temperamento diverso al aquí expuesto implicaría admitir la **necesidad** de violar una norma jurídica (en el caso, la ley 22.262) para obtener o conservar las ganancias alcanzadas por el impuesto a las ganancias, lo que no solo luce irrazonable y contrario a una interpretación armónica y sistemática del ordenamiento jurídico, sino también ajeno al sentido de justicia de la sociedad, cuya vigencia debe ser afianzada por el Poder Judicial, dentro del marco de sus atribuciones y en consonancia con lo consagrado en el Preámbulo de la Carta Magna (Fallos: 308:1160).

A ello, cabe agregar que el criterio seguido por Loma Negra presupone la inconsecuencia del legislador, quien, por un lado, al sancionar la ley 22.262, tuvo en miras la tutela del



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

interés económico general, mediante el castigo de aquellos actos que limiten, restrinjan o distorsionen la competencia o que constituyan abuso de una posición dominante en un mercado (art. 1°). Empero, al permitir la deducción en el impuesto a las ganancias del pago de las multas allí previstas, admitiría -a los fines fiscales- la necesidad de incurrir en tales conductas disvaliosas y reduciría el impacto de las sanciones aplicadas, interpretación que, al amparo de la LIG, conspiraría contra la efectiva concreción de los fines perseguidos por la citada ley 22.626.

Tal exégesis, entonces, confronta con el conocido principio interpretativo establecido por el Tribunal que sostiene que no cabe presumir la incongruencia o falta de previsión del legislador (arg. Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros).

Por otro lado, tampoco considero admisible el fundamento de la recurrente apoyado en el carácter obligatorio de la erogación. Concretamente, la actora especifica que el "pago de las multas **resultó obligatorio** para Loma Negra, lo que **ratifica que se trató de un gasto necesario**" (pg. 26, tercer párrafo, del recurso extraordinario).

Disiento de tal postura. Ciertamente es que el pago de la multa impuesta por la infracción cometida resultó "obligatorio", pero no menos cierto es que la transgresión que la origina -acuerdo con otras vendedoras para repartirse el mercado y abusar de su posición dominante- no puede admitirse como "necesaria".

para la obtención, mantenimiento y conservación de la fuente productora de renta.

En otros términos, el hecho de que el pago de aquella multa resultare obligatorio no conlleva el carácter necesario, en los términos previstos en la LIG, de los actos infractores de la ley 22.262 para la generación de las rentas gravadas.

Finalmente, creo necesario señalar que no tuerce mi razonamiento las argumentaciones de Loma Negra basadas en el art. 145 del decreto reglamentario 1344/1998, en cuanto establece que: *"los contribuyentes no podrán deducir del conjunto de entradas las sumas pagadas por cuenta propia en concepto de multas, ...derivados de obligaciones fiscales"*.

Pienso que de la prohibición consagrada en ese precepto no es posible colegir una implícita regla general en contrario, que permita sostener la indubitable voluntad legislativa de habilitar la detracción de la base imponible del impuesto a las ganancias de las multas originadas en todo tipo de infracciones, salvo las allí contempladas.

-VI-

En virtud de lo expuesto, considero que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario y, por los fundamentos aquí brindados, confirmar la sentencia apelada.

Buenos Aires, de agosto de 2025.