República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2021-126703464-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 29 de Diciembre de 2021

Referencia: SALA C, VOCALÍA 8 (LOMA NEGRA C.I.A.S.A. - 48.507-I)

En el día de la fecha, reunidos los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación), Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el expediente N° **48.507-I** caratulado: **“LOMA NEGRA C.I.A.S.A. s/ retardo por repetición”**.

El Dr. Luis dijo:

I.- Que a fs. 185/204vta. la actora interpuso recurso por retardo de repetición (cfme. art. 81, ley 11.683), a fin de obtener la devolución del mayor impuesto a las ganancias (IG) abonado en el período fiscal 2013, como consecuencia de no haber deducido como gasto las multas impuestas por la Comisión Nacional de Defensa de la Competencia (en adelante CNDC), más los intereses que correspondan.

II.- La recurrente aclaró que el reclamo administrativo de repetición fue presentado el 21/12/2016, y fue registrado como SIGEA 13289-27370/2016. Como consecuencia, el fisco le requirió determinada documentación, la que fue respondida el 14/7/2017.

La omisión de la AFIP en resolver el reclamo administrativo dentro del plazo de tres meses contados desde la fecha de presentación del mismo, motivó la interposición del presente recurso, por entender que las multas cuyo origen no sea tributario pueden ser deducidas en tanto se vinculen con el giro del negocio y sus resultados se encuentren gravados por la ley del impuesto a las ganancias (LIG).

Explicó que en el año 2005 la Secretaría de Coordinación Técnica del Ministerio de Economía y Producción, impuso a Loma Negra S.A. (en adelante LN) una multa por infringir la Ley de Defensa de la Competencia (en adelante LDC), de $ 138.700.000 y a Cemento San Martín S.A. (en adelante CSM) de $ 28.500.000, siendo algunas de las empresas sancionadas. Y aclaró que luego de las diferentes apelaciones, las multas quedaron firmes el 14/08/2013.

Manifestó que en forma paralela a la tramitación de los expedientes administrativos relativos a la aplicación de las multas y en el marco de un proceso de reorganización empresaria, el 02/10/2000 se celebró el “Acuerdo Definitivo de Fusión”, mediante el cual LN se fusionó y absorbió a CSM, siendo

registrado por la Dirección Provincial de Personas Jurídicas el 02/08/2011 y la disolución de CSM en IGJ el 12/11/2013.

Señaló que el 13/05/2013, luego de obtener los datos bancarios necesarios, LN –por sí y simultáneamente como continuadora de CSM- abonó ambas multas. Hizo hincapié en que no incluyó como gasto deducible en las ddjj del IG correspondientes al período 2013 a las multas abonadas, lo que -a su juicio- trajo aparejado que LN tributara un mayor impuesto.

En cuanto a los fundamentos del reclamo, explicó que un gasto es deducible si se realiza con el fin de obtener ganancia gravada, o mantener su fuente y el contribuyente tiene libertad y flexibilidad a efectos de determinar cuándo una erogación es necesaria a tal fin, de manera que el fisco no puede impugnar y/o negar la deducción de dicho gasto sino cuando la falta de vinculación entre el gasto y la finalidad sea patente y el criterio del contribuyente manifiestamente irrazonable, cuestión que -según su criterio- no se configura en autos. Puntualizó que sin perjuicio de que optó por no incluir el pago de las multas como gasto deducible a los fines de determinar el resultado impositivo en el IG del período 2013, resulta evidente que en el caso se cumplen todos los requisitos que habilitan la repetición del mayor impuesto abonado por LN.

Resumió que la erogación fue efectivamente realizada, que no se trata de una deducción no admitida, ni una multa derivada de obligaciones fiscales y que su pago fue un gasto necesario en los términos de lo dispuesto por los arts. 17 y 80 de la LIG, por lo que no caben dudas de que las multas abonadas califican como gastos necesarios para preservar la fuente productora de ganancias de LN, no debiendo olvidarse que la empresa se vio sometida a una investigación por parte de la CNDC por su concreta actividad comercial, la que luego resultó en la aplicación de las multas, justamente porque dicho organismo consideró que esa actividad comercial, materializada a través de un presunto acuerdo conjunto de fijación de precios y reparto de mercado, habría infringido la LDC en relación al mercado de cemento Portland. Advirtió que la vinculación entre el gasto realizado y la actividad de LN resulta evidente, pues las multas estuvieron, indubitablemente vinculadas con la actividad específica de la firma, al habérsele impuesto como consecuencia de la misma, encontrándose indisolublemente unidas a la actividad propia de LN (producción y venta de cemento) con las sanciones pecuniarias impuestas por la CNDC, en razón del giro normal de su negocio a punto tal que sin el desarrollo de la gestión empresarial no se habría aplicado multa alguna. Entendió que las multas impuestas fueron aplicadas por llevar a cabo actos que hacen a su objeto social, respecto de los cuales la CNDC consideró que implicaban una infracción a la LDC.

Hizo hincapié en diversos criterios contradictorios del fisco expuestos en la Circular 01/2005 y diferentes Dictámenes (30/1985, 17/2004, 70/2007, etc.), destacando que en uno de ellos sostuvo que los gastos deben ser “indispensables” para ser deducibles, lo cual no coincide con lo que requiere la LIG en cuanto a que deba tratarse sólo de gastos “necesarios”.

Evidenció que en todos aquellos casos en que se negó la deducción de las multas, el fisco apeló a criterios que no redundan en pautas aplicables para la solución del caso, tales como pretender exigir que se trate de gastos “indispensables”, hacer citas doctrinarias parciales, que en rigor concluyen en sentido opuesto, negar en forma dogmática el vínculo entre el gasto y la renta, etc. Por ello, sostuvo que el principio rector y único a tener en cuenta es el establecido en los arts. 17 y 80 de la LIG que habilita la deducción de todo gasto destinado a obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por el tributo, como el de conservar la fuente productora de renta. En este sentido, resulta –a su juicio- indubitable que las multas abonadas constituyen un gasto necesario para obtener, conservar o mantener las ganancias gravadas de LN.

Argumentó que de no admitirse la deducción de las multas abonadas, en definitiva, se estarían gravando los beneficios brutos del contribuyente, vulnerándose el principio de capacidad contributiva como así también el de igualdad y razonabilidad.

Planteó que la sentencia que se dicte, haciendo lugar al presente reclamo de repetición, deberá ordenar la liquidación y pago de intereses, mediante la aplicación de una tasa cuya magnitud deberá ser fijada teniendo en consideración las condiciones en las que se haya desarrollado la economía entre la fecha de interposición del reclamo administrativo y la fecha de sentencia. En este sentido, consideró ilegal la tasa de interés del 0,5% mensual prevista en el artículo 4 de la Resolución (MEyP) 314/2004.

Finalmente, citó jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba y peticionó que se haga lugar al recurso de repetición por retardo, con más intereses y costas.

III.- Que a fs. 218/229 el fisco contestó el traslado del recurso, acompañó los antecedentes administrativos de la causa y solicitó que se dicte sentencia rechazando la acción de repetición articulada, con costas.

IV.- Que a fs. 253 se citó a las partes a la audiencia de vista de la causa dispuesta en el art. 173 de la ley 11.683, labrándose el acta que luce a fs. 254, de la que se desprende el desistimiento de la actora de las probanzas oportunamente ofrecidas y la denegatoria de la medida para mejor proveer ofrecida por el fisco, por improcedente.

Finalmente, a fs. 270 se elevaron los autos a consideración de la Sala “C” y a fs. 275 se llamaron autos para dictar sentencia.

V.- Que primeramente corresponde me expida respecto de la improcedencia del retardo planteada por el ente fiscal al contestar el traslado del recurso (v. pto. VII.b), en tanto entiende que al haber sustanciado el pedido de repetición interpuesto por LN habiéndosele efectuado requerimientos y realizado distintas actuaciones que detalla, demuestra la avocación de la Administración para sustanciar el trámite, encontrándose agregado el informe final de inspección a fs. 129/137vta. de los antecedentes de la causa.

Al respecto, debe destacarse que el art. 81 de la ley 11.683 dispone que *“Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los QUINCE (15) días de la notificación, podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 u optar entre apelar ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia. Análoga opción tendrá si no se dictare resolución dentro de los TRES (3) meses de presentarse el reclamo…”*.

El texto transcripto es claro en cuanto a que habiendo transcurrido el plazo dispuesto por la norma, el silencio de la Administración debe interpretarse como denegatoria del reclamo, lo que faculta al contribuyente optar por interponer el recurso ante este Tribunal Fiscal. Nótese que la norma no efectúa distinción alguna referida a los trámites en curso que pudieran encontrarse sucediendo, lo que en modo alguno debe redundar en el menoscabo del derecho que la propia norma reconoce al contribuyente. En este sentido, no debe olvidarse que tal como lo ha sostenido la CSJN en numerosos pronunciamientos *“Cuando una ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo no cabe sino su directa aplicación”* (Fallos 320:2145, 320:1909, 323:3055, entre tantos otros).

Además, de las actuaciones administrativas se advierte que el informe final que cita el fisco al oponer esta defensa fue dictado con fecha 16/02/2018 cuando ya había perdido jurisdicción para continuar tramitando las actuaciones por haber interpuesto la actora el recurso por retardo con fecha 02/02/2018, por lo que corresponde rechazar el agravio del fisco en este sentido. Con relación a las costas, si bien el planteo fue tratado previamente, lo cierto es que se trata de una defensa más para lograr el rechazo del recurso interpuesto, por lo que al no haberse generado una actividad procesal autónoma, resulta improcedente la imposición de costas a su respecto.

VI.- Que los hechos relatados por la actora son reconocidos por el ente fiscal. En efecto, no existe controversia en que: a) el 25/07/2005 la Secretaría de Coordinación Técnica del Ministerio de Economía y Producción emitió la Resolución SCT 124 en la que impuso a LN una multa de $ 138.700.000 y a CSM -sociedad fusionada y absorbida por la primera- de $ 28.500.000, que luego de las diferentes apelaciones, el 14/8/2013 las multas quedaron firmes (v. fs. 32/135); y b) que LN las abonó con fecha 23/05/2013 (v. 156/156vta.), que la apelante interpuso reclamo de repetición el 21/12/2016 con fundamento en no haber deducido como gasto las multas en cuestión (v. fs. 13/28vta.), lo que derivó en el pago del mayor impuesto que pretende ahora repetir.

De los antecedentes administrativos que corren por cuerda separada, se desprende que con fecha 30/06/2017 el fisco notificó a LN un requerimiento mediante el cual la instó a exhibir documental original respaldatoria del pago de las multas impuestas por la CNDC (comprobantes, notas, extractos bancarios); a exhibir la registración contable de dichos pagos y en relación a la cuenta utilizada para reflejar el resultado contable; le solicitó aportar mayores y balances de sumas y saldos del período 2013 y le requirió que acompañe papeles de trabajo de la ddjj del IG con los ajustes impositivos a los resultados contables de los ejercicios 2013 y siguientes, lo que fue cumplido el 14/7/2017 (v. Cpo. Ppal, fs. 24/25, 26/62, a.a).

Con fecha 05/02/2018 el fisco le requirió a LN que aporte papeles de trabajo con el detalle del tratamiento contable e impositivo dado a la previsión/provisión creada a partir de las multas impuestas desde el período 2008 a 2011; cumpliéndolo el 09/02/2018 (v. Cpo. Ppal., fs. 111 y 118/128, a.a).

Así, con fecha 02/02/2018 el fisco tomó conocimiento de la interposición del recurso por retardo presentado ante este Tribunal (v. Cpo. Ppal., fs. 138, aa).

VII.- Que ahora corresponde me expida acerca de la deducción de las multas abonadas por LN, y consecuentemente, respecto de la repetición del presunto mayor impuesto ingresado; anticipando que los jueces no estamos obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes, sino sólo aquellos que resultan necesarios para emitir un pronunciamiento válido (Fallos 297:140; 301:970, entre otros).

En relación a ello, el artículo 17 de la LIG prevé 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"*. Por su parte, el artículo 80 dispone que "…*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"*.

VII.1.- Que la primera cuestión a destacar es que las multas cuya deducción pretende la actora sea reconocida, fueron aplicadas por la CNDC por "cartelizar" -junto a otras empresas del rubro- la

comercialización del cemento portland en el país. En otros términos, la citada comisión le aplicó una sanción de *naturaleza penal* (represiva) a la actora –y demás empresas participantes- por la comisión de una conducta ilícita. Cabe recordar que la LDC protege los intereses de toda la comunidad, al castigar conductas que sean contrarias al "bienestar económico general" (Fallos 325:1702, considerando 5 y stes.).

La segunda cuestión a ponderar es que dichas multas se encuentran firmes, es decir, la tramitación en sede judicial de una causa ajena a la presente concluyó en que correspondía la aplicación de dichas sanciones impuestas por la CNDC. Es decir, en instancia judicial se tuvo por probada la conducta ilícita de la actora al infringir la LDC.

VII.2.- Que señalado ello, corresponde ahora analizar si tales conceptos resultan *gastos deducibles* para la LIG.

Una correcta hermenéutica conduce a considerar que sólo los gastos vinculados a la actividad, y con la finalidad de obtener ganancia, o de mantener o conservar su fuente generadora, resultarán deducibles y en la medida que hayan sido necesarios a tales fines. Así, para que un gasto resulte deducible, deben reunirse tres requisitos: a) que tenga *vinculación* con la fuente generadora de renta, b) que su *finalidad* –directa e indirecta- sea la obtención de la renta, o el mantenimiento o conservación de su fuente, y c) consecuente del anterior, que resulte *necesario* para tales fines. En relación a estos últimos, cabe señalar que la LIG no mantuvo un criterio riguroso en cuanto al carácter "necesario" del gasto, como ocurría con la ley de impuesto a los réditos, sino a través –justamente- de la *finalidad* económica de los mismos (Fallos 304:661 considerando 7°, último párrafo).

VII.2.1.- Respecto del primer requisito, acierta la actora cuando expresa que *"…las Multas estuvieron, indubitablemente, vinculadas con la actividad específica de mi mandante, pues se han aplicado, precisamente,* ***como consecuencia*** *de dicha actividad"* (resaltado propio). Sin embargo, yerra en las líneas que siguen cuando expresa: "*Están indisolublemente unidas, la actividad propia de Loma Negra (producción y venta de cemento) con las sanciones pecuniarias impuestas por la CNDC, en razón del giro normal de su negocio, a punto tal que sin el desarrollo de la gestión empresarial no se habría aplicado multa alguna";* porque lo cierto es que, sin el desarrollo de una conducta ilícita –consistente en haber cartelizado el precio de venta junto a otras empresas con las que comparte el oligopolio del cemento portland- es que no se habría aplicado multa alguna. Y continúa el desacierto cuando expresa que "*Las multas le fueron aplicadas a Loma Negra y CSM, evidentemente, por llevar a cabo actos que hacen a su objeto social….";* porque le fueron impuestas por conductas ilícitas que jamás podrían formar parte de su objeto social. En efecto, tal como lo reconoce la propia actora, el objeto social de LN es la producción y venta de cemento portland (entre otros), y no la "cartelización" en su comercialización; lo que lleva a concluir que las multas le fueron impuestas por llevar a cabo actos contrarios a la LDC, no por desarrollar licitamente su actividad comercial.

No obstante ello, y sólo a efectos del análisis de la cuestión, debe considerarse que el pago en tratamiento guarda *vinculación* –a modo de consecuencia- con la fuente generadora de renta consistente en la producción y comercialización de cemento portland, entre otros objetos estatutarios de la empresa.

VII.2.2.- En relación al segundo requisito exigido, tengo para mí que el pago de una multa (sanción penal) no es efectuado con la *finalidad* –directa o indirecta- de obtener renta, o de mantener o conservar la fuente que la genera; porque claramente representa el cumplimiento de una sanción pecuniaria, de innegable naturaleza penal, represiva, punitiva, que tiene como finalidad herir al infractor en su patrimonio. Tal como

lo recuerda la actora en su recurso, se ha dicho que la deducción de los gastos necesarios no exige otro recaudo que la comprobación de orden teleológico respecto a que la erogación está destinada ***con el fin*** de lograr la ganancia o de mantener y conservar su fuente. (Dino Jarach "*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*", 3ra edición, Abeledo Perrot, p. 545. Resaltado propio).

En el caso de autos, de esa comprobación de orden teleológico surge que el gasto –multas aplicadas por la CNDC- no fue realizado *con el fin* señalado, porque su sustancia es completamente ajena a la obtención de la renta o al mantenimiento o conservación de su fuente. Al respecto, se ha dicho que "…*el concepto de necesidad es relativo y debe apreciarse en función de* ***la finalidad de las erogaciones*** *"* (CCAF, Sala IV, in re "Trucco Pedro Agustín (TF 27.952-I) c/ DGI", del 18/06/2013, considerando X).

Estas consideraciones, llevan a concluir que los gastos cuya deducción pretende la actora carecen de los elementos requeridos para su procedencia.

VII.2.3.- A mayor abundamiento, aún en el hipotético caso que pueda considerarse cumplido el requisito de *finalidad,* resultaría claramente un gasto innecesario –menos aún imprescindible- para obtener la renta gravada o mantener o conservar la fuente. En efecto, como se ha dicho "… *el concepto de necesidad se vincula, en nuestra materia, con aquello que debe acontecer, precisa, forzosa o inevitablemente, o lo que es menester indispensablemente o hace falta para algún propósito o fin. Ya lo dijo años atrás la jurisprudencia suiza al expresar que allí –lo mismo que entre nosotros- la ley solo permite la deducción de los gastos forzosamente vinculados por su naturaleza misma con la producción del beneficio imponible, y no con cualquier gasto más o menos relacionado con el ejercicio de una profesión lucrativa*" (cfme. Giuliani Fonrouge y Navarrine. "*Impuesto a las Ganancias*". Editorial Depalma, Buenos Aires. 1980. Página 169). También resulta aplicable al caso lo dicho por este Tribunal: "*…veamos que puede ocurrir con las ganancias de la actora si dichos gastos no se produjeran; se puede decir que ninguna influencia habrá en aquellas tanto en su generación, como en su conservación o mantenimiento, lo que da por tierra el carácter de "necesario" del gasto, pues tal calificación implica que la realización o no de la erogación tiene algún efecto directo o indirecto en los ingresos del contribuyente o en la fuente que los genera o, en un planteo extremo, que sin esos gastos la fuente perecería o se demerecería, lo que en la especie, evidentemente, no es así*" (Goldstein, Eduardo", TFN Sala B, 28/05/2004). Ello así, porque se "…*creó un riesgo económico materializado en la sanción de multa impuesta por el Banco Central, …[por lo que] su pago constituye una erogación suplementaria que, ya sea como mayor costo o como gasto no recuperable, no puede oponerse a terceros. Frente a las normas tributarias no puede entenderse como gasto necesario para obtener, mantener y conservar el rédito"* "ITESA Ind. Textil S.A: s/recurso de apelación en materia de Impuesto a los Réditos y Multa" de fecha 29/03/1963. Si bien este último precedente refiere al impuesto a los réditos, cuya norma resultaba –como ya se dijo- más rigurosa en cuanto al requisito de "necesariedad", lo cierto es que el razonamiento resulta plenamente aplicable al presente.

VII.3.- Que sin perjuicio de lo ya expuesto, dos razones más motivan el rechazo de lo pretendido por la actora.

VII.3.1.- La primera obedece a la imposibilidad que tiene este Tribunal de ***condonar*** parcialmente una sanción de naturaleza penal, en este caso impuesta por la CNDC. En efecto, considerar deducible del impuesto a las ganancias los pagos efectuados en concepto de multas, implicaría, indirectamente, condonarlas en la proporción de la alícuota aplicable del impuesto, en el caso de autos 35%, lo que le resulta claramente vedado a este Tribunal. Adviértase, que por idéntico razonamiento es que la LIG nunca admitió la deducción del propio impuesto a las ganancias (hoy art. 88 inc. "d", LIG), porque importaría, de

hecho, reducir la “incidencia” del gravamen en la proporción de la alícuota aplicable según el caso. En el caso de las multas, esa *menor incidencia* representaría una *condonación parcial* de la sanción. En esta inteligencia, resulta evidente la falta de atribución constitucional y legal del Tribunal al respecto, la que sólo es asignada al Congreso Nacional, por imperio del *principio de legalidad,* que en este caso, se lo debe entender como de “reserva de ley”.

El óbice señalado alcanza a toda sanción de naturaleza penal, como es el caso de las multas, cuya finalidad –como ya anticipé- es herir al infractor en su patrimonio, definiendo por ende su sustancia inequívocamente punitiva.

En este sentido, cabe traer a colación el art. 145 del decreto reglamentario de la LIG que en su texto vigente señala, en su cuarto párrafo, que *“Tampoco son deducibles las multas, sanciones administrativas, disciplinarias y penales aplicadas, entre otros organismos o autoridades, por el Banco Central de la República Argentina, la Unidad de Información Financiera, la Comisión Nacional de Valores o la Superintendencia de Seguros de la Nación que se apliquen a las entidades por ellos controladas o reguladas; y las sumas que estas últimas destinen -directa o indirectamente- a sus directivos y representantes a los fines que éstos cancelen las multas, sanciones administrativas, disciplinarias y penales, que por su actuación en representación de las mencionadas entidades, les fueron aplicadas.* (párrafo incorporado por art. 83 del decreto 1170/2018, BO 27/12/2018). Este último párrafo incorporado sólo debe entendérselo como meramente “aclaratorio” -y además no taxativo- de lo dispuesto en su primer párrafo, que establece como criterio general, que no podrán deducirse *“las sumas pagadas por cuenta propia en concepto de* ***multas****,…”* pero sin referir a ninguna en particular.

Por otro parte, considerando que el pago efectuado por LN es a consecuencia de un accionar ilícito, dicho pago podría encuadrar en el actual inc. “j” del art. 88 de la LIG que no admite la deducción de “las pérdidas generadas por o vinculadas con operaciones ilícitas”, toda vez que el pago de las multas en cuestión representan una pérdida –traducida en un mayor costo o como un gasto no recuperable- consecuencia de su obrar ilícito (en similar criterio, TFN, Sala B, in re “Goldstein Eduardo” del 28/05/2004, ya citado).

VII.3.2.- La segunda razón obedece al mandato moral que estamos llamados a cumplir los juzgadores, procurando encontrar la interpretación que mejor se apegue al sentido de justicia. Debe recordarse que “*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 judicial”* (Fallos 307:1018 considerando 6°).

En este sentido, estoy seguro que ni el legislador del impuesto a las ganancias, ni su antecesor del impuesto a los réditos, han tenido la intención de que, mediante la deducción de pagos originados en el cumplimiento de una sanción pecuniaria aplicada como consecuencia de una conducta ilícita, se logre condonar parcialmente dicha sanción, al reducir su efectiva incidencia económica.

Desde esta perspectiva, admitir la deducción de las multas en trato –y su consecuente condonación en un 35%- luce visiblemente injusto, y recuérdese que “*hacer justicia, misión específica de los magistrados, no importa otra cosa que la recta determinación de lo justo in concreto; y ello sólo se puede lograr ejerciendo la virtud de la prudencia animada con vivo espíritu de justicia”* (Fallos 302:1611 considerando 5to.).

Es que, tengo para mí, que un comportamiento ilícito que afectó el interés general de la comunidad –como el realizado por la actora y que fuera base fáctica de las multas impuestas y pagas por ésta- no puede dar lugar a un beneficio como sería su condonación parcial mediante su deducción en el impuesto a las ganancias, como lo intenta la accionante. Pretender, en definitiva, que este Tribunal -por medio de la aplicación de las normas tributarias y bajo la autonomía propia del derecho tributario- indirectamente condone en un 35% la condena oportunamente aplicada a la actora por un comportamiento ilícito que afectó gravemente a toda la comunidad, es ir demasiado lejos.

Por las consideraciones expuestas, voto por rechazar la acción de repetición articulada, con costas.

El Dr. Vicchi dijo:

Que adhiere a los considerandos I a VI del Voto del Vocal preopinante

Que corresponde expedirse sobre la repetición intentada por la recurrente en tanto pretende la deducción de multas aplicadas en el marco de la Ley de Defensa a la Competencia que se encuentran firmes.

Que según el artículo 145 del Decreto Reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias -Dto.1344/98- "…para establecer la ganancia neta imponible los contribuyentes no podrán deducir del conjunto de entradas las sumas pagadas por cuenta propia en concepto de multas, costas causídicas, intereses punitorios y otros accesorios —excepto los intereses a que se refiere el artículo 37 de la Ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998, y la actualización prevista en la misma—, derivados de obligaciones fiscales, pero sí el impuesto a las ganancias tomado a su cargo y pagado por cuenta de terceros y siempre que esté vinculado con la obtención de ganancias gravadas.

Que es recién con la reforma introducida al artículo en cuestión por el Decreto 1170/18 BO 27-12-2018 que se amplía dicha prohibición a aquellas multas aplicadas por organismos administrativos, la que no resulta aplicable en razón de la fecha de entrada en vigencia y en tanto el período involucrado en autos corresponde al año 2013.

Que en consecuencia es claro que la limitación contenida en la norma reglamentaria, antes de la reforma citada, se refería a multas fiscales. Así lo ha entendido tanto la doctrina como la jurisprudencia, vide en este sentido Sala C en su anterior composición fallo ika Renault Argentina de fecha 3/10/2005-.

Que aclarado este punto y admitida la deducción de multas salvo las fiscales corresponde analizar si la deducción de las multas aplicadas a la contribuyente resultaron ser un gasto necesario en los términos de los artículos 17 y 80 de la ley del Impuesto a las ganancias.

Que conforme lo ha establecido la jurisprudencia de este Tribunal la deducción de un gasto debe considerarse desde el punto de vista del giro comercial, en tanto éste coloca a la empresa en la necesidad de adoptar decisiones en la esfera económica, originando gastos realmente efectuados para la realización de las actividades comprendidas en el objeto social, tendientes a obtener, mantener y conservar rentas dentro de las posibilidades y conveniencias de la misma. Para ello, debe atenderse a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (art. 13 de la ley citada) conforme a la realidad económica de cada caso particular, ponderando la amplitud con que las empresas pueden tomar decisiones que hacen a su política comercial y al arbitrio de los medios necesarios para sus fines. Este es el criterio que informó, según se desprende del comentario del Ministerio de Hacienda de la Nación (publicación oficial, año 1946, pág. 12) la modificación dispuesta por decreto ley

14338/1946, al ampliar las deducciones para la tercera categoría a todos los gastos inherentes al giro del negocio (ACFOR 22-7-1964 con citas de "Fiat SA" número 306, "Gillete Safety Razor Co. of South America", número 133, "Oks SA" número 166, publicados en JA, T. 1962, III, pág. 453; LL, T. 104, pág. 113; LL, T. 104, pág. 444, respectivamente).

Que las multas aplicadas a la recurrente encuentran sustento en la alteración de los precios por conductas anticompetitivas. En consecuencia la sanción por sobreprecios se vincula con la obtención de ganancia y la transforma en gasto necesario desde el punto de vista de la política comercial de la empresa.

Que en atención a lo expuesto corresponde hacer lugar a la repetición intentada con más intereses desde el reclamo administrativo previo. Las costas se imponen por su orden en atención a la complejidad y particularidades de la cuestión debatida en autos.

La Dra. Marmillon dijo:

I.-Que adhiere a los Considerandos I a V del voto del Vocal instructor.

II.-Que encontrándose acreditado que Loma Negra CIASA abonó el impuesto a las ganancias del año fiscal 2013 sin haber efectuado la deducción como gasto de las multas firmes impuestas por la Comisión Nacional de Defensa de la Competencia, abonadas el 23-5-2013, el tema decidendum se centra en la procedencia o improcedencia de tal deducción, que origina la repetición intentada.

Que el criterio general sentado por la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1997 aplicable al caso de autos) en relación con la deducción de gastos permitida viene dado por los artículos 17 y 80.

El primero prevé 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 tanto que el artículo 80, en lo que aquí interesa dice *"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…"*

Seguidamente la norma legal enumera las deducciones de carácter general cualquiera fuese la fuente de ganancia con las limitaciones contenidas en ella, las especiales para todas las categorías y las especiales para las categorías primera, segunda y tercera, respectivamente (conf. arts 81 a 87).

En consecuencia, el legislador ha dispuesto que los gastos incurridos con el propósito de mantener y conservar la fuente o de obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas son deducibles, sin perjuicio de los gastos a los que expresamente les ha dado tal carácter.

Finalmente el artículo 88 prevé las deducciones no admitidas, sin distinción de categorías, dentro de las que se encuentra en su inciso j) los quebrantos netos provenientes de operaciones ilícitas.

Asimismo, el decreto reglamentario en su texto dado por el decreto 1344/98, aplicable al período fiscal en discusión, en su primer párrafo dice… *"para establecer la ganancia neta imponible los contribuyentes no podrán deducir del conjunto de entradas las sumas pagadas por cuenta propia en concepto de multas, costas causídicas, intereses punitorios y otros accesorios –excepto los intereses a que se refiere el artículo 37 de la ley N° 11.683, texto ordenado en 1998, y la actualización prevista en la misma- derivados de*

obligaciones fiscales, pero sí el impuesto a las ganancias tomado a su cargo y pagado por cuenta de terceros y siempre que esté vinculado con la obtención de ganancias gravadas".

III.- Que establecido el marco normativo que regula la cuestión a resolver, corresponde en primer término analizar si las sanciones impuestas a la apelante quedan comprendidas dentro del criterio de deducciones no admitidas, ya que en caso afirmativo no procederá continuar tratando su viabilidad.

Que la suscripta comparte el criterio sostenido por esta Sala "C", en anterior integración, al sentenciar la causa "Renault Argentina S.A. (3/10/2005) en el sentido que "*la limitación impuesta por el art. … del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias debe entenderse con relación a aquellas que revisten naturaleza fiscal. Y ello es así en tanto resultaría ilógico que al momento de confeccionar la declaración jurada respectiva se permitiera a los contribuyentes deducir las multas aplicadas como consecuencia de la omisión -dolosa o culposa- de materia imponible."*

En esa línea de pensamiento, la reforma posterior dada al artículo 145 de la reglamentación mediante el decreto 1170/18, entendió necesario agregar en su tercer párrafo que "*Tampoco son deducibles las multas, sanciones administrativas, disciplinarias y penales aplicables, entre otros organismos o autoridades, por el BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA, la UNIDAD DE INFORMACIÓN FINANCIERA, LA COMISIÓN NACIONAL DE VALORES o la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS DE LA NACIÓN, que se apliquen a las entidades por ellos controladas o reguladas…"*

Posteriormente, con el dictado de la ley 27.430 (B.O.29/12/17) se sustituye el inciso j) del artículo 88 de la ley, vigente hasta ese momento, impidiendo la deducción de las pérdidas generadas por o vinculadas con operaciones ilícitas.

Que sentado lo que antecede, resta entonces decidir si procede la pretendida deducción de las sanciones impuestas, a la luz de lo regulado por los referidos artículos 17 y 80 de la ley del gravamen.

En tal sentido, mucho ha analizado la doctrina y la jurisprudencia el concepto de gasto necesario, avanzando sobre el criterio estricto de considerar que se trata de un gasto imprescindible, ya que la ley no lo define en esos términos, para sostener que debe conectarse con el principio de causalidad del gasto.

Así de la economía propia del impuesto a las ganancias dimana el principio de pertenencia de las deducciones a la fuente productora de las rentas gravadas. La causa primigenia de todo concepto cuya deducibilidad se pretenda es su conexión con la obtención, mantenimiento y conservación de las ganancias gravadas (Damarco, Jorge Tratado Jurisprudencial y Doctrinario. Impuesto a las Ganancias Tomo I, pag 538).-

Ello implica probar la existencia de la causalidad requerida para su procedencia y en ese sentido le asiste razón al Fisco Nacional cuando señala que el gasto originado en el pago de las multas aplicadas a la contribuyente no se origina en su actividad, sino en la forma de llevarla a cabo, esto es mediante una conducta contraria a lo dispuesto por la ley de Defensa de Competencia, por lo que no puede considerarse que se encuentre reunido el requisito de necesidad del gasto que permita su deducción.

Por ello, voto por rechazar la repetición intentada, con costas.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1) Rechazar el planteo de "improcedencia del retardo" articulado por el fisco nacional, sin costas.

2) Rechazar la repetición articulada, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.29 12:50:53 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.29 14:27:53 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.29 18:34:11 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.29 18:34:19 -03:00