



Ministerio Público de la Nación

EXPTE: N° CAF 8115/2018

AUTOS: "MOLINOS RIO DE LA PLATA C/ EN S/ PROCESO DE
CONOCIMIENTO"

JUZGADO: N° 5

SECRETARIA: N° 9

Señora Jueza:

Se corre nueva vista a fin de que me expida sobre el planteo de inconstitucionalidad formulado por la parte actora (cfr. fs. 277).

La sociedad actora plantea la inconstitucionalidad del art. 1° inc. h) del decreto 916/2004, que incorpora un artículo a continuación del séptimo del Decreto 1037/00, reglamentario de la ley N° 25.784. Ello así, por considerarlo violatorio del principio de legalidad tributaria, sustentado en los artículos 4, 17, 52, 75 y 99 de la CN (cfr. punto II de la demanda).

Al respecto, señala que mediante dicha disposición reglamentaria, el PEN introdujo modificaciones sustanciales sobre los párrafos agregados al art. 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG), mediante la reforma efectuada por ley 25.784. Resalta que el objetivo de legislador, al sancionar la mencionada modificación, fue agravar el régimen fiscal para las triangulaciones realizadas en operaciones de exportación de *commodities* llevadas a cabo por ciertas empresas, que utilizan intermediarios internacionales sin sustancia económica, con el objeto de ocultar una transferencia ilegítima de rentas de fuente argentina a jurisdicciones extranjeras con menor presión fiscal, y así eludir el debido pago del impuesto a las ganancias. A tales efectos, el texto incorporado al

art. 15 de la LIG establece el denominado Sexto Método, que establece el valor de cotización que debe considerarse en tales operaciones, a los fines de la determinación del impuesto (cfr. punto III.2).

En cuanto a ello, la actora considera que mediante la reglamentación objetada, el PEN modificó el presupuesto de hecho para la aplicación del Sexto Método, a partir de un “artificialismo técnico”, permitiendo extenderla a todos los casos en que intervengan intermediarios en las operaciones de exportación, que no reúnan los requisitos de sustancia económica que define la ley a los fines de su inaplicación. Puntualmente, eliminando el requisito de la “vinculación” entre la empresa exportadora argentina, y el intermediario que opera en jurisdicción extranjera, que define el art. 15 de la LIG a los fines de aplicar el Sexto Método (cfr. punto II.3).

De esta manera, plantea que el citado decreto extendió el ámbito de aplicación del gravamen incorporado a la LIG por la ley 25.784, incluyendo a tal efecto todas las operaciones de exportación donde intervengan intermediarios internacionales sin sustento económico, estén o no “vinculados” a la empresa exportadora; trasgrediendo de este modo el principio de reserva legal que surge de los arts. 4, 17 y 75.2 de la CN. Así como los límites a la potestad reglamentaria establecidos en el art. 99 inc. 2 de la Norma Suprema, que proscriben alterar el espíritu de las leyes sancionadas por el Congreso con excepciones reglamentarias. En este sentido, plantea que, como acto de alcance general normativo, el decreto reglamentario –en lo que es motivo de agravio– adolece de vicios constitucionales en sus elementos causa, objeto y competencia en los términos de la LNPA (Cfr. puntos V.2.1, 2 y 3).



Ministerio Público de la Nación

En apoyo a su planteo, agrega que la ley de reforma tributaria n° 27.430 del 2017, legalizó en su artículo 10° un nuevo Método, que coincide con la extensión prevista en el art. 1.h del Decreto 916/2004, lo cual demuestra en su criterio que la cuestión reglamentada corresponde en rigor a la competencia exclusiva del Congreso de la Nación. Y por lo tanto, se encontraría vedada al Poder Ejecutivo Nacional, que incurrió en exceso reglamentario y violación al principio de legalidad tributaria, mediante el dictado de la reglamentación cuestionada (cfr. puno V.3.1.7).

II.- En oportunidad de contestar la demanda (fs. 220 y ss.), la accionada solicita el rechazo del planteo constitucional, por las razones allí vertidas (cfr. especialmente acápites IV y V del escrito de contestación), habiéndose dado así cumplimiento al debido proceso legal.

Cabe de destacar que a fs. 222 y ss., opone como defensa la ausencia de causa o controversia, a cuyos fines plantea que la cuestión ha devenido abstracta a partir del dictado de la ley 27.430. En este punto, afirma que la actora pretende una declaración de inconstitucionalidad de un decreto que, en lo que es materia de impugnación, se encuentra legislado actualmente por la reforma introducida por la ley 27.430. Por lo que carecería de utilidad un pronunciamiento sobre el agravio referido a la transgresión del principio de reserva legal en materia tributaria, pues devendría abstracto e inoficioso, por la razón explicada.

Sin perjuicio de ello, también manifiesta que la sociedad actora no acompaña ninguna documentación que pruebe o indique que el Fisco haya iniciado una determinación de oficio, o realizado cualquier tipo de cuestionamiento a la forma en que tributa su firma en los 15 años

transcurridos desde el dictado el Decreto y su entrada en vigencia. Como tampoco acredita el impacto que podría haberle generado la aplicación del Sexto Método. Por lo tanto, sostiene que la pretensión de la actora radica en que se decrete una inconstitucionalidad, sin que se haya acreditado en autos la existencia de un “caso” o “controversia” concreta (fs. 24 vta./225).

Sin perjuicio de ello, afirma que el dictado de la ley 27.430 no implica de ningún modo reconocer que la cuestión regulada en el decreto 916/2004 sea de exclusiva incumbencia legislativa, y ajena a la potestad reglamentaria. Por el contrario, aduce que el decreto impugnado fue dictado en uso de las atribuciones constitucionales que le concede la CN al PEN, y que su sustancia es meramente reglamentaria y aclaratoria de lo dispuesto en el texto del art. 15 de la LIG. Añade que el decreto 916/2004 no ha creado nuevos impuestos, ni ha modificado el espíritu o alcance de la ley en el punto debatido. Sino que por el contrario, el Poder Ejecutivo, observado claramente la finalidad de la norma sancionada por el Congreso Nacional, y la voluntad del legislador, se limitó a reordenar el texto de la LIG y sus normas reglamentarias (cfr. fs. 224/vta.).

A propósito de la finalidad aludida, la representación estatal explica en el punto V.2 de la contestación de demanda, que a raíz de la fuerte pérdida de la recaudación provocada por la triangulación de exportaciones de *commodities* a través del uso de intermediarios internacionales (*traders*), el PEN envió al Congreso en el año 2003 un proyecto de ley, por el que se reformó el Impuesto a las Ganancias, incorporando al artículo 15º una disposición de carácter “anti-elusivo” para neutralizar esa situación. Explica que dichas transacciones se caracterizan por un movimiento falso de mercadería, que es enviada a un



Ministerio Público de la Nación

tercero comprador directamente desde la Argentina, a través de un intermediario o *trader*, a un valor notoriamente inferior al que se termina facturando a la parte compradora o destinatario final. De este modo, el precio facturado por el *trader* al tercero comprador, se transforma en una ganancia de fuente extranjera, que por ser obtenida por un sujeto no residente en la Argentina, no se encuentra -en principio- gravada por impuestos locales.

Para dar respuesta a esta situación, expone que con fecha 21/10/2003 se promulgó la ley N° 25.784 (B.O. 22/10/2003). Destaca que en el mensaje de elevación del proyecto de ley, el PEN enfatizó la finalidad “anti-abuso” del mismo, a efectos de evitar la triangulación de operaciones que da lugar a la evasión y obstaculiza la fiscalización (cfr. fs. 230/vta.).

Con fundamento en el propósito expuesto, indica que el Congreso de la Nación sancionó la ley 25.784, modificatoria de la LIG, agregando al art. 15 de esta última el texto que allí transcribe (cfr. fs. 230 vta./231 vta.). El mismo prescribe, someramente, que cuando se trate de exportaciones realizadas a sujetos vinculados, que tengan por objeto los productos allí indicados, y en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería, a fin de determinar la renta de fuente argentina de la exportación se considerará el valor de cotización del bien en el mercado transparente, sin considerar el precio al que hubiera sido pactado con el intermediario internacional. Seguidamente, establece una serie de recaudos negativos respecto del intermediario que, de verificarse conjuntamente, excluyen la aplicación del mejor método allí regulado.

Al respecto, el apoderado de la demandada subraya que el texto legal transcripto demuestra la naturaleza anti-elusiva, destinada a combatir el uso de sociedades intermediarias insustanciales en la exportación de *commodities*. Luego, en lo que respecta a la reglamentación cuya inconstitucionalidad se plantea, transcribe los considerandos del decreto 916/2004, donde se argumenta que tanto del contexto normativo de la ley, como de su finalidad y objetivo, surge que el Sexto Método comprende aquellos casos en los que el exportador realiza una operación con o a través de un intermediario, que además de no ser el destinatario final de la mercadería, no observa los requisitos enunciados en la ley. Por lo que, en base a las directrices explicadas en los considerandos transcriptos, el art. 1º inc. h) del Decreto 916/2004 incorporó a continuación del séptimo artículo agregado por el Decreto N° 1037/00, a continuación del Artículo 21, el texto que allí reproduce. En lo esencial, estipula que para la aplicación del mentado método, todas las operaciones de exportación en las que intervenga un intermediario internacional que no cumple con los requisitos antes mencionados, se consideran no celebradas entre partes independientes, en condiciones normales de mercado.

Al respecto, aduce que no asiste razón a la parte actora, cuando sostiene que dicho decreto ha establecido un nuevo tributo, toda vez que-como se desprende de sus considerandos citados-su objetivo es adecuar las normas reglamentarias de la LIG frente a la reforma introducida por la ley 25.784. Por ello, rechaza la interpretación de la demandante, en cuanto a que el decreto eliminó el requisito de la “vinculación” entre el exportador local y el tercero importador, creando



Ministerio Público de la Nación

un nuevo impuesto a situaciones que no se encontraban gravadas por la ley.

En este punto, advierte que la actora sustenta su argumentación en una lectura equivocada del art. 2° de la ley 25.784, y del término “vinculación”, que prescinde del recto alcance que se deriva de una interpretación sistemática y teleológica. Por ello, señala que el decreto cuestionado se limita a aclarar el sentido auténtico que pretendió otorgar el legislador al término “vinculación”, en el marco del objetivo que tiene el mecanismo “anti-elusivo” de la ley sancionada por el Congreso. Estos es, que las exportaciones efectuadas a un intermediario internacional sin sustancia no se consideren celebradas entre partes independientes en condiciones normales de mercado, a los fines de la imposición. Por ello, sostiene que la norma impugnada es meramente aclaratoria, y se enmarca estrictamente en las previsiones del texto agregado al art. 15 de la LIG. Por lo que entiende que el principio de legalidad tributaria no se encuentra transgredido (cfr. fs. 237/238).

Concluye que la norma impugnada no crea supuesto alguno de vinculación, sino que a partir de una interpretación sistemática y finalista de la propia disposición sancionada por el Congreso, se deriva que cuando la exportación de *commodities* se realiza a través de un intermediario que no es el destinatario efectivo de la mercadería, y no cumple con una o más condiciones de las previstas en octavo párrafo del art. 15 de la LIG-para excluir la aplicación del Sexto Método-, la misma no fue realizada entre partes independientes. Por lo que la reglamentación en nada se aparta del texto y espíritu de la ley, sino que formula una aclaración acorde a los mismos (cfr. fs. 238 vta./239).

Manifiesta también que el decreto en cuestión fue dictado por el PEN en ejercicio de la potestad reglamentaria que le otorga el art. 99 inc. 2 de la CN, y observa todos los recaudos de validez que prescribe el art. 7° de la LNPA (Cfr. fs. 239 y ss.).

III- Planteada sucintamente la cuestión, en atención a los términos en que ha sido formulada la pretensión (cfr. punto II de la demanda), corresponde señalar que cuando la demanda tiene por objeto exclusivo el pedido de declaración de inconstitucionalidad de una norma, ello importa el ejercicio de una acción directa de inconstitucionalidad, que el Máximo Tribunal ha admitido explícitamente como un medio idóneo, ya sea bajo la forma de amparo o la acción de mera certeza, para prevenir o impedir las lesiones de derechos de base constitucional (Fallos: 320:690 y sus citas).

Por ello, atendiendo a la defensa opuesta por la demandada, donde invoca la ausencia de caso por falta de acreditación de un daño concreto e inminente, creo oportuno señalar que en su jurisprudencia reciente, el Máximo Tribunal ha reafirmado que la demanda declarativa de inconstitucionalidad siempre debe responder a un “caso”, ya que dichos procesos no tienen un carácter meramente consultivo, ni importan una indagación meramente especulativa. Por el contrario, la acción debe tener por finalidad precaver las consecuencias de un acto en ciernes, al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal, y fijar las relaciones legales que vinculan a las partes en conflicto (Fallos: 307:1379; 310:606; 311:421; 320:1556 y 325:474, entre otros).

Por ello, la Corte ha exigido, a los fines de la procedencia de acciones que tienen tal objeto, que medien las siguientes condiciones: a) actividad administrativa que afecte un interés legítimo; b) que el grado de



Ministerio Público de la Nación

afectación sea suficientemente directo; y c) que aquellas actividad tenga concreción bastante (Fallos: 307:1379; 325:474 y 327:2529). Estos requisitos resultan revisables de oficio, porque lo contrario implicaría permitir que se contraríe lo preceptuado en los artículos 116 y 117 de la CN, en cuanto a que la Justicia Federal conoce y decide exclusivamente en “causas”, sin que le quepa la misión de emitir opiniones en abstracto (Fallos: 322:528, cons. 3°).

En tales condiciones, considero que dichos requisitos se cumplen en el caso bajo examen, toda vez que a pesar de lo aludido por la accionada, se ha acreditado en autos –a través de las actuaciones administrativas remitidas por la demandada- la existencia de una actividad administrativa suficiente para poner en tela de juicio el derecho que se invoca. En efecto, cabe el contenido de la Resolución N° 83/2017 (DV DEOA) del 16/6/2017, cuya constancia de notificación y copia obran en las actuaciones administrativas acompañadas por la accionada a fs. 149 (cfr. copia certificada del EX2017-23325751-APNDDMYA#SGP, página 91 de 100/32 de 152). De los términos de sus considerandos y parte resolutive surge que se inició contra la actora un procedimiento determinativo de oficio, a partir de la observación de operaciones de exportación realizadas a través de empresas del exterior vinculadas a la misma, y entidades ubicadas en países de baja o nula tributación, que no resultaron ser el destinatario final de los productos trasladados, y que no acreditaron el cumplimiento de los requisitos previstos en el octavo párrafo del art. 15 de la LIG.

Por ende, el agravio traído a juicio del Tribunal no resulta meramente conjetural e hipotético, ya que se probó un comportamiento

de la agencia recaudadora configurativo del requisito del preceptivo e ineludible "acto en ciernes", que puede válidamente originar una relación jurídica concreta con la demandada (Fallos: 326:4774; 328:1701, y “F.P. Rubinstein y Cía. SRL c/ AFIP-DGI s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 15/5/2018-del dictamen de la Procuradora Fiscal cuyos términos remite íntegramente la Corte).

En efecto, existe en caso un reclamo específico del Fisco Nacional en concepto de Impuesto a las Ganancias, con base en la aplicación de la normativa impugnada (arg. Fallos: 327:2529; 328:1701). De esta manera, se ha acreditado la existencia de una obligación de pago concreta respecto del tributo referido (Cfr. *mutatis mutandi*, caso “F.P. Rubinstein y Cía. SRL...”, op. cit., apartado III).

Por otro lado, el planteo vinculado a que el agravio constitucional ha devenido abstracto, como consecuencia de la sanción de la ley 27.430 que legisla en el mismo sentido que el decreto 916/14 aquí objetado, también resulta a mi entender improcedente. Ello, toda vez que de verificarse el vicio constitucional por exceso reglamentario, la ley citada no podría ser invocada como una ratificación o aprobación retroactiva, puesto que la disposición reglamentaria sería inválida desde sus orígenes. Máxime cuando se trata de una materia en la que rige un estricto principio de reserva legal. Por ello, teniendo en cuenta lo antedicho, el agravio constitucional subsistiría, en la medida que la actividad administrativa antes mencionada (mediante la cual se verifica la aplicación de la normativa impugnada) se desplegó con anterioridad a la entrada en vigencia de la mencionada ley.

En consecuencia, resulta evidente que la pretensión se ajusta a la inveterada doctrina del Máximo Tribunal, que sostiene desde antiguo



Ministerio Público de la Nación

que no compete a los jueces hacer declaraciones generales o abstractas, porque es de la esencia del Poder Judicial decidir colisiones efectivas de derechos 2:253; 24:248; 94:444; 94:51; 130:157; 243:177; 263:397, y muchos otros). Así, ya desde sus inicios (confr. Fallos: 1:27 y 292), la CSJN negó que estuviese en la órbita del Poder Judicial de la Nación la facultad de expedirse en forma general sobre la constitucionalidad de las normas emitidas por los poderes Legislativo y Ejecutivo (Fallos: 12:372; 95: 51 y 115:163); pues -como lo afirmó en Fallos: 242:353- el fin y las consecuencias del control encomendado a la Justicia sobre las actividades ejecutiva y legislativa suponen que este requisito de la existencia de "caso" o "controversia judicial" sea observado rigurosamente para la preservación del principio de la división de poderes (Cfr. "F.F. Rubinstein y Cía. S.R.L.", op. cit.).

Por lo tanto, acreditada la existencia de una causa o controversia concreta y actual, corresponde ingresar en el fondo del planteo constitucional.

IV-Precisado lo anterior, es necesario destacar que para la procedencia de un planteo de índole constitucional, éste debe hacerse de forma precisa y concreta, y además, demostrarse que es de tal magnitud que fundamenta la impugnación. Por ello, debe contener un sólido desarrollo argumental y contar con no menos sólidos fundamentos para que sea atendido; criterio restrictivo con que debe aplicarse la inconstitucionalidad; premisas que no se observan en autos.

Lo dicho, considerando también que la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal es un acto de suma gravedad y una de las más delicadas funciones susceptible de

encomendarse a un tribunal de justicia, por lo que debe ser considerada como ultima ratio del orden jurídico, y sólo debe ejercerse cuando la repugnancia con la cláusula constitucional es manifiesta y la incompatibilidad inconciliable o bien cuando se trate de una objeción palmaria (C.S.J.N., Fallos: 327:5863, in re “Quiroga, Edgardo Oscar s/ causa N° 4302, Voto del Dr. Carlos S. Fayt; confr. asimismo, “Consejo Profesional de Ingeniería Agronómica c/Marini, Carlos Alberto s/ejecución” C. 2705. XLI; REX del 13/05/2008).

Bajo tales premisas, en lo que atañe específicamente a la materia en debate (configuración del vicio constitucional por exceso reglamentario), considero pertinente atender a la jurisprudencia dictada por la CSJN en la materia.

Al respecto, al Máximo Tribunal ha definido en pacífica jurisprudencia el alcance y límites de la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo Nacional, prevista en el art. 99 inc. 2 de la CN. En efecto, la Corte ha precisado que la reglamentación de una ley puede "establecer condiciones, requisitos, limitaciones o distinciones que se ajustan al espíritu de la norma reglamentada y sirven, razonablemente, a la finalidad esencial que ella persigue... (Cfr. Fallos: 330: 2255, 338: 1444, y más recientemente, “Sindicato Policial Buenos Aires c/ Ministerio de Trabajos/ ley de asociaciones sindicales”, 11 de abril de 2017).

En cuanto a su objeto y contenido, se ha dicho que “El reglamento ejecutivo, como norma secundaria de aplicación de la ley, interpreta, aclara, integra, llena vacíos, concreta, determina, especifica, detalla, precisa, define, desarrolla, despliega, instrumenta, da operatividad y eficacia a lo que se dispone en la ley reglamentada, sin poder desvirtuar su espíritu y finalidad (Cfr. Santiago, Alfonso, "Régimen constitucional de



Ministerio Público de la Nación

los reglamentos ejecutivos", publicado en Estudios de Derecho Administrativo, Vol. XIII: Fuentes del Derecho Administrativo, I.E.D.A., Lexis-Nexis, Bs. As, 2007, y sus citas jurisprudenciales: Fallos, 233:287; 232:114).

En consecuencia, los reglamentos ejecutivos, "...si bien subordinadas a la ley, la completan, regulando los detalles indispensables para asegurar no sólo su cumplimiento, sino también los fines que se propuso el legislador" (Fallos 242:384).

En cuanto a la relación jerárquica entre el reglamento ejecutivo y la ley, y la configuración del denominado vicio por exceso reglamentario, la CSJN ha manifestado que "el Poder Ejecutivo **puede apartarse de los términos literales de la ley** siempre que las disposiciones que adopte no sean incompatibles con los de aquella, propendan al mejor cumplimiento de sus fines o constituyan **medios razonables** para evitar su violación y sean **ajustados a su espíritu**" (Cfr. Fallos, 250:758 y 287:150. Énfasis propio). En tales condiciones, "la conformidad que debe guardar un decreto respecto de la ley **no consiste en un coincidencia textual** entre ambas normas sino de espíritu, por lo que los reglamentos que se expiden para la mejor ejecución de las leyes, no vulneran el principio establecido en el art. 99 inc. 2 de la CN cuando la norma de grado inferior **mantiene inalterables los fines y el sentido** con que la ley ha sido sancionada" (Cfr. Fallos, 269:120; y 264:206. El destacado me pertenece).

Por ello, la Corte Suprema de Justicia de la Nación señaló que "...el exceso reglamentario se configura cuando una disposición de ese orden desconoce o restringe irrazonablemente derechos que la ley

reglamentada otorga, o de cualquier modo subvierte su espíritu o finalidad, contrariando de tal modo la jerarquía normativa, lo que requiere un sólido desarrollo argumental que lleve, como última ratio, a la invalidación de la norma cuestionada, de modo que la potestad reglamentaria habilita para establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones que, aún cuando no hayan sido contempladas por el legislador de una manera expresa, sí se ajustan al espíritu de la norma reglamentada o sirven, razonablemente, a la finalidad esencial que ella persigue, son parte integrante de la ley reglamentada y tienen la misma validez y eficacia que ésta" (cfr. precedente de Fallos 337:149, entre muchos otros).

En lo que concierne especialmente al alcance de la potestad reglamentaria prevista en el art. 99 inc. 2º, en materia tributaria, y la estricta reserva de ley que impera sobre la misma (Cfr. arts. 4, 17, 75.2 y 99.3 de la CN), la CSJN ha descalificado la validez constitucional de un decreto reglamentario cuando éste extiende un impuesto a un supuesto distinto del contemplado por el legislador. Así, consideró que cualquier extensión analógica, aun por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley fiscal, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo (Cfr. CSJN, en el caso "Eves Argentina S. A.", 14/10/1993, criterio confirmado en "Video Club Dreams c. Instituto Nacional de Cinematografía", 06/06/1995; y sus citas jurisprudenciales).

Asimismo, advirtió en la misma oportunidad que los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que no sea el legislativo, el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 321:366 y sus citas), y que ninguna carga tributaria puede ser



Ministerio Público de la Nación

exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el Poder Legislativo, único poder del Estado investido de tales atribuciones.

Sin perjuicio de ello, el Máximo Tribunal también ha desestimado el planteo constitucional dirigido al decreto reglamentario de la misma sustancia, si el mismo “...no creó ni innovó en materia tributaria sino que tan sólo aclaró criterios aplicables para su percepción [...], de manera que no modificó aspectos sustanciales del tributo...” (Cfr. CSJN, en “Mexicana de Aviación S.A. de CV c. Estado Nacional - Ministerio Defensa”, sentencia del 26/08/2008, consid. 20).

V-Sentado ello, los párrafos incorporados al art. 15 de la LIG por el art. 2º de la ley 25.784 (reglamentados por el decreto cuya validez se cuestiona) establecen lo siguiente:

“Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo precedente, cuando se trate de exportaciones realizadas a sujetos vinculados, que tengan por objeto cereales, oleaginosas, demás productos de la tierra, hidrocarburos y sus derivados, y, en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería, se considerará como mejor método a fin de determinar la renta de fuente argentina de la exportación, el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería —cualquiera sea el medio de transporte—, sin considerar el precio al que hubiera sido pactado con el intermediario internacional.

No obstante lo indicado en el párrafo anterior, si el precio convenido con el intermediario internacional, fuera mayor al precio de cotización vigente a la fecha mencionada, se tomará el primero de ellos para valorar la operación.

El método dispuesto en el sexto párrafo del presente artículo no será de aplicación cuando el contribuyente demuestre fehacientemente que el sujeto intermediario del exterior reúne, conjuntamente, los siguientes requisitos:

a) Tener real presencia en el territorio de residencia, contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables. Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario internacional deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados;

b) Su actividad principal no debe consistir en la obtención de rentas pasivas, ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia la República Argentina o con otros miembros del grupo económicamente vinculado, y

c) Sus operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo económico no podrán superar el treinta por ciento (30%) del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, podrá delimitar la aplicación del método que se instrumenta en los párrafos anteriores, cuando considere que hubieren cesado las causas que originaron su introducción.

También podrá aplicarse dicho método a otras exportaciones de bienes cuando la naturaleza y características de las operaciones internacionales así lo justifiquen.

No obstante la extensión del citado método a otras operaciones internacionales sólo resultará procedente cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos hubiere comprobado en forma fehaciente que las operaciones entre sujetos vinculados se realizaron a través de un intermediario internacional que, no siendo el destinatario de las mercaderías, no reúne conjuntamente los requisitos detallados en el octavo párrafo del presente.



Ministerio Público de la Nación

Por su parte, el Art. 1° inc. h) del decreto 916/14 aquí impugnado, incorpora el siguiente artículo a la reglamentación de la LIG:

"ARTICULO...- A los fines de la aplicación del método previsto en el sexto párrafo del Artículo 15 de la ley, todas las operaciones de exportación en las que intervenga un intermediario internacional que no cumple con los requisitos previstos en el octavo párrafo del mismo, se considerará que no se encuentran celebradas como entre partes independientes en condiciones normales de mercado a que alude el tercer párrafo del Artículo 14 de la ley".

En tales condiciones, y a la luz de la jurisprudencia reseñada en el apartado anterior, cabe formular las siguientes observaciones:

En primer lugar, advierto que el art. 1° inc. h) del decreto 916/04 no establece un nuevo gravamen o carga tributaria, ni extiende la aplicación del Impuesto, por vía de analogía, a supuestos que se hallen por fuera de lo previsto en el art. 15 de la LIG.

Asimismo, se observa que el reglamento no incurre en innovaciones sobre los elementos esenciales que integran la relación tributaria, toda vez que no modifica el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados, ni las exenciones (Fallos: 337:388; 329:1554).

En segundo término -y en lo que constituye el *quid* de la impugnación constitucional-, considero que cuando el reglamento establece que se consideran comprendidas, a los fines de la aplicación del Sexto Método, todas las operaciones de exportación en las que interviene un intermediario internacional, que no cumple con los requisitos del octavo párrafo de la LIG; no hace sino aclarar, precisar y concretar una condición establecida en la Ley de Impuesto a las Ganancias, con la

finalidad de dotarla de operatividad y eficacia, sin alterar el espíritu o núcleo esencial de la norma.

Nótese que el reglamento se limita a aclarar, interpretar e integrar dos requisitos contenidos en la propia ley (uno positivo, vinculado a la presencia de un intermediario internacional, y otro negativo, referido al no cumplimiento de los requisitos que determinan la inaplicación del Método). En este punto, el reglamento determina, específica y precisa contenidos de la propia ley tributaria, sin incurrir en una innovación o modificación legislativa sustancial.

Por los motivos expuestos, es dable afirmar (conforme la jurisprudencia citada anteriormente) que la mera diferencia plasmada en el texto del reglamento, respecto de la literalidad exacta de la ley (en particular, lo referido al término “vinculación”) no resulta incompatible con su espíritu, en la medida que el requisito allí aclarado propende al mejor cumplimiento de los fines económicos de la norma, y sobre todo, constituye un medio razonable para asegurar su cumplimiento y evitar su violación.

Sobre este punto, cabe recordar que en el artículo 1° de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.) se establece que en la interpretación de las leyes impositivas se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. En ese sentido, conforme a reconocida jurisprudencia de la CSJN, las normas tributarias no deben entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 303:763; 307:871; 338:1156).

En ese aspecto, una interpretación adecuada al principio de realidad económica, necesariamente lleva a concluir que la función



Ministerio Público de la Nación

primaria de la triangulación de exportaciones es deslocalizar ganancias originadas en exportaciones argentinas-principalmente cereales oleaginosas-, mediante su venta a un precio inferior al valor real de mercado, a intermediarios internacionales radicados en jurisdicciones de baja o nula presión fiscal, que pueden resultar una empresa vinculada del grupo, o bien un *trader* independiente. Por ello, es razonable que el legislador haya querido precisamente preservar los resultados provenientes de dichas operaciones, para desincentivar esas maniobras elusivas. Bajo esa inteligencia, no tendría ningún sentido excluir la aplicación del Sexto Método a las operaciones trianguladas realizadas mediante intermediarios independientes, que no reúnen los recaudos de exclusión que define el texto legal, pues no es posible el interés público y social tenido en mira por el legislador para introducir semejante privilegio (Cfr. *mutatis mutandi*, CNCAF, Sala V, en “Stuart Milne, Jorge Guillermo c/ EN-AFIP-DGA s/ proceso de conocimiento” 3/05/18).

De esta manera, es claro que el "espíritu" o "finalidad" de la reforma introducida por la ley n° 25.784 fue la de conferir una mayor precisión y claridad a las disposiciones de la LIG, en cuanto a las operaciones del comercio internacional realizadas entre partes independientes o empresas vinculadas, y fortalecer la normativa aplicable a los precios de transferencia, para evitar la triangulación de operaciones que da lugar a la evasión e impide la fiscalización (cfr. Mensaje de elevación del proyecto al Congreso, N° 207/2003, citado a fs. 230 y ss.).

Dicha finalidad surge también claramente del debate llevado a cabo en el H. Senado de la Nación, que precedió a la sanción de la ley

25.784. Allí se advirtió que “...la modificatoria que se propone es aquella que determina la existencia de cierto tipo de *traders* o empresas pantalla que, efectivamente, a través de maniobras elusivas, conspiran contra la recaudación del Impuesto a las Ganancias en la República Argentina, es decir, la gravabilidad de la fuente argentina.

Concretamente, la Administración Federal de Ingresos Públicos ha hecho una investigación muy profusa, desde 1997 a 2002, incorporando inclusive el año 2000 como año de ejercicio fiscal. Esa investigación ha determinado claramente que de un monto total de facturación equivalente a casi 22.500 millones de pesos las empresas han pagado efectivamente impuesto a las ganancias en el orden equivalente a 19 millones de pesos. La modificación se produce en aquellas operaciones de comercio exterior que se hacen a través de este tipo de empresas pantalla.

En definitiva, cualquier empresa exportadora radicada en el país puede efectuar operaciones de comercio exterior con los siguientes parámetros. En primer lugar, puede hacer operaciones con empresas vinculadas, para lo cual se rige con la normativa general del precio neto de transferencia. El precio de transferencia para la determinación de fuente argentina de impuesto a las ganancias se hace también con múltiples métodos, uno de los cuales es el método de valor comparativo en precios transparentes de mercados internacionales, principalmente en lo que hace a la comercialización de los *commodities*. La comercialización de *commodities* tiene una transparencia derivada del funcionamiento adecuado de los mercados internacionales. Consiguientemente, los precios de transacción que pueden acreditarse están fehacientemente incorporados, y son de público conocimiento y acceso fácil por parte de



Ministerio Público de la Nación

todas las empresas que efectivamente están en la operatoria correspondiente [...]

En segundo término, pueden ser realizadas por traders internacionales que están perfectamente reconocidos. En ese caso, existe una adecuada ponderación entre el activo que compone las empresas, los riesgos que cada una de ellas adopta y, naturalmente, las funciones que ejercen a efectos de garantizar la viabilidad estratégica de las operaciones y transacciones económicas. Estas operaciones también se pueden hacer por medio de empresas radicadas en países de baja o nula tributación y pueden regirse con este tipo de precio de transferencia.

El problema que la Dirección General Impositiva ha identificado es la existencia de un gran volumen de exportaciones realizadas en la República Argentina, fundamentalmente de *commodities*, a través de empresas denominadas "pantalla". Estas empresas "pantalla" no tienen una adecuada ponderación entre activos, riesgos y funciones. ¿Qué significa en términos prácticos? Significa que puede existir una empresa "A" de comercio exterior de la República Argentina que pretende vender cereales a una empresa "B". Esta empresa "B" puede disponer de una persona física y/o jurídica inscripta en la Inspección de Personas Jurídicas, con una ínfima o mínima infraestructura. Puede operar grandes volúmenes de exportación simplemente haciendo de pasamanos respecto de la operación de exportación. Puede fijar a través de un contrato correspondiente de exportación un precio determinado y puede administrar los sistemas de liquidación del sistema de embarque a través de lo estipulado por la ley 21.413.

[...] Por lo tanto, lo que sí pretende corregir este proyecto de ley es que cuando exista este tipo de empresas pantallas, que han facilitado mecanismos elusivos en materia impositiva, se establezcan los precios de contrato, eventualmente el precio de transferencia, a los efectos de evitar que manejando los sistemas de ejecución del embarque, efectivamente, puedan minimizar el impacto del impuesto a las ganancias...” (Cfr. HSN, 23ª Reunión – 14ª Sesión ordinaria – 1º de octubre de 2003, intervención del Senador Capitanich, versión taquigráfica disponible para su consulta en <http://www.senado.gov.ar/parlamentario/sesiones/busquedaTac>. El subrayado me pertenece).

De la transcripción se desprende con nitidez el objetivo de prevenir las operaciones trianguladas con fines elusivos, llevadas a cabo tanto con empresas vinculadas, como con *traders* independientes.

De conformidad con lo hasta aquí expuesto, y con lo que resulta de la doctrina precedentemente citada, se advierte que la aclaración o precisión establecida mediante el Decreto reglamentario n° 916/2004, se ajusta al espíritu de la LIG y propende, razonablemente, a fijar las condiciones propias para el cumplimiento de los fines tenidos en miras por el legislador al dictar la norma reglamentada del modo en que lo hizo. Ello, ponderando especialmente la finalidad económica de ley sancionada por el órgano legislativo, que como se señaló, debe ser especialmente atendida a los fines de su recta interpretación.

VI-Por otro lado, también cabe destacar que la aclaración efectuada por vía reglamentaria, obedece a una interpretación sistemática y contextual de los términos del art. 15 de la LIG, que luce razonable y ajustada a su texto y espíritu.



Ministerio Público de la Nación

En efecto, en los considerandos del decreto 916/2004, el PEN expresa que “...la citada reforma [efectuada por ley 25.784] incorporó un nuevo método para la determinación de la ganancia de fuente argentina cuya finalidad esencial es brindar a la administración tributaria una herramienta que le permita neutralizar de manera ágil y rápida, operatorias en las que a través de la interposición de intermediarios internacionales, se deslocaliza parte del beneficio atribuible a dicha fuente proveniente de la exportación de bienes con cotización conocida en mercados transparentes.

[A]l respecto, a efectos de que el aludido método no sea aplicable al exportador argentino en forma indiscriminada, la norma legal ha previsto los requisitos que de manera concurrente debe observar el intermediario internacional, de cuyo incumplimiento en forma aislada o conjunta, se desprende que la exportación no ha sido celebrada entre partes independientes.

[E]n tales condiciones, del contexto legal dispuesto por la Ley N° 25.784 como así también de su objetivo y finalidad, deriva de manera natural que el método en cuestión comprende a aquellos casos en los que el exportador realiza la operación con o a través de un sujeto que reviste el carácter de intermediario internacional el cual, además de no ser el destinatario efectivo de la mercadería, no observa concurrentemente los requisitos a que se hizo mención”.

En tales condiciones, se observa que a los fines de aclarar el ámbito de aplicación del método previsto en el art. 15 de la LIG, la disposición reglamentaria en cuestión armoniza el recaudo positivo -que prescribe el artículo citado, referido a la realización de operaciones de

exportación con un intermediario que no es el destinatario efectivo de la mercadería-; con los recaudos negativos que deben concurrir conjuntamente para la inaplicación del método -y que en general, se refieren a las condiciones de sostenibilidad económica como exportadores. Con fundamento en ello, el reglamento ejecutivo especifica que a los fines de la aplicación del método, todas las operaciones realizadas con un intermediario internacional que no cumple con los requisitos previsto en el octavo párrafo del art. 15 de la LIG, se consideran no celebradas entre partes independientes y en las condiciones normales de mercado a las que alude el art. 14 de la misma ley.

Entiendo que la lectura que sustenta la aclaración reglamentaria es razonable, toda vez que si bien la fuente inicial de interpretación de la ley inicial es la letra de la norma (Fallos: 297:142; 299:93; 301:460, 337:1408); la CSJN también tiene dicho que la inconsecuencia del legislador no se presume. Por lo tanto, la interpretación debe evitar asignar a la norma un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el criterio que las concilie y suponga la integral armonización de sus preceptos (Fallos: 306:721; 307:518 y 993), de manera que éstos guarden debida coherencia (v. doctrina de Fallos: 323:3289, considerando 4º y sus citas, entre otros).

Asimismo, la inteligencia de las normas debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general en que están insertas, y los fines que las informan; y para ello, la labor del intérprete debe ajustarse a un examen atento y profundo de sus términos, que atienda a la racionalidad del precepto y a la voluntad de la autoridad, no debiendo prescindirse de



Ministerio Público de la Nación

las consecuencias que se derivan de cada criterio; extremos que no deben ser obviados por posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal, precisamente para evitar la frustración de sus objetivos (Fallos: 331:1215, 1262; 334:1027; 335:2528, 622; 336:19; 338:1156; 339:713, entre muchos).

De esta manera, la aclaración reglamentaria sobre el sentido auténtico que pretendió otorgar el legislador al término “vinculación”, tiene como fundamento una lectura que considera el concepto en el contexto normativo en que se integra, y coadyuva la integral armonización y coherencia interna del texto legal, conciliando los requisitos positivos y negativos que definió el legislador para la aplicación del método. Una solución distinta, que permitiera excluir su aplicación de las operaciones donde intervenga un *trader* o intermediario independiente, implicaría presumir la inconsecuencia de la autoridad legislativa, pues asignaría a la ley un sentido con consecuencias contrarias a su voluntad, permitiendo una triangulación elusiva.

En cuanto a ello, tampoco puede soslayarse que el término “vinculadas” es lo suficientemente flexible para admitir distintas interpretaciones: Una restringida, que limite la aplicación del método a operaciones realizadas con empresas que formen parte del grupo empresario, o tengan vínculos societarios directos con el exportador. Y una amplia, que comprenda a cualquier empresa que actúe como intermediaria en la operación, sin ser el destinatario final de la mercadería, y no reúna los recaudos de exclusión que define el octavo párrafo del art. 15 de la LIG. Frente a ello, dada la especialidad de la materia legislada y reglamentada, y la flexibilidad del término empleado por el legislador, el

Poder Ejecutivo puede completar esta “laguna” que el Congreso - consciente o inconscientemente- dejó; sobre la base de una interpretación que, en la medida que no sea irrazonable, arbitraria, o manifiestamente errónea, merece cierto grado de deferencia judicial (Cfr. *mutatis mutandi*, la doctrina de la deferencia judicial sentada por la CS de EE.UU., en el caso “Chevron U.S.A., Inc. v. Natural Resources Defense Council, Inc.”, 1984).

En el caso, no se verifican las aludidas pautas que permiten descalificar la reglamentación efectuada por el PEN en ejercicio de su prerrogativa constitucional (art. 99 inc. 2 de la CN), toda vez que la misma se afina en una interpretación teleológica, sistemática y contextual, debidamente fundada, que según lo manifestado en los acápites anteriores, no impresiona como arbitraria, errónea o irrazonable.

VII- Todo lo expuesto me lleva a concluir que la reglamentación impugnada establece una condición, requisito, y/o distinción que se ajustan al espíritu de la norma reglamentada, y que sirve razonablemente a la finalidad esencial que ella persigue, por lo que no se verifica una violación al principio de reserva legal en la materia tributaria, ni al mandato de razonabilidad que debe observar el ejercicio de la potestad reglamentaria prevista en el art. 99 inc. 2 de la CN.

Por ello, pienso que VS debe rechazar el planteo de inconstitucionalidad efectuado por la parte actora. Solicito tenga a bien notificarme el resultado del proceso.

FISCALIA FEDERAL, de septiembre de 2019. (7)