

**Ganancias. Precios de transferencia. Exportaciones a sujetos vinculados. Sexto Método. Inconstitucionalidad del art. 1 inc. h) primer párrafo y del art. 2 del decreto 916/04**

|              |  |
|--------------|--|
| PARTE/S:     | Vicentín S.A.I.C. C/ Estado Nacional - Poder Ejecutivo s/ civil y comercial - varios |
| TRIBUNAL:    | Corte Sup. Just. Nac.  |
| SALA:        | -  |
| FECHA:       | 03/05/2023   |
| JURISDICCIÓN | Nacional   |

---

Buenos Aires, 3 de Mayo de 2023

Vistos los autos: "Vicentín SAIC c/ Estado Nacional - Poder Ejecutivo s/Civil y Comercial - varios".

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente examinadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que corresponde remitirse por razones de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo allí dictaminado, se declaran admisibles la queja y el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Agréguese la queja a los autos principales, exímase al recurrente de efectuar el depósito previsto en el art. 286 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación cuyo pago se encuentra diferido de conformidad con lo prescripto en la acordada 47/91. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase al tribunal de origen.

DISIDENCIA PARCIAL DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON HORACIO ROSATTI.

Considerando:

Que esta Corte comparte los fundamentos y conclusiones expuestos por la señora Procuradora Fiscal en cuanto rechazan la arbitrariedad de la sentencia apelada y confirman la declaración

de invalidez del artículo 1º, inciso h, primer párrafo del decreto 916/2004. En tales condiciones, cabe remitir a los puntos I a VI de su dictamen, en razón de brevedad.

Que las cuestiones planteadas en los restantes agravios del recurso extraordinario son inadmisibles (artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se declara parcialmente admisible la queja, procedente el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada con el alcance indicado. Con costas por su orden en atención a las particularidades de la cuestión debatida (artículo 68 y 71 del código citado). Agréguese la queja a los autos principales, exímase al recurrente de efectuar el depósito previsto en el art. 286 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación cuyo pago se encuentra diferido de conformidad con lo prescripto en la acordada 47/91. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase al tribunal de origen.

Suprema Corte:

- I -

A fs. 2017/2023 de los autos principales (a los que se referirán las siguientes

citadas), la Cámara Federal de Resistencia confirmó la sentencia de la instancia anterior que, a su turno, había declarado la inconstitucionalidad del art. 1º, inc. h) , primer y cuarto párrafo, y del art. 2º del decreto 916/04, así como también de su similar 1.287/05, en cuanto este último había rechazado el reclamo impropio deducido por la actora contra el primero de los reglamentos citados.

En primer término, relató que decreto 916/04 fue dictado al año siguiente de la entrada en vigencia de la ley 25.784, a la cual reglamentó, período en el que los contribuyentes del impuesto a las ganancias cumplieron con sus obligaciones formales y sustanciales de acuerdo a lo establecido en la ley. Afirmó que este reglamento, en cuanto establece su aplicación retroactiva a períodos fiscales concluidos con anterioridad a su emisión, viola el principio de legalidad tributaria (arts. 4º, 17, 52, 75 -inc. 2- y 99 -inc. 3º- de la Constitución Nacional), así como el derecho de propiedad de los contribuyentes.

En segundo lugar, recordó que el art. 15, sexto párrafo, de la ley del impuesto a las ganancias (ley 20.628, t.o. 1997, con las modificaciones de la ley 25.784, en adelante "LIG") disponía: "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".

Sostuvo que el art. 1º, inc. h) , primer párrafo, del decreto 916/04, eliminó el requisito del "sujeto vinculado del exterior" exigido para la aplicación del método previsto en dicho art. 15, sexto párrafo, de la LIG, al tergiversar su sentido y permitir que se utilice para todas las operaciones de exportación en las que intervenga un intermediario internacional que no cumple con las exigencias previstas en el octavo párrafo de este último precepto legal, hipótesis en la que se considerará que no se encuentran celebradas como entre partes independientes en condiciones normales de mercado.

De esta forma, afirmó que el art. 1º, inc. h), primer párrafo, del decreto 916/04 viola también el principio de legalidad, en cuanto extiende la aplicación de ese método a un supuesto no previsto por el legislador.

En tercer término, reseñó que el art. 15, sexto párrafo, inc. c) , de la LIG establecía que -a los fines de excluir la aplicación del método al que ya se hizo referencia- las operaciones de comercio internacional que realiza el intermediario con otros integrantes de su mismo grupo económico no pueden superar el treinta por ciento (30%) del total anual de sus transacciones. Especificó que, mediante esta exigencia, "...se intenta evitar que el intermediario exista sólo en función del grupo económico, como un instrumento de planificación fiscal nociva" (cfr. primer párrafo, fs. 2021 vta.).

En tal sentido, consideró que el art. 1º, inc. h), cuarto párrafo, del decreto 916/04 transgrede el mencionado principio de legalidad al ordenar que, para el cálculo del total anual de las operaciones concertadas por el intermediario, debían deducirse, de los ingresos y egresos totales del intermediario, aquellos devengados o percibidos "por operaciones con el operador local integrante del grupo económico de que se trate", detracción que no se encuentra consagrada en el texto legal.

Despejado lo anterior, rechazó los agravios del Fisco Nacional vinculados a la

inexistencia de "caso" o "causa", puesto que la pretensión de la demandada de aplicar el decreto 916/04 a periodos fiscales concluidos con anterioridad a su emisión acredita la presencia de un interés jurídico concreto y real de la actora en la declaración de inconstitucionalidad que persigue.

Desestimó también la queja del ente recaudador fundada en la falta de congruencia entre lo planteado por la actora en su reclamo impropio y la posterior demanda contra el acto administrativo que lo resolvió. Dijo que el único límite en el ámbito judicial es el objeto o pretensión del recurrente, pero el juez no se encuentra limitado por las cuestiones de hecho o derecho, ni por los medios probatorios o las pretensiones conexas, más allá de su planteo o no en el ámbito administrativo.

Por último, sostuvo que no podía ser considerado en esa instancia el agravio del Fisco fundado en que la causa había sido resuelta como de puro derecho, toda vez que resultan irrecurribles aquellas resoluciones que son mera consecuencia de otras dictadas con anterioridad, que se encuentran firmes o sobre las cuales han operado los efectos de la preclusión.

En tal sentido, explicó que la apelación deducida contra la resolución de fs. 1458/1461, que había establecido las pruebas admitidas y las había proveído, fue dirimida a fs. 1529/1530, al desestimar el recurso presentado por la accionada y confirmar el rechazo por extemporáneo del incidente de nulidad incoado. Tal decisión, destacó, adquirió firmeza al desestimarse el recurso extraordinario interpuesto a fs. 1562/1580.

- II -

Disconforme, la demandada interpuso el recurso extraordinario de fs. 2047/2066, concedido a fs. 2118/2120 en cuanto se ha puesto en tela de juicio la validez e inteligencia de normas federales, y denegado en lo atinente a la arbitrariedad endilgada al pronunciamiento. Ante dicha negativa, el Fisco Nacional presentó este recurso de queja.

En lo relativo a la procedencia formal de la acción, reitera la inexistencia de "caso" o "controversia", pues sostiene que la actora no ha demostrado el perjuicio que le causan los reglamentos impugnados. En tal sentido, puntualiza que el procedimiento de determinación de oficio del impuesto a las ganancias del período fiscal 2003, llevado adelante por el ente recaudador con fundamento en los decretos aquí cuestionados, fue suspendido por sucesivas medidas cautelares, lo que impide sostener que medie un daño concreto y actual para el contribuyente como consecuencia de una actividad explícita de la Administración.

En sintonía con lo anterior, se agravia de que la causa haya sido declarada de puro derecho, pues se vio privada de producir las medidas de pruebas que habla ofrecido, tendientes a demostrar que las normas reglamentarias aquí impugnadas no afectan a Vicentín SAIC. Pone de relieve que tal agravio se materializa recién en esta instancia, pues es con el dictado de la sentencia de fondo que se consolida el gravamen ocasionado por la declaración de inconstitucionalidad pedida por la actora.

Denuncia también que la sentencia no ha brindado una respuesta fundada a su planteo relativo a la falta de congruencia entre el reclamo impropio deducido por la actora junto a un heterogéneo grupo de contribuyentes que desarrollan una misma y determinada actividad -exportación de cereales y sus derivados-, y la posterior demanda judicial que da origen a este expediente, en la cual Vicentín SAIC afirmó que "no trabaja con empresas vinculadas", lo que constituye una situación novedosa frente al reclamo interpuesto ante el Poder Ejecutivo Nacional.

En cuanto al fondo de la cuestión debatida, sostiene en primer lugar que no se

verifica la retroactividad sostenida por la sentencia de Cámara. En tal sentido, explica que el impuesto a las ganancias es un tributo de ejercicio, cuyo hecho imponible recién se perfecciona al cierre del período fiscal. Por ello, afirma que las modificaciones introducidas por el decreto 916/04 deben aplicarse al ejercicio fiscal en curso al momento de su promulgación, sin que ello implique otorgar a sus disposiciones una vigencia retroactiva contraria a la Constitución Nacional.

En segundo término, niega que el decreto 916/04 haya ampliado indebidamente el alcance del método fijado en el sexto párrafo del art. 15 de la LIG (texto según su similar 25.784), a poco que se repare en la finalidad y el alcance de dicha reforma legal y su sintonía con el resto de sus disposiciones.

En ese aspecto, asevera que no puede desconocerse que el art. 8° de la LIG establece que, cuando las exportaciones de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país fueran realizadas con personas o entidades vinculadas y sus precios y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre partes independientes, ellas deberán ajustarse de conformidad a lo previsto por el artículo 15 de la citada LIG.

Indica que este art. 8° no requiere para su aplicación que el destinatario final de la mercadería en el exterior se encuentre vinculado con el exportador argentino, razón por la cual el art. 1°, inc. h), primer párrafo, del decreto 916/04 no representa una innovación al soslayar esta exigencia.

Subraya que la intervención de partes independientes es lo que garantiza la transparencia del mercado y la libre fijación de precios y condiciones en las operaciones de exportación. Cualquier interviniente en el negocio internacional que carezca de dicha independencia distorsiona, o puede hacerlo, la transparencia en los precios y en las condiciones pactadas.

Critica la interpretación de la sentencia en cuanto entiende que el método fijado en el sexto párrafo del art. 15 de la LIG (texto según ley 25.784) sólo resulta de aplicación cuando el exportador y el destinatario se encuentran vinculados puesto que, de ser así, no se entendería el motivo por el cual el legislador impide la aplicación de este método cuando el intermediario reúna las características de un operador internacional independiente. Ratifica que el legislador no exige la demostración de la falta de vínculo entre el exportador y el destinatario para excluir la aplicación de este método, sino que únicamente requiere, a tal fin, que se acredite la independencia del intermediario.

Afirma, por ello, que el art. 1°, inc. h), primer párrafo, del decreto 916/04 no excede las facultades reglamentarias del Poder Ejecutivo, en busca del resguardar al Estado argentino frente a la decisión de un exportador de transferir sus ganancias de fuente nacional a un tercero (intermediario) ubicado en otro país.

En tercer lugar, se agravia de la declaración de inconstitucionalidad del art. 1°, inc. h), cuarto párrafo, del decreto 916/04.

Enfatiza que la Cámara ratificó, por vía del silencio, lo resuelto por el juez del grado, pero sin expedirse en concreto respecto del agravio que su parte había expresado sobre el punto, lo que configura un claro supuesto de arbitrariedad de sentencia por omisión en el tratamiento de planteos conducentes para la correcta solución del litigio.

Puntualiza que el sexto párrafo del art. 15 de la LIG (texto según su similar 25.784) establece que el método allí previsto no será de aplicación cuando el contribuyente demuestre fehacientemente que el sujeto intermediario del exterior reúne, conjuntamente, los requisitos enumerados en sus incs. a), b) y c).

Especifica que ese inc. b) requiere que la actividad principal del intermediario no

consista en obtener rentas pasivas, ni intermediar en la comercialización de bienes desde o hacia la República Argentina o "con otros miembros del grupo económicamente vinculado"; mientras que el inc. c) exige que sus operaciones de comercio internacional "con otros integrantes del mismo grupo económico" no superen el treinta por ciento (30%) del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera.

Manifiesta que el empleo del vocablo "otros" indica que referida medición del treinta por ciento (30%) del total anual de las operaciones del sujeto intermediario del exterior debe efectuarse considerando las operaciones realizadas por éste con asociados distintos del exportador local.

En estas condiciones, concluye que el art. 1º, inc. h) , cuarto párrafo, del decreto 916/04 -en cuanto establece que para el cálculo de dicho porcentaje deberán deducirse, de los ingresos y egresos totales del intermediario, aquellos devengados o percibidos "por operaciones con el operador local integrante del grupo económico de que se trate"- únicamente aclara una restricción ínsita en el propio texto legal que reglamenta.

- III -

Considero que un orden lógico impone examinar, en primer lugar, la arbitrariedad endilgada por el Fisco Nacional al pronunciamiento recurrido toda vez que, si en el recurso extraordinario se aduce la distinta interpretación de una norma federal y el vicio de sentencia arbitraria, este último planteo debe ser considerado en primer término puesto que, de existir, no habría sentencia propiamente dicha (Fallos: 312:1034 y sus citas, entre otros).

En primer término, cabe poner de resalto que, contrariamente a lo sostenido por el Fisco Nacional, esta causa no fue declarada de puro derecho sino que el juez de primera instancia dispuso la apertura a prueba y proveyó algunas de las ofrecidas, al tiempo que rechazó otras (cfr. fs. 1442 vta. y 1464/1465) .

En segundo lugar, observo que, frente a la resolución de fs. 1464/1465 que desestimó parcialmente la prueba ofrecida, el Fisco Nacional planteó: a) recurso de apelación y nulidad en lo referido a la fijación de los hechos (fs. 1464/1465), b) recurso de reposición contra ese rechazo de ciertos medios de pruebas (fs. 1466/1471) y, finalmente, c) incidente de nulidad, por cuanto -en su criterio- se proveyó la prueba sin haber previamente fijado los hechos conducentes (fs. 1472/1477).

Frente a ello, a fs. 1478 el juez de grado resolvió:

a) conceder el recurso de apelación y nulidad en lo referido a la fijación de los hechos, b) desestimar por improcedente el recurso de reposición contra el rechazo de algunas de las pruebas ofrecidas y, finalmente, c) rechazar por extemporáneo el incidente de nulidad promovido. Lo descripto en los dos últimos puntos dio origen a un nuevo recurso de reposición con apelación en subsidio de la demandada (fs. 1490/1550), que fue rechazado y concedida la apelación (fs. 1501).

A fs. 1529/1530, la Cámara confirmó lo resuelto por el juez de grado. Por un lado, en lo atinente a la revocatoria y a la nulidad impetrada por el Fisco con sustento en que las pruebas se habían proveído sin haberse previamente fijado los hechos conducentes, ratificó que dicho planteo resultaba extemporáneo por referirse a cuestiones ventiladas en la audiencia de prueba del 25 de abril de 2007 (fs. 1442/1443), habiéndose denunciado la nulidad casi dos meses después de realizado ese acto procesal. Por otra parte, en lo relativo al rechazo parcial de las pruebas ofrecidas, manifestó que, por imperio del art. 379 del CPCCN, son inapelables las resoluciones sobre producción, denegación o sustanciación de las pruebas, debiendo

la parte interesada solicitar a la Cámara que las diligencie cuando el expediente le fuere remitido para que conozca el recurso contra la sentencia definitiva. Sin perjuicio de ello, puntualizó que la resolución se encontraba debidamente fundada "...habiéndose realizado el juez 'a quo' un análisis certero de los aspectos traídos a prueba, determinando cuáles poseen importancia para la litis, siendo menester destacar que el fondo de la cuestión debatida se resume en evaluar la inconstitucionalidad de un Decreto, debiendo continuar los autos según su estado" (fs. 1530, último párrafo).

En base a estos antecedentes, la sentencia ahora recurrida rechazó nuevamente los agravios del Fisco Nacional contra la resolución de fs. 1458/1461 -que había establecido las pruebas admitidas y las había proveído- pues afirmó que tal controversia ya había sido dirimida por su anterior sentencia de fs. 1529/1530, en la que se desestimó el recurso de apelación presentado por la accionada y se confirmó el rechazo por extemporáneo del incidente de nulidad. Tal decisión, agregó la Cámara, adquirió firmeza al desestimarse el recurso extraordinario interpuesto a fs. 1562/1580.

A mi modo de ver, los agravios que nuevamente trae la demandada respecto del rechazo de ciertas medidas probatorias ofrecidas, de la oportunidad procesal en la que se fijaron los hechos conducentes, así como también aquellos referidos a la inexistencia de un perjuicio concreto y actual de la actora frente a los reglamentos impugnados, resultan inadmisibles, ya que los motivos de orden fáctico y procesal por ella esgrimidos no tienen entidad suficiente para desvirtuar los fundamentos dados por el a quo ni para dilatar el control de constitucionalidad, que constituye la primera y principal misión del Tribunal (arg. de Fallos: 318:1154; 323:2256, entre otros).

Más aún a poco que se repare que el recurrente no cumplió, en el plazo fijado el art. 260, inc. 2), del CPCCN, con la carga de indicar las medidas probatorias denegadas en primera instancia con interés en replantear en los términos de los artículos 379 y 385 in fine de ese plexo legal (cfr. expresión de agravios de fs. 1948/1970). Ello sella, en mi parecer, la suerte adversa de su planteo.

Idéntica conclusión se impone, en mi parecer, en cuanto a la tacha de arbitrariedad fundada en la omisión de tratamiento que endilga al pronunciamiento apelado respecto de la falta de congruencia entre el reclamo impropio deducido por la actora y la posterior demanda judicial. Advierto que, contrariamente a lo sostenido, la Cámara brindó una respuesta que consta de fundamentos de derecho procesal que acuerdan -en mi criterio- sustento bastante a lo resuelto, sin que las discrepancias del recurrente resulten eficaces para habilitar la vía excepcional intentada (Fallos: 314:1687; 320:1717).

Por último, en lo atinente a la arbitrariedad que achaca a la sentencia por omitir el tratamiento de los agravios vertidos contra la decisión de primera instancia en cuanto ésta había declarado inconstitucional el art. 1º, inc. h), cuarto párrafo, del decreto 916/044, observo también que el a quo contestó de manera suficiente tales reproches, al fundar su postura relativa a la transgresión al principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria en la que incurrió el citado reglamento.

En tal sentido, pienso que no se verifica el silencio ni la omisión endilgados, sino que los argumentos de la demandada sólo trasuntan una mera discrepancia de criterio con los fundamentos de derecho federal brindados por los jueces de la causa, los cuales, más allá de su acierto o error, excluyen cualquier planteo de arbitrariedad (dictamen de este Ministerio Público in re "García, Ernesto c/Servicio Nacional de Sanidad Animal", al cual V.E. remite en razón de brevedad, Fallos: 327:3503 y su cita).

Tal rechazo se ratifica a poco que se repare que, en la tarea de establecer la correcta interpretación de esas 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 le otorgue (art. Fallos: 307:1457; 320:1915, entre otros).

- IV -

Al contrario, los agravios que plantea el Fisco Nacional contra la inconstitucionalidad declarada por la sentencia impugnada tornan formalmente admisible el remedio extraordinario, pues remiten otorgar a normas de carácter decretos 916/04 y 1.287/05) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que la demanda fundó en ella (art. 14, inc. 3º, ley 48).

- V -

En primer lugar, estudiaré los agravios vertidos contra la inconstitucionalidad del art. 1º, inc. h), primer párrafo, del decreto 916/04, declarada por la sentencia recurrida.

Cabe recordar que el art. 1º de la ley 25.784 sustituyó el art. 8º de la ley de impuesto a las ganancias y, en lo que aquí interesa, estableció que:

a) Las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son totalmente de fuente argentina.

b) Cuando dichas operaciones fueran realizadas con personas o entidades "vinculadas" y sus precios y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre partes independientes, ellas deberán ajustarse de conformidad a lo previsto por el art. 15 de la LIG.

c) En los casos en que, de acuerdo con las disposiciones anteriores, se trate de operaciones de importación o exportación de bienes a cuyo respecto pueda establecerse el precio internacional -de público y notorio conocimiento- a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, corresponderá, salvo prueba en contrario, utilizar dichos precios a los fines de la determinación de la ganancia neta de fuente argentina.

Por su parte, el art. 2º de la citada ley 25.784 incorporó a continuación del quinto párrafo del art. 15 de la LIG, 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 valuar la operación" (subrayado, agregado).

Tanto en el recurso extraordinario cuanto en su réplica, las partes identifican a este método como el "sexto método" (cfr. demandada a fs. 2047 vta. y actora a fs. 2089 vta., entre otras menciones), nombre que adoptaré en adelante para mayor claridad expositiva.

Según la ley 25.784, los requisitos para que se aplique este sexto método a una determinada operación de exportación son:

a) un exportador argentino que extrae del país cereal, oleaginosas, demás productos de la tierra, hidrocarburos y sus derivados, y, en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes;

b) un intermediario domiciliado en el extranjero, que adquiere esos bienes sin ser su destinatario efectivo; y

c) una empresa domiciliada en el extranjero, "vinculada" con el exportador argentino, que compra los bienes al aludido intermediario internacional.

De verificarse las tres condiciones simultáneamente, el precepto legal ordena al exportador argentino emplear el siguiente procedimiento para determinar el precio de transferencia de la operación: cotejar el precio del bien vigente en el mercado transparente el día de carga de la mercadería con el convenido con el intermediario internacional y, entre ambos, aplicar y tributar sobre el mayor.

Sin embargo, al reglamentar este precepto, el art. 1º, inc. h) , primer párrafo, del decreto 916/04 incorporó a continuación del séptimo artículo sin número agregado a continuación del art. 21 del decreto 1.344/98 (texto según su similar 1.037/00), lo siguiente: "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".

De la lectura del precepto transcrito, es claro para mí que le asiste la razón a la sentencia recurrida en cuanto afirma que, por medio de esta incorporación reglamentaria, se eliminó el requisito del "sujeto vinculado del exterior", exigido por el art. 15 de la ley 20.628 para que resulte de obligatoria aplicación el sexto método de determinación del precio de transferencia.

En tales condiciones, el art. 1º, inc. h), primer párrafo, del decreto 916/04 resulta chocante con el principio de reserva de ley en materia tributaria. En efecto, dicho reglamento es portador de un serio defecto de origen y resulta írrito del principio de reserva legal, al contradecir los arts. 4º, 17, 52, 75 (incs. 1º y 2º) y 99 (inc. 3º) de la Carta Magna (ver C.524, L.XLII, "Cladd Industria Textil SA y otro c/E.N. SAGPYA - resol. 91/03 s/amparo ley 16.986", sentencia del 4 de agosto de 2009, y los precedentes allí citados), en cuanto pretende modificar uno de los elementos esenciales del impuesto a las ganancias -la base imponible- mediante un mecanismo que se halla claramente a extramuros de la única forma que nuestra Carta Magna prevé, es decir, mediante ley formal (Fallos: 319:3400).

Al hilo de lo expuesto, no puedo dejar de recordar aquí que nuestra Constitución Nacional prescribe, de manera reiterada y como regla fundamental, tanto en el art. 4º como en los arts. 17 y 52, que sólo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos. Ha dicho el Tribunal al respecto, contundentemente, que "los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros) y, concordantemente con ello, ha afirmado reiteradamente que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones" (arg. Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366; 323:3770, entre muchos otros).



No escapa a mi criterio que, en defensa de su postura, el Fisco Nacional esgrime el art. 8° de la LIG no requiere, para la aplicación del sexto método previsto en el art. 15 de la LIG, que el destinatario final de la mercadería en el exterior se encuentre "vinculado" con el exportador argentino, razón por la cual el art. 1°, inc. h), primer párrafo, del decreto 916/04 no representa una innovación al soslayar esta exigencia.

Disiento de tal razonamiento.

Cierto es que, según lo dispone el art. 8° de la LIG, cuando las operaciones de exportación son realizadas con personas o entidades, "vinculadas" y sus precios y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre partes independientes, ellas deben calcularse de conformidad a lo previsto por el art. 15 de la LIG.

Cierto es también que el art. 15 de la LIG enumera, a tal efecto, distintos métodos para fijar los precios de transferencia, entre los que se encuentran los de precios comparables entre partes independientes, de precios de reventa fijados entre partes independientes, de costo más beneficios, de división de ganancias y de margen neto de la transacción, en la forma y entre otros métodos que, con idénticos fines, establezca la reglamentación.

Pero no menos cierto es que, a diferencia de todos los demás métodos enumerados en art. 15 de la LIG, el legislador -en lo que ahora interesa- consagró un requisito taxativo para la aplicación del "sexto método": que se trate de "exportaciones realizadas a sujetos vinculados".

Ha sostenido V.E. que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y cuando la ley emplea varios términos sucesivos, es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos (Fallos: 200:176; 307:928, entre otros).

No puede admitirse, por ende, que por vía reglamentaria se prescinda del taxativo requisito de "exportaciones realizadas a sujetos vinculados" previsto por el legislador para la aplicación del sexto método, más aún cuando no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador al implementar el sexto método con estas particularidades (arg. Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros).

En tal sentido estimo necesario recordar lo sostenido por el diputado Martínez Raymonda durante el debate que precedió a la sanción de la ley 25.784, cuando indicó: "Hay que tener en cuenta algo fundamental de esta disposición que se sanciona por el artículo 2° ¿Cuándo será de aplicación este artículo? Cuando se haga una operación entre empresas vinculadas en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario directo de la operación... Entonces, debe quedar perfectamente claro que no se refiere al comercio de granos en general, ni siquiera a las grandes empresas, porque tampoco será de aplicación cuando éstas vendan directamente al lugar de destino" (Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, 13 reunión, 5° sesión ordinaria, 13 de agosto de 2013, p. 2.326).

Expresiones similares empleó el diputado Giubergia, cuando explicó: "...el bloque de la Unión Cívica Radical adelanta su apoyo a la redacción de este artículo con la aclaración de que se trata de una norma que se refiere a las operaciones que realizan las empresas vinculadas" (Diario de Sesiones, 13 de agosto de 2013, p. 2.324).

También el diputado Pernasetti agregó: "Esta es una norma antievasión y está dirigida exclusivamente a aquellas empresas que triangulan con empresas

vinculadas..." (Diario de Sesiones, 13 de agosto de 2013, p. 2.326).

Por ello si, como ha dicho el Tribunal, es cometido del intérprete indagar el verdadero sentido y alcance de la ley mediante un examen atento y profundo de sus términos que consulte la realidad del precepto y la voluntad del legislador y que, cualquiera sea la índole de la norma, no hay método hermenéutico mejor que el que tiene primordialmente en cuenta la finalidad de aquélla (arg. Fallos: 305:1262; 307:146, 1487), nada encuentro en los debates parlamentarios citados que permita inferir una voluntad legislativa distinta de la claramente plasmada en el texto del art. 15 de la LIG, en cuanto requiere, para la aplicación del sexto método aquí en estudio, que se trate únicamente de "exportaciones realizadas a sujetos vinculados".

- VII -

Despejado lo anterior, me abocaré a los agravios planteados por el Fisco Nacional respecto de la declaración de inconstitucionalidad del art. 1º, inc. h), cuarto párrafo, del decreto 916/04, efectuada por la sentencia recurrida.

En este punto, estimo necesario recordar que el art. 2º de la ley 25.784 incorporó también a continuación del quinto párrafo del art. 15 de la LIG, lo siguiente: "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" (subrayado, agregado).

Al reglamentar este inc. c), el art. 1º, inc. h), cuarto párrafo, del decreto 916/04 dispuso: "A su vez, para el cálculo del porcentual establecido en el referido inciso c), deberán relacionarse los ingresos y egresos totales -devengados o percibidos, según corresponda- por operaciones con los restantes integrantes del mismo grupo económico, con los ingresos y egresos totales del intermediario -devengados o percibidos, según corresponda- deducidos los ingresos y egresos por operaciones con el operador local integrante del grupo económico de que se trate" (subrayado, añadido).

Coincido con la sentencia recurrida en cuanto a la inconstitucionalidad de este párrafo del reglamento, toda vez que ordena una deducción no prevista en el texto legal.

En efecto, el inc. c) transcripto requiere cotejar dos cifras: por un lado, las operaciones realizadas por el intermediario extranjero con "otros" integrantes de su mismo grupo económico y, por otro, el "total anual" de las transacciones concertadas por ese intermediario. Para que rija la exclusión del sexto método, las primeras no deben representar más del treinta por ciento (30%) de las segundas.

El precepto legal es claro al fijar el "total anual" de las operaciones concertadas por el intermediario extranjero como una de las variables para el cálculo, sin deducción ni detracción como la que establece el reglamento impugnado.

En estos términos, pienso que el art. 1º, inc. h) , cuarto párrafo, del decreto

916/04 altera la sustancia de los derechos otorgados por la ley 25.784 e introduce una deducción ajena a su letra, lo cual configura un exceso en el ejercicio de las atribuciones que la Constitución Nacional concede al Poder Ejecutivo (Fallos: 322:1318).

- VIII -

En tercer lugar, agravia al Fisco Nacional la tacha de inconstitucionalidad del arto 2° del decreto 916/04, en cuanto la Cámara entendió que este precepto reglamentario dispone la aplicación retroactiva de la ley 25.784 a períodos fiscales concluidos con anterioridad a la emisión del decreto y, por ende, viola tanto el principio de legalidad tributaria cuanto el derecho de propiedad de los contribuyentes.

Adelanto que, si bien comparto la tacha de inconstitucionalidad del arto 2° del decreto 916/04, discrepo en sus fundamentos y alcance.

Para un correcto enfoque de la controversia, creo oportuno resaltar ciertos aspectos de las modificaciones introducidas por la ley 25.784 a los arts. 8 y 15 de la LIG.

Respecto del primero, en su cuarto párrafo se estableció: "Cuando las operaciones a que se refiere el presente artículo fueran realizadas con personas o entidades vinculadas y sus precios y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre partes independientes, las mismas deberán ajustarse de conformidad a lo previsto por el artículo 15 de la presente ley" (el subrayado no obra en el original).

En cuanto al segundo, al consagrar el denominado sexto método, la ley 25.784 incorporó el siguiente texto: "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" (subrayado, agregado).

De lo transcripto es claro para mí que tanto el art. 8° como el sexto método consagrado en el art. 15° de la LIG se aplican para calcular el valor de exportaciones singulares. Esto es, según el art. 8° de la LIG, en cada operación realizada con una persona o entidad vinculada deberá verificarse si su precio y condiciones se ajustan a las prácticas del mercado entre partes independientes y, si ello no ocurre, la transacción deberá someterse a lo previsto en el art. 15 de la LIG.

Por su parte, el artículo 15 de la LIG, al consagrar el establece que, para determinar la renta la exportación (en singular), deberá cotización del bien en el mercado referido sexto método, de fuente argentina de cotejarse el valor de transparente del día de la carga de la mercadería con el precio pactado con el intermediario internacional y tomar el más alto para valorar la operación (nuevamente, en singular).

En estas condiciones, cuando el art. 7° de la ley 25.784 establece que sus disposiciones entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial (22

de octubre de 2003), significa -en lo referido al sexto método aquí en estudio- que éste rige para calcular el valor de cada contrato de exportación celebrado a partir de esa fecha, únicamente.

Desde tal perspectiva, forzoso es colegir la inconstitucionalidad del art. 2° del decreto 916/04, pues fija, en contradicción a lo dispuesto por la ley 25.784, que las disposiciones sobre el sexto método consagrado en dicha ley "deben considerarse a los fines de la determinación del impuesto correspondiente a los períodos fiscales que finalicen a partir de dicha fecha, inclusive", debiendo aplicarse así incluso a contratos celebrados antes del 22 de octubre de 2003, por encontrarse comprendidos en un período fiscal culminado a partir de esta última fecha.

Así lo sostuvo la actora ya desde su presentación administrativa, cuando señala: "Contrariamente a dicho decreto, y anticipando conclusiones, sólo resulta constitucionalmente válido aplicar la ley 25784 a los contratos firmados desde la hora cero del día 22 de octubre de 2003, en los que intervenga una empresa residente en Argentina" (cfr. fs. 45, último párrafo, y 54, tercer párrafo, postura reiterada en la contestación del recurso extraordinario, ver fs. 2015 vta., segundo párrafo).

En tales condiciones, nuevamente advierto que el decreto reglamentario avanza más allá de la ley que reglamenta, al establecer una fecha de entrada en vigor anterior a la allí fijada, en contra de lo expresamente previsto en los arts. 28 y 99, inc. 2°, de la Constitución Nacional (Fallos: 324:3737, entre otros), lo cual conduce a declarar su inconstitucionalidad en este aspecto.

- IX -

Por los fundamentos aquí expuestos, opino que corresponde confirmar la sentencia apelada en cuanto pudo ser materia de recurso extraordinario.

ADRIANA N. MARCHISIO  
Subsecretaria Administrativa