



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

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

-I-

Según surge de las actuaciones digitales obrantes en el sistema de consulta de causas web del Poder Judicial de la Nación (al que se referirán las citas siguientes), Molinos Río de la Plata S.A. (en adelante, Molinos) interpuso demanda contra el Estado Nacional-Poder Ejecutivo Nacional con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad del art. 1º, inc. h), primer párrafo, del decreto 916/04.

En su presentación, comenzó su planteo señalando que por medio de la ley 25.784, se incorporaron seis párrafos al art. 15 de la ley del impuesto a las ganancias (texto ordenado 1997 y sus modificatorias), que incidieron de manera directa en la valuación de ciertas operaciones de exportación de *commodities* realizadas entre empresas vinculadas.

La actora concentró su análisis en el denominado "sexto método", que estableció una presunción *iuris et de iure* con respecto al precio que corresponde atribuir a operaciones trianguladas entre un exportador local y el destinatario final de mercaderías vinculado a ese exportador, en la medida que también intervenga un intermediario internacional. Preciso que, según esa nueva normativa, el precio que corresponde atribuir a ese tipo de operaciones será el mayor entre el convenido con el intermediario internacional y el valor de cotización del bien en el mercado al día de la carga de la mercadería.

Expuso que ese precepto legal fue modificado mediante el art. 1º, inc. h), primer párrafo, del decreto 916/04 -reglamentario de la ley 25.784-, al establecer que "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" (este subrayado y los subsiguientes, son propios).

Sostuvo que esa norma reglamentaria soslaya los lineamientos establecidos en la ley 25.784 pues, al extender "la aplicación del Sexto Método a todos los casos en los que intervenga un intermediario que no reúna los estándares de sustancia económica -establecidos en el octavo párrafo del artículo 15 de la LIG, según la ley 25.784-", prescinde de examinar si el destinatario final de la mercadería o, en otras palabras, el importador del exterior, es un sujeto vinculado al exportador, tal como exige dicha ley para suscitar la aplicación del "sexto método".

Por ello, afirmó que el precepto establecido en el art. 1º, inc. h), primer párrafo, del decreto 916/04, constituye un exceso reglamentario y resulta violatorio del principio de legalidad en materia tributaria (Fallos: 312:912; 316:2329; 322:752, entre muchos otros).

Indicó que interpuso un "reclamo impropio" contra ese acto administrativo de alcance general, en los términos del art. 24, inc. a), de la ley 19.549, solicitando su derogación. Agregó



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

que, ante el transcurso del plazo de 60 días establecido en el art. 10 de ese régimen sin que hubiera recibido respuesta, presentó un *"pronto despacho"* configurando el silencio de la Administración que -según consignó- motiva esta demanda.

Señaló que tiene un interés concreto y cierto que fundamenta la promoción de este proceso, pues Molinos es una empresa exportadora de *commodities* agrícolas que por su *"particular estructura de comercialización, no le resulta aplicable el Sexto Método; situación que, vale destacar, cambió radicalmente con la sanción y entrada en vigencia del decreto 916..."*. Ello es así, resaltó, porque *"no controla los mercados de destino final de los embarques"*.

Por ello, refirió que la norma reglamentaria que reputa inconstitucional le produce un perjuicio actual y concreto, en la medida que la aplicación del *"sexto método"* incide directamente sobre los ingresos derivados de sus exportaciones y, a su vez, porque las declaraciones juradas que presentó en los términos prescriptos por la ley 25.784 devinieron impugnables.

Como desprendimiento de ello, refirió que resulta inminente la iniciación de un procedimiento de determinación de oficio y que prueba tal circunstancia, el hecho de que el Fisco Nacional le había notificado la *"pre-vista"* correspondiente al periodo fiscal 2011 del impuesto a las ganancias, en la cual está explícita la pretensión de ajustar ese gravamen con fundamento en lo dispuesto en el art. 1º, inc. h), primer

párrafo, del decreto 916/04, pese a que no se ha comprobado la existencia de vinculación entre Molinos y el destinatario final de la mercadería.

Finalmente, sostuvo que esta acción resulta la vía idónea para plantear esta controversia, debido a que las cuestiones constitucionales planteadas en esta causa no pueden ser objeto de debate en el procedimiento de determinación de oficio regulado en la ley 11.683, en función de lo dispuesto por el art. 185 de esa norma.

-II-

El Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal N° 5 rechazó -el 22 de octubre de 2019- la demanda interpuesta por Molinos.

Como fundamento, en primer término, consideró que en estas actuaciones se han configurado los requisitos que habilitan su conocimiento por la justicia nacional (cfr. arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional y 2° de la ley 27), porque se ha constatado el *"dictado de la Resolución 83/2017... por la cual se impugnó la declaración jurada del impuesto involucrado por el período fiscal 2009 correspondiente a la actora, procediendo a determinar de oficio el resultado impositivo -de fuente argentina-"*.

Al respecto, precisó que esa resolución había comportado la *"exteriorización formal del criterio y pretensión"* del Fisco Nacional y que, además, conllevó la obligación de ingresar \$43.462.956,46 por dicho concepto (cfr. art. 7°, de la resolución 83/17).



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Agregó que, si bien el cuestionamiento constitucional del decreto 916/04 había devenido abstracto por el dictado de la ley 27.430, la actividad administrativa referida daba cuenta de la aplicación de la normativa cuestionada y ello imponía examinar el planteo formulado por la actora.

Sobre este punto, concluyó que el *"accionar del Poder Ejecutivo Nacional puesto de manifiesto mediante el dictado del decreto 916/2004 no constituye un exceso reglamentario en tanto propende razonablemente a fijar las condiciones propias para el cumplimiento de los fines tenidos en miras por el legislador"*.

-III-

A su turno, la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal rechazó -el 14 de septiembre de 2021- el recurso de apelación interpuesto por la actora y confirmó la sentencia de primera instancia.

Para resolver de ese modo, la mayoría de la Sala interviniente sostuvo que *"no se observa que en esta contienda se halle configurada una causa o controversia que habilite la actuación del Poder Judicial en los términos del artículo 116 de la Constitución Nacional"* (cfr. consid. XVIII del voto del Dr. Facio, al que adhirió la Dra. Heiland).

Como fundamento, por un lado, consideró que el *"gravamen jurídico, judicialmente tutelable"* se había configurado con anterioridad a la promoción de esta demanda y constituía el núcleo del recurso de apelación que la actora

interpuso contra la resolución 83/2017 ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Sobre este punto, insistió que el procedimiento contemplado en la ley 11.683 *"había finalizado al momento en que esta demanda fue promovida"*.

Al respecto, expuso que la ley 11.683 contiene una *"regulación específica de los medios recursivos pertinentes"* que el interesado puede interponer contra las determinaciones de impuestos y sus accesorios, que *"excluye la aplicación de la legislación que regula los procedimientos administrativos"*. Preciso, con cita de Fallos: 333:161, que la aplicación de esa norma está contemplada con carácter supletorio para las situaciones no previstas en el título I de la ley 11.683.

En sintonía con ello, señaló que las *"normas aplicables prevén un procedimiento específico para la verificación y fiscalización de los contribuyentes (tal el contemplado por los arts. 33 a 36.1 de la ley 11.683), así como también, llegado este supuesto, para la determinación de oficio de los tributos. Por otra parte, también contempla un régimen especial de impugnación de las resoluciones determinativas de la Administración Federal de Ingresos Públicos (Sala II, causa "Stuart Milne, Ricardo Alberto c/ EN -AFIP DGI s/ proceso de conocimiento", sentencia del 28 de diciembre de 2017) "*.

También, señaló que la limitación prevista en el art. 185 de la ley 11.683 no constituía un impedimento para que el Tribunal Fiscal de la Nación examinara el planteo de inconstitucionalidad formulado por la actora, habida cuenta de que dicho precepto no impedía que ese tribunal afirmara la validez jurídica de la norma cuestionada.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Por el otro lado, reconoció que la actora había formulado un planteo independiente de la impugnación de la resolución 83/2017, al señalar que Molinos había sostenido que se trata de un "exportador que no controla los mercados de destino final de los embarques, de modo tal que -por ese solo motivo- no encuadra en la triangulación penalizada por la ley".

En este punto, afirmó que no advertía con claridad "cuál es la persona intermediaria involucrada ni tampoco quién constituye la persona destinataria final de la mercadería exportada" y que esa "deficiencia argumentativa" demostraba que el planteo de inconstitucionalidad había sido formulado "en un plano exclusivamente normativo, que se ciñe a una mera comparación entre los textos jurídicos involucrados, sin que pueda determinarse el modo concreto en que la firma actora realiza la comercialización de su producción que, por ende, demuestre la existencia del perjuicio alegado".

-IV-

Contra dicho pronunciamiento, Molinos interpuso -el 30 de septiembre de 2021- recurso extraordinario, el que fue admitido -el 25 de noviembre de 2021- con relación al alcance e interpretación de normas de carácter federal (arts. 24, inc. a), de la ley 19.549 y 116 y 185 de la ley 11.683) y desestimado con respecto a la arbitrariedad atribuida al decisorio apelado. Ello motivó la presentación del recurso de hecho por tales causales.

La actora sostiene que la decisión recurrida resulta arbitraria porque, para negar la existencia de "causa" o "controversia", la Cámara omitió examinar y ponderar la prevista correspondiente al periodo fiscal 2011 y el informe final de inspección, que fueron incorporados como prueba documental al expediente al interponer la demanda (Anexo IV).

Al respecto, precisa que esa prevista contemplaba un ajuste a su declaración jurada en el impuesto a las ganancias, en la que el Fisco Nacional reconocía que la intermediaria internacional que intervino en sus operaciones (Molinos Overseas S.A.) no revendía a sujetos vinculados con el "grupo Molinos".

Agrega que *"al tratarse de una pre-vista, no podía sostenerse que resultara aplicable el procedimiento recursivo especial previsto en el título I de la ley 11.683"*, como lo hizo el a quo al centrarse exclusivamente en la resolución 83/17. Destaca, en apoyo de su posición, que la vocal Do Pico hizo mérito de esa actuación para *"desestimar que la cuestión hubiese devenido abstracta"*.

También se agravia de que la Cámara sostuviera que su parte no había consignado cuál era la intermediaria involucrada en las operaciones ni tampoco individualizara los destinatarios finales de la mercadería, pues -según su criterio- ello da cuenta de que el a quo *"prescindió abiertamente de la consideración de la pre-vista del año 2011 y, especialmente, de su informe de fiscalización"*.

En tal sentido, resalta que del informe de inspección ya referido surgía que su intermediario era Molinos Overseas S.A., respecto del cual el Fisco Nacional había *"examinado exhaustivamente [sus] particularidades"*, y que la totalidad de



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

las ventas de Molinos Overseas S.A. fueron realizadas a entidades independientes (cfr. páginas 7 a 9 del informe mencionado).

En otro orden de agravios, la actora refiere que la decisión apelada soslaya las *"previsiones del art. 24, inc. a), de la ley 19.549, en cuanto habilitan la impugnación judicial del acto de alcance general cuando el administrado, a quien afecte o pueda afectar -en forma cierta e inminente- un acto de alcance general, formule reclamo y el resultado fuese adverso o se configure el silencio administrativo"*.

Al respecto, sostiene que esa norma no excluye de su ámbito de aplicación a la materia tributaria, ni tampoco se establece una incompatibilidad con la vía recursiva prevista por la ley 11.683. Al contrario, destaca que el art. 116 de la ley 11.683 establece la aplicación supletoria de la ley 19.549 a todo lo no previsto en el Título I y precisa que una de esas cuestiones es la posibilidad controvertir un acto de alcance general de naturaleza tributaria.

Sobre este punto, concluye que el pronunciamiento recurrido trasluce una arbitraria interpretación de los arts. 24, inc. a), de la ley 19.549 y 116 y 185 de la ley 11.683, lesiva de su derecho de defensa y del debido proceso y restrictiva del derecho de acceso a la justicia.

Por otra parte, refiere que la sentencia apelada configuró una denegación tácita del planteo federal formulado en su demanda y, por ello, reitera el planteo de

inconstitucionalidad del art. 1º, inc. h), primer párrafo, del decreto 916/04, a cuyos términos cabe remitir en razón de brevedad.

-V-

Estimo que, por razones de economía procesal, es conveniente tratar de manera conjunta el recurso extraordinario y el de hecho deducidos por la actora (CAF 8115/2018/1/RH1).

Al respecto, cabe señalar que los agravios formulados por la recurrente con relación a la admisibilidad formal de la demanda remiten al examen de cuestiones procesales que, si bien están contenidas en normas de carácter federal, constituyen una cuestión reservada a los jueces de la causa y, por ende, resultan ajenas -como regla- a la instancia del art. 14 de la ley 48 (Fallos: 305:1983; 312:1332 y 1913; 316:1283, entre otros).

Sin embargo, a mi modo de ver, en el *sub lite* se justifica la intervención de V.E. en la medida en que la solución propiciada por la Cámara compromete gravemente la garantía de la defensa en juicio del demandante -art. 18 de la Constitución Nacional- (Fallos: 283:249; 301:1188; 317:387; 317:968; 321:3620; 331:1660).

-VI-

Ante todo, considero necesario destacar que -con el objeto de solicitar que se revoque el art. 1º, inc. h), primer párrafo, del decreto 916/04- Molinos interpuso reclamo administrativo ante el Poder Ejecutivo Nacional, en los términos del art. 24, inc. a), de la ley 19.549. Asimismo, ante la demora



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

en la resolución de ese reclamo, la actora dedujo "pronto despacho" y, sin que hubiera existido respuesta, tuvo por configurado el "silencio de la administración"-en los términos del art. 10 de ese régimen- y por habilitada la instancia judicial.

Sobre dichas bases, Molinos interpuso la demandada en estas actuaciones, con el fin de que se declare la inconstitucionalidad del art. 1º, inc. h), primer párrafo, del decreto 916/04.

Cable aclarar que tales extremos no han sido controvertidos por la demandada, así como tampoco se ha cuestionado la habilitación de la instancia judicial (cfr. proveído del 25 de septiembre de 2018).

-VII-

Sentado ello, considero que le asiste la razón a la recurrente porque, al examinar si la actora se encontraba habilitada por el ordenamiento jurídico para iniciar el presente juicio, la Cámara no reparó en que la pretensión había sido deducida en los términos del art. 24, inc. a), de la ley 19.549, que establece que "El acto de alcance general será impugnabile por vía judicial: a) cuando un interesado a quien el acto afecte o pueda afectar en forma cierta e inminente en sus derechos subjetivos, haya formulado reclamo ante la autoridad que lo dictó y el resultado fuere adverso o se diere alguno de los supuestos previstos en el artículo 10".

En tales condiciones, a tal efecto, carece de relevancia la virtualidad que corresponde otorgarle al dictado de la resolución 83/17, mediante la cual el Fisco Nacional determinó de oficio el impuesto a las ganancias de Molinos correspondiente al ejercicio fiscal 2009 y a la notificación de la prevista relativa a la fiscalización de ese impuesto con relación al ejercicio fiscal 2011. Ello es así, pues -es preciso indicarlo- la norma transcripta permite al interesado impugnar judicialmente actos de alcance general, aún antes de que ellos sean aplicados.

Tal inteligencia, en mi opinión, es la que se impone en este caso porque, cuando la letra ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, corresponde su directa aplicación (Fallos: 320:61; 305 y 2145; 323:1625, entre otros).

Estimo, además, que adoptar una interpretación contraria en el *sub lite* importaría la inconsecuencia o imprevisión del legislador, que no cabe suponer según el conocido principio interpretativo reconocido por el Tribunal (Fallos: 330:1910; O.113. XLVIII. RHE "*Ojeda Hernández, Luis Alberto s/ causa n° 2739/12*", sentencia del 10 de julio de 2014, entre otros). Máxime cuando, en los hechos, desconoce el principio rector en materia contencioso administrativa, esto es, *in dubio pro actione* (arg. Fallos: 331:1660; 335:1885, entre otros).

Por otra parte, no advierto en el caso incompatibilidad alguna entre la vía procesal elegida por el actor y las prescripciones de la ley 11.683 pues, pese a lo insinuado por la Cámara en función de los precedentes invocados, Molinos no ha pretendido impugnar un acto determinativo de oficio dictado por



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

la Administración Federal de Ingresos Públicos en los términos de los arts. 16 y ss. de ese régimen (arg. Fallos: 333:161).

Tampoco ha deducido su pretensión en el marco de una acción meramente declarativa, a la que la propia ley de rito otorga un carácter subsidiario (conf. art. 322, primer párrafo, *in fine*, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación; y doctrina de la CSJN en la causa CSJ 211/2012 (48-A)/CS1 "*Carlos E. Enríquez S.A. y otros U.T.E. c/ A.F.I.P. - D.G.I. s/ acción meramente declarativa*", sentencia de fecha 25 de febrero de 2014, reiterada en Fallos: 343:560).

Lo expuesto, en mi parecer, resulta -además- plenamente corroborado en virtud de lo establecido por el art. 116 de la ley 11.683, que contempla la aplicación de la ley 19.549 para situaciones no previstas en su título I, tal como resulta ser la impugnación judicial de actos administrativos de alcance general (arg. Fallos: 344:102).

En tales condiciones, pienso que la decisión apelada ha prescindido en el caso de la sostenida jurisprudencia del Tribunal que establece que es deber de los magistrados conciliar el alcance de las normas aplicables, dejándolas con valor y efecto, evitando darles un sentido que ponga en pugna las disposiciones destruyendo las unas por las otras (Fallos: 310:195 y 1715; 312:1614; 321:793; 330:1910; 341:500, entre muchos otros).

Máxime cuando, en casos como el presente, en los que se encuentra en juego la interpretación de una norma procesal, es

aplicable el principio con arreglo al cual las leyes deben interpretarse teniendo en cuenta el contexto general y los fines que la informan, de la manera que mejor se compadezcan y armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías constitucionales, en tanto con ello no se fuerce indebidamente la letra o el espíritu del precepto que rige el caso (Fallos: 256:24; 261:36; 307:843; 310:933; 312:1036; 328:1108, entre otros).

Tal circunstancia evidencia, desde mi punto de vista, que la decisión recurrida ha prescindido de normativa relevante y omitido el adecuado análisis de extremos conducentes para la solución del litigio, por lo que carece de sustento suficiente para ser considerada como un acto jurisdiccional válido (Fallos: 314:737; 320:2451, 2662; 324:3839, entre muchos otros).

En tales condiciones, la ausencia de fundamentación fáctica y jurídica de la sentencia bajo examen pone de manifiesto que media relación directa e inmediata entre lo decidido y las garantías constitucionales invocadas (art. 15 de la ley 48) y, a mi criterio, ello resulta suficiente para revocar la resolución apelada.

-VIII-

Finalmente, frente a la solución que aquí propicio, estimo que no corresponde el tratamiento de los restantes planteos.

-IX-

En función de lo expuesto y sin abrir juicio sobre la solución final que corresponda dar al caso, en mi opinión V.E.

CAF 8115/2018/CA1-CS1.

MOLINOS RIO DE LA PLATA SA C/ EN s/ proceso de conocimiento.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

debe dejar sin efecto el pronunciamiento recurrido y remitir los autos al tribunal de origen, para que se dicte uno nuevo con arreglo a derecho.

Buenos Aires, de julio de 2023.