



La resolución general 4717/2020 (AFIP)

COMENTARIOS A LA NUEVA REGLAMENTACIÓN SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Cristian E. Rosso Alba () y Juan Marcos Rougès (h.) (**)*

SUMARIO: I. Introducción.— II. Análisis de la res. gral. 4717/2020.— III. Conclusiones.

➔ La res. gral. 4717/2020 trasluce una serie de disposiciones y requerimientos que exceden lo que, jurídicamente, puede realizar el organismo fiscal. Es decir, se advierte, en la resolución general bajo comentario, la existencia de una serie de disposiciones normativas, con efecto material, que exceden largamente las facultades de reglamentación previstas en el art. 7º del dec. 618/1997 y en el dec. 1170/2018.

se da la particularidad de que, mientras la ley 27.430 se sancionó en un contexto de apertura internacional —signado por el interés en formar parte de la OCDE—, el dec. 1170/2018 y la res. gral. 4717/2020 —especialmente esta última— se dictaron en un marco de importantes turbulencias económicas, en donde el propósito de la mentada ley parece haber quedado relegado —por no decir olvidado—.

A partir de lo expuesto, se produce la dificultad de interpretar y armonizar la normativa dictada en contextos radicalmente distintos, con objetivos también sustancialmente diferentes. Sin perjuicio de ello, el propósito del presente trabajo consiste en analizar las principales novedades que trae aparejadas la res. gral. 4717/2020, teniendo especialmente en consideración su correspondencia con las directivas de la OCDE y con las normas de la Ley de Impuesto a las Ganancias y de su decreto reglamentario. Además, se apuntarán las principales diferencias existentes con el proyecto de resolución general oportunamente publicado por la AFIP (7).

II. Análisis de la res. gral. 4717/2020

Como se ha adelantado *supra*, el propósito del presente trabajo no es formular un análisis exhaustivo de la res. gral. 4717/2020, sino reseñar sus aspectos más novedosos y los potenciales conflictos que puede traer aparejados. A continuación, entonces, se desarrollarán sucintamente los aspectos que consideramos más relevantes de la reglamentación de la AFIP, con el objeto de proponer la interpretación que, se estima, resulta más acorde a la Ley de Impuesto a las Ganancias y a su decreto reglamentario.

II.1. Selección de la parte analizada

El art. 5º de la res. gral. 4717/2020 dispone que el análisis de comparabilidad debe efectuarse sobre la situación del sujeto local. A su vez, aclara que, cuando se utilice el método de división de ganancias, todas las partes vinculadas deben ser analizadas.

La norma en cuestión, vale destacar, sigue el principio establecido en el art. 9º de la res.

gral. 1122/2001, con el agregado, que resultaba implícito a partir de la aceptación de la utilización del método de división de ganancias, de que, en tal supuesto, también debe analizarse a los sujetos del exterior.

Lo cierto es que el art. 5º de la res. gral. 4717/2020, en cuanto establece una velada prohibición de formular el análisis de comparabilidad sobre el sujeto del exterior, resulta de dudosa constitucionalidad. Ello en razón de que la Ley de Impuesto a las Ganancias (“LIG”) y su decreto reglamentario, si bien no prevén una directiva expresa respecto a la cuestión, sí contemplan una serie de normas que, interpretadas armónicamente, llevan a considerar posible la elección del sujeto del exterior como parte analizada.

En efecto, el art. 17, párr. 6º, de la LIG obliga a analizar activos, riesgos y funciones de un sujeto del exterior, en el caso de exportaciones o importaciones de bienes a través de intermediarios internacionales. Ello descarta la existencia de una prohibición expresa o implícita en tal sentido. Asimismo, el art. 29 del decreto reglamentario de la LIG, al definir los métodos de precios de transferencia, no dispone, expresa o implícitamente, que la parte analizada deba ser la parte local. Cabe tener presente, además, que el art. 30 del reglamento, al enumerar los factores para seleccionar el método más apropiado, tampoco establece una exigencia semejante.

Se entiende, entonces, que no existe ninguna norma, en la ley o en su reglamento, que permita interpretar que el legislador haya establecido la obligatoriedad de analizar la parte local. Es más, las directivas, relativas a la implementación de los métodos de precios de transferencia y su selección, llevan a sostener exactamente lo opuesto. Esto es, que la elección del método de precios de transferencia, al tener que respetar las pautas previstas en el art. 30 del decreto reglamentario, puede derivar en la selección, como sujeto de análisis, de la entidad del exterior. Máxime teniendo en cuenta que la elección de la parte sujeta a análisis es una cuestión fundamental en el marco del análisis de comparabilidad, por lo que no resulta razonable interpretar que el legislador o el Poder Ejecutivo Nacional hayan

omitido prescribir una regla de semejante importancia.

En este sentido, cabe poner de resalto que la posición de la normativa argentina, que discrepa del criterio propugnado por la OCDE (8), puede tornarse contraproducente para la confiabilidad del resultado.

Por ejemplo, tómese el caso de una empresa que fabrica un determinado producto en el país, utilizando materia prima e insumos locales adquiridos a terceros, y lo transfiere a otra empresa vinculada, situada en otro país, para que lo coloque en ese mercado a clientes mayoristas independientes. Se advierte, en este punto, que el precio de transferencia, convenido entre ambas partes, puede ser apreciado y evaluado desde la perspectiva del vendedor o desde la del adquirente. Resulta claro que el proceso de comparabilidad resultaría más simple si el análisis se concretara sobre los márgenes comparables referidos a la función de distribución cumplida por el adquirente, por tratarse de una función más simple. En este sentido, cabe destacar que la apreciación del margen de reventa del adquirente —pues el método más idóneo, para tal actividad, suele ser el método de precio de reventa entre partes independientes— tiene menores complicaciones que la comparación del margen neto de la transacción de la parte vendedora (9).

Sin embargo, y como consecuencia de la definición normativa prevista en el art. 5º de la res. gral. 4717/2020, el análisis de precios de transferencia deberá efectuarse sobre la empresa local, que lleva a cabo la función de fabricación. En tal caso, si la complejidad funcional del sujeto testeado comprometiera la confiabilidad de la búsqueda de “comparables”, debiera permitirse testear la parte del exterior, a fin de armonizar la norma de inferior jerarquía con la propia ley del gravamen, que exige determinar los precios de transferencia conforme a la regla del operador independiente. Se trata, en definitiva, de obtener el resultado más confiable (10).

Cabe destacar, en este punto, que el citado art. 30 del decreto reglamentario de la LIG establece, entre las pautas para seleccionar

I. Introducción

Como se expuso en un trabajo anterior, la reforma fiscal dispuesta por la ley 27.430 (1) constituye un hito significativo en el rediseño del sistema tributario federal (2). El objetivo de la reforma era tan loable como ambicioso: lograr una mayor competitividad de nuestra economía sin desfinanciar al sector público (3), en un contexto internacional fiscalmente agresivo para atraer la inversión directa (4).

Lamentablemente, la reglamentación de la aludida reforma se demoró más de lo esperado, ya que el dec. 1170/2108 (5) se publicó y entró en vigencia recién un año después. La mora fue aún mayor en materia de precios de transferencia, ya que la esperada resolución general (AFIP) 4717/2020 (“res. gral. 4717/2020”), que sustituye la histórica resolución general (AFIP) 1122/2001 (“res. gral. 1122/2001”), se publicó recién hace unas semanas (6).

Se advierte, en este sentido, que la apuntada demora suscita diversos inconvenientes. Fundamentalmente, ha generado inseguridad jurídica para los operadores (contribuyentes y sus asesores), ya que se vieron en la obligación de presentar declaraciones juradas e informes de precios de transferencia haciendo aplicación de la res. gral. 1122/2001, a pesar de que sus disposiciones ya no se correspondían con el nuevo contexto normativo. Además,

DOCTRINA

La resolución general 4717/2020 (AFIP)
Comentarios a la nueva reglamentación sobre precios de transferencia
Cristian E. Rosso Alba y Juan Marcos Rougès (h.) 1

BIBLIOGRAFÍA

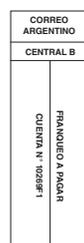
Federal Multidistrict Litigation in a Nutshell
Autor: Robert Klonoff. Comentario: María José Azar-Baud..... 5

NOTA A FALLO

El control de constitucionalidad de oficio en la última jurisprudencia de la Corte Suprema
Sergio M. Barotto..... 6

JURISPRUDENCIA

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD. Deber del juez. Actuación de oficio. Rechazo del planteo de invalidez de las normas por planteo extemporáneo. Arbitrariedad. Impunición de normas del Código Penal y la Ley Electoral de parte de una persona condenada (CS)... 5



el método de precios de transferencia, aquel que cuente con la mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada justificación y aplicación. Lo cierto es que no siempre la mejor calidad y cantidad de información, accesible para la Administración Fiscal, es la referida al sujeto local (11).

Se considera, en definitiva, que la imposibilidad de analizar al sujeto del exterior, como *tested party*, carece de base legal, e incluso podría resultar *contra legem*. Sin perjuicio de ello, resulta claro que ningún funcionario del Fisco podría actuar en contra del marco normativo dispuesto por el organismo al que pertenece, sin invalidar su propio acto administrativo con semejante vicio de causa y motivación. Sin embargo, el contribuyente podría emplear una parte testeada en el exterior cuando tal metodología proveyera un resultado *arm's length* más razonable, porque se trata de una solución preferible en la correcta medición del precio de transferencia *ex lege* (p. ej., cuando la parte testeada del exterior resultara funcionalmente más sencilla que testear la parte local y, por lo tanto, el resultado final resultara más confiable). A su vez, el contribuyente debería cuestionar el texto mandatorio del art. 5º en cuestión, en tanto resulta redactado con el término inequívoco “deberá”.

Máxime teniendo en cuenta que la restricción apuntada carece de mayor sentido. Reiteramos: de acuerdo con el enfoque pragmático de la OCDE, la elección de la *tested party* debe ser congruente con el análisis funcional de la transacción bajo análisis. En principio, el sujeto analizado debería ser la parte a la cual podría aplicarse, de la manera más confiable posible, el método de precios de transferencia elegido, teniendo especialmente en consideración la posibilidad de obtener los mejores comparables (12). Desde esta perspectiva, resulta difícil entender la razón que llevó al Fisco a cambiar su postura original, exhibida en el proyecto de reglamentación oportunamente publicado. En efecto, el art. 5º, párr. 2º, del aludido proyecto permitía, bajo determinadas condiciones, realizar el análisis sobre la parte del exterior (13).

En definitiva, se entiende que el art. 5º de la res. gral. 4717/2020, además de ilegítimo, resulta francamente desacertado. A la luz de los antecedentes internacionales, de las dificultades que plantea —en la práctica— la utilización de la *tested party* local y de las amplias facultades de fiscalización y control del Fisco nacional, se interpreta que la restricción bajo análisis debería ser modificada, a fin de permitir, en condiciones debidamente justificadas, el análisis de la parte del exterior.

{ NOTAS }

Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)

(*) Abogado (UBA). Especialista en Tributación (UBA, Ciencias Económicas). LL.M./ITP (Harvard University). Profesor de Fiscalidad Internacional (posgrado, UBA, Ciencias Económicas); profesor visitante de la Fundación Getulio Vargas (Facultad de Derecho, San Pablo, Brasil); New York University Law School; Georgetown University Law School; entre otras. Miembro del Instituto de Derecho Tributario, Academia Nacional de Derecho.

(**) Abogado (UNT). Especialista en Derecho Tributario (UBA) y doctorando en Derecho (Universidad Austral). Profesor de posgrado en la Universidad Austral, y de grado en las Facultades de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (Convenios para Evitar la Doble Imposición) y de la Universidad de Palermo (Finanzas Públicas y Derecho Tributario).

(1) BO del 29/12/2017.

(2) Vid. ROSSO ALBA, Cristian E. - ROUGÈS, Juan Marcos, “La reglamentación de los precios de transferencia a la luz de las recomendaciones de la OCDE”, LA LEY, 2019-C, 1010.

(3) Vid. el Mensaje de Elevación del Poder Ejecutivo Nacional al Honorable Congreso de la Nación, que lleva el nro. MEN-2017-126-APN-PTE, en sus párrafos iniciales (en adelante, el “Mensaje”).

(4) Se partió de la base de un nivel de presión tributaria heredada récord (Mensaje, párr. 5º), en un con-

II.2. Método de margen neto de la transacción. Conformación y evaluación de los márgenes de utilidad

El art. 9º de la res. gral. 4717/2020 establece que, cuando se utilice el método de margen neto de la transacción (“TMNN”) en relación con actividades intensivas en capital, el indicador de resultado operativo sobre activos, en la parte evaluada y en los comparables, debe calcularse computando los activos operativos; activos que se estimarán tomando el total de activos, al que se le restarán los importes de las inversiones corrientes, de las inversiones no corrientes, de los activos intangibles y del rubro “otros activos” (14). A su vez, aclara que, para la aplicación de este indicador, deberá exponerse el método de valuación de los activos del contribuyente y el de cada comparable, a efectos de constatar que la valoración de unos y otros resulta congruente. Es decir que, en ambos casos, se realiza a valores contables.

Asimismo, el art. 10 dispone que los respectivos márgenes de utilidad deberán ser examinados a partir de la información contable de la parte evaluada, de la parte relacionada y de los comparables (15). El art. 11, por su parte, preceptúa que el margen de utilidad operativa, tanto de la parte evaluada como de los comparables, no debe estar influenciado por resultados financieros ni por resultados extraordinarios, o de ganancias de capital. Tampoco deberá considerarse el impuesto a las ganancias, o similar, contenido en el cuadro de resultados del período fiscal analizado (16).

Las normas reseñadas parecen alineadas, *a priori*, con el principio general sentado por la OCDE, en cuanto postula que los conceptos que estén, directa o indirectamente, relacionados con la transacción bajo análisis, y que revistan carácter operativo, deberían ser tomados en consideración en la determinación del indicador de rentabilidad utilizado para la implementación del TMNN.

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe poner de resalto que las normas en cuestión, que no reconocen antecedente en las disposiciones de la res. gral. 1122/2001, parecen tener por objeto clausurar importantes discusiones interpretativas que se suscitaban con el anterior marco normativo. En efecto, la jurisprudencia existente en la materia exhibía una serie de criterios, posibles a partir de la aplicación supletoria de las guías de precios de transferencia de la OCDE, que, en general, habían resultado adversos a la posición fiscal. Por ejemplo, en la causa “Volkswagen SA”,

tanto el Tribunal Fiscal de la Nación como la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal aceptaron, a los efectos de la conformación del indicador “Tasa de retorno sobre capital empleado”, la inclusión de un resultado extraordinario derivado de la condonación de un préstamo que le había realizado, al contribuyente local, su matriz del exterior (17). Para así resolver, el Tribunal Fiscal tuvo en cuenta la aplicación de los fondos del préstamo a la generación de renta operativa, antes que el carácter financiero del endeudamiento.

Al margen de que resulta cuestionable la competencia de la AFIP para establecer, apriorísticamente, la conformación de los márgenes de utilidad operativa, la jurisprudencia ha señalado que las discusiones de precios de transferencia se basan, fundamentalmente, en cuestiones de hecho y prueba; cuestiones que, vale destacar, serán las que deberán determinar, en cada caso concreto, respecto a la corrección del análisis de precios de transferencia formulado.

II.3. Método de precio comparable entre partes independientes

El art. 30 de la res. gral. 4717/2020 dispone que, si en la aplicación del método de precio comparable entre partes independientes (“CUP”), no se cuenta con un precio a la misma fecha del precio que debe compararse, se debe recurrir a los precios obrantes dentro de las fechas cercanas, siempre y cuando no se distorsione la comparabilidad. Agrega que, si en la aplicación del método, se obtuviera más de un precio, deberá realizarse un rango intercuartil y determinar la mediana de dichos precios.

Cabe destacar, en este punto, que la aplicación de la norma bajo análisis podría entrar en colisión con el art. 42, párr. 4º, del decreto reglamentario de la LIG, en cuanto dispone que, cuando se trate de precios de bienes o servicios con cotización, se tomará como rango de mercado el establecido entre los precios o cotizaciones mínimo y máximo del día correspondiente a la transacción evaluada, en caso de existir. Es decir que se establece la aplicabilidad del rango total en tales supuestos.

En consecuencia, cabe interpretar que el art. 30 de la res. gral. 4717/2020 resulta de aplicación para los bienes o servicios que no tengan cotización. Ya que, en caso de tenerla, deberá aplicarse el rango total, de conformidad con lo dispuesto en el art. 42, párr. 4º, del decreto reglamentario de la LIG. Se trata de la interpretación constitucionalmente válida

de la nueva resolución, en tanto evita ponerla en pugna con la norma de superior jerarquía, a la que debe adaptarse tanto en forma como en contenido.

II.4. Operaciones con intermediarios

II.4.a. Introducción

En un trabajo anterior, relativo a las normas de precios de transferencia incorporadas por el dec. 1170/2018, advertíamos que los loables objetivos de la ley 27.430 se encontraban comprometidos por el aludido decreto, por cuanto este había incurrido en ciertos excesos al regular las operaciones con intermediarios (18). Como ejemplo de lo expuesto, destacábamos la complejidad de la prueba exigida respecto del intermediario del exterior.

En efecto, la prueba de la proporcionalidad entre la remuneración obtenida por el intermediario y sus activos, riesgos y funciones importa una compleja y ardua tarea, consistente en obtener los siguientes elementos de juicio:

(i) Una descripción funcional del intermediario, que identifique la modalidad de intermediación, las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos.

(ii) Prueba documental respecto a que el intermediario tiene real presencia en el territorio de residencia y cumple con los requisitos legales de constitución e inscripción.

(iii) Prueba de que su remuneración, aun bajo la forma de comisión o concepto equivalente, está relacionada con su intervención en las transacciones, para lo cual, si el sujeto es vinculado, se debe disponer de información sobre los precios de compra y de venta y los gastos asociados a las transacciones (19).

En este punto, cabe distinguir los distintos tipos de intermediarios que pueden intervenir en el marco de operaciones internacionales. No es lo mismo acreditar la razonabilidad de la remuneración en el caso de un intermediario de riesgo limitado —v.gr., un distribuidor de productos con marca o con características únicas—, donde la remuneración podría acreditarse tanto por un *mark-up* o *fee* fijo sobre volumen o un diferencial sobre los precios de venta y compra, que en el caso de un intermediario internacional de *commodities* agrícolas, minerales o derivados del petróleo. En este último supuesto, se verifican otras variables o factores que dificultan la comparación y afectan su precisión. Ello en razón de que este tipo de intermediarios suelen administrar compras y ventas de bienes

texto internacional donde un número significativo de economías relevantes de países miembros de la OCDE redujeron sustantivamente sus cargas fiscales. El caso más sintomático es el de Estados Unidos —por volumen de su economía e influencia internacional—, que redujo drásticamente el impuesto a la renta societaria de las sociedades de capital del 35% al 21%, a partir del año 2018. Contexto ciertamente adverso para atraer un flujo significativo de capital internacional al país. Al respecto, puede verse una buena síntesis de la reforma fiscal estadounidense en el trabajo de BECHER, Ariel, “Lineamientos de la reforma fiscal norteamericana y sus implicancias”, *Doctrina Tributaria Errepar*, t. XXXIX, septiembre/2018, p. 907.

(5) BO del 27/12/2018.

(6) BO del 15/05/2020.

(7) Disponible en <http://www.afip.gob.ar/noticias/20191002-proyecto-rg.asp> (última visita: 26/05/2020).

(8) La OCDE sostiene que la elección de la parte bajo análisis debe ser consistente con el análisis funcional de la transacción. En este sentido, postula que debería elegirse la parte a la cual podría aplicarse un método de precios de transferencia de la manera más confiable posible, con los mejores comparables que puedan encontrarse. Generalmente, se tratará del sujeto que tenga las funciones más simples (conf. OECD, “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and

Tax Administrations 2017”, OECD Publishing, Paris, 2017, paragr. 3.18, p. 153).

(9) Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “El principio de operador independiente (*arm's length principle*)”, en AA.VV., *Manual de precios de transferencia en Argentina*, 1ª ed., Ed. La Ley, Buenos Aires, 2007, p. 118.

(10) Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “El principio de operador independiente...”, ob. cit., ps. 118-119.

(11) Conf. GOLDEMBERG, Cecilia, “El principio de operador independiente...”, ob. cit., p. 119.

(12) Conf. OECD, “OECD Transfer Pricing Guidelines...”, ob. cit., paragr. 3.18.

(13) Art. 5º: “El análisis de comparabilidad deberá efectuarse sobre la situación del sujeto local. No obstante, cuando corresponda efectuar la comparabilidad sobre márgenes de utilidad, se permitirá la evaluación sobre la parte del exterior cuando la parte local arroje distorsiones que impidan la obtención de comparables para la transacción evaluada. En tales casos podrá efectuarse el análisis sobre la parte contratante del exterior, en tanto del análisis funcional de la transacción surja que de ella se puede obtenerse el indicador financiero más apropiado y el menos complejo de aplicar. En el supuesto mencionado en el párrafo anterior deberá igualmente realizarse un análisis de resguardo sobre la parte local según el método de precios de transferencia que se considere más apropiado”.

(14) La norma se corresponde, sustancialmente, con

el art. 26 del proyecto de resolución general oportunamente publicado por la AFIP.

(15) La norma se corresponde, sustancialmente, con el art. 27 del proyecto de resolución general oportunamente publicado por la AFIP.

(16) La norma se corresponde, sustancialmente, con el art. 28 del proyecto de resolución general oportunamente publicado por la AFIP.

(17) Vid. TNFiscal, 07/07/2017, “Volkswagen Argentina SA s/ apelación”; CNFed. Cont. Adm., sala I, 26/12/2019, “Volkswagen Argentina SA (TF 30954-I) c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, expte. 57.064/2013.

(18) Vid. ROSSO ALBA, Cristian E. - ROUGÈS, Juan Marcos, “La reglamentación de los precios de transferencia...”, ob. cit.

(19) Con relación a este requisito, imagínese un *trader* profesional que comercializa no solo *agro-commodities*, sino minerales o hidrocarburos, tanto de origen argentino como de otros múltiples orígenes. Frente a este tipo de situaciones, cabe preguntarse: ¿se tuvo en cuenta la complejidad de tal análisis funcional?; ¿se contempló que la Argentina, como país productor, compite en desventaja, en el plano fiscal internacional, con otras jurisdicciones de originación, sin desincentivos a la exportación primaria?

de diversos orígenes y destinos, con tiempos extensos entre su negociación y su remisión; comercian bienes sujetos a cambios en sus precios; administran tenencias y posiciones en las que el riesgo está presente y toman coberturas en mercados futuros; y, en muchos casos, proveen financiamiento a sus vendedores. Estas cuestiones pueden claramente distorsionar el resultado en función de los vaivenes del mercado o de la política de compra y venta, así como por los riesgos asumidos, sin permitir establecer un rango de comparabilidad entre la remuneración obtenida por cada parte. Más aún, que la norma reglamentaria requiera contar con precios de venta excede el análisis de las transacciones sujetas a la normativa local argentina, avanzando irrazonablemente sobre la base imponible en extraña jurisdicción. Ello genera un riesgo cierto de doble imposición internacional y/o un eventual conflicto bajo los convenios para evitar doble imposición, que deberán resolver las autoridades competentes.

También señalábamos que resulta irrazonable responsabilizar al contribuyente del país por la prueba de la remuneración del intermediario. Nótese, por ejemplo, que tal intermediario podría no ser un sujeto vinculado al exportador del país [p. ej., bajo el inc. b), párr. 6º, del art. 17 de la ley]. En ese marco, nos preguntábamos: ¿es acaso factible obtener el análisis funcional, detalle de activos, riesgos y funciones respecto de un tercero no vinculado?; ¿cuáles son los presupuestos implícitos de la norma?

Lo expuesto adquiere particular relevancia en razón de que la res. gral. 4717/2020 no provee respuestas normativas razonables a estos interrogantes. Por tal motivo, vislumbramos que la obtención de la información y documentación requerida, respecto al intermediario internacional, será, en muchas ocasiones, de difícil o imposible cumplimiento; circunstancia que, vale destacar, amenaza con reeditar controversias, relativas al intermediario internacional, similares a las existentes con el “sexto método” (ley 25.784).

Asimismo, en lo que respecta a las operaciones de comercio exterior que involucran *commodities*, se entiende que tanto la metodología de control como la exorbitante carga probatoria, establecida en el dec. 1170/2018 y en la res. gral. 4717, se exhiben en abierta contradicción con los lineamientos trazados en el marco de los planes 8 a 10 de BEPS; lineamientos que, paradójicamente, habían inspirado la sanción de la ley 27.430. Se advierte, en este punto, la tensión generada a raíz de la demora en la sanción de la reglamentación de la aludida ley por parte del Poder Ejecutivo Nacional y en los detalles de implementación establecidos por la AFIP.

En este sentido, cabe destacar que la OCDE ha señalado, luego de reivindicar la fecha de fijación del precio como momento crítico para la aplicación del método de precio comparable no controlado (“PCNC”), que el contribuyente tiene la carga de acreditar la aludida fecha, y que esta resulta consistente con la conducta observada por las partes y los hechos del caso. Al precisar el alcance del método del PCNC, el informe BEPS sostiene que el Fisco puede apartarse de la fecha de fijación de precio estipulada por las partes, pero solo cuando el contribuyente no provea evidencia suficiente respecto a la fecha de fijación del precio, o cuando la conducta de las partes no sea consistente con lo estipulado en los contratos (20).

En ese marco, se entiende que el registro, contemplado actualmente en el art. 17, párr. 7º, de la LIG, tiene como principal objetivo proveer de fecha cierta a los contratos de exportación de bienes con cotización, en línea con lo propugnado por la OCDE. Desde esta perspec-

tiva de análisis, la evaluación del intermediario internacional debería tener por objetivo que el organismo fiscal cuente con elementos de percepción de riesgo de las operaciones sujetas a control, pero sin que ello pueda importar un ajuste de precios de transferencia; ajuste que, de acuerdo con lo previsto en el art. 31 del reglamento, debería centrarse en eventuales deficiencias de aplicación del método del PCNC.

Teniendo en cuenta los objetivos trazados por la ley 27.430, resulta razonable interpretar que el registro, parcialmente implementado a través de la res. gral. (AFIP) 4653/2019, y el método del PCNC —considerado el más apropiado para este tipo de transacciones, de acuerdo con lo previsto en el art. 31 del reglamento— constituyen los elementos esenciales del análisis de precios de transferencia con relación a exportaciones de *commodities*. Se verá, sin embargo, que la res. gral. 4717/2020, en concordancia con el dec. 1170/2018, soslaya la importancia del aludido registro y persiste en la vieja y reprochable práctica de hacer responsable al contribuyente local por la obtención de información y documentación correspondiente a sujetos del exterior; información que, en ocasiones, excede la transacción analizada.

En un contexto internacional caracterizado por el intercambio de información tributaria y la creciente transparencia fiscal, resulta difícil entender la recurrente objeción del organismo fiscal con la participación de intermediarios en el marco de operaciones de comercio exterior; participación que, además de su innegable legalidad, constituye una práctica generalizada y, en muchas ocasiones, necesaria para la eficiente comercialización de productos en un mercado cada vez más globalizado.

II.4.b. Definición de intermediarios

De acuerdo con lo previsto en el art. 17, párr. 6º, de la LIG, cuando se trate de operaciones de importación o exportación de mercaderías en las que intervenga un intermediario internacional que no sea —respectivamente— el exportador en origen o el importador en destino, se debe acreditar que la remuneración que este obtiene guarda relación con los riesgos asumidos, las funciones ejercidas y los activos involucrados en la operación. Tal análisis debe formularse cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones:

— Que el intermediario internacional se encuentre vinculado con el sujeto local, en los términos del art. 18 de la LIG.

— Que el intermediario internacional no esté comprendido en el apartado anterior, pero el exportador en origen, o el importador en destino, se encuentre vinculado con el sujeto local, en los términos del aludido art. 18.

Se trata de un novedoso mecanismo de análisis, que reemplaza al anterior “sexto método” de la ley 25.784, que, al igual que su antecesor, seguramente suscitará controversias. Especialmente, teniendo en cuenta que resulta aplicable a operaciones celebradas con sujetos intermediarios independientes, tal como da cuenta el segundo supuesto previsto en el párr. 6º del art. 17 de la LIG.

Ahora bien, el art. 24 de la resolución general establece una definición de “intermediario”. De esta manera, se considera que reviste tal calidad el sujeto del exterior que compra y vende la mercadería, exportada o importada, con la finalidad de mediar en su comercialización, sin tener la posesión física de ella. La norma consigna, además, que para el análisis funcional exigido por el art. 43 del decreto reglamentario de la LIG se deben informar, en el

estudio de precios de transferencia, los activos, riesgos y funciones desarrollados por los sujetos que revistan el carácter de intermediarios.

Esto último, vale destacar, resulta coherente con lo dispuesto en el punto A.1.4 del anexo I de la res. gral. 4717/2020, que, al enumerar el contenido del estudio de precios de transferencia, obliga a consignar, entre otras cuestiones, los activos, riesgos y funciones desarrollados por los sujetos que revistan el carácter de intermediarios (arts. 17, párr. 6º, de la LIG, y 43 del reglamento), vinculados o ubicados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación.

Se adelanta, en este punto, que la detallada y sobreabundante exigencia de información prevista por el art. 40 de la res. gral. 4717/2020 respecto a intermediarios que inclusive pueden no estar vinculados con el sujeto local [art. 17, párr. 6º, apart. b), de la LIG] no resulta razonable. Ello en razón de que obliga al cumplimiento de una obligación que, en muchas ocasiones, será de imposible cumplimiento.

Aun prescindiendo de lo expuesto, resulta difícil comprender el sentido de este tipo de requerimientos de información; requerimientos que demandarán un gran esfuerzo para el contribuyente y cuyo cumplimiento o incumplimiento no tendrá consecuencia alguna en el análisis de precios de transferencia. Es decir, si la información brindada por el contribuyente resulta insuficiente, a criterio del Fisco, esta cuestión no tendrá incidencia en la evaluación de los precios de transferencia. Siempre que los precios concertados por el contribuyente se encuentren validados por alguno de los métodos de precios de transferencia aceptados por la normativa local, la insuficiencia de la información requerida por el Fisco respecto al intermediario internacional no puede llevar al desconocimiento del precio pactado y, por ende, a un ajuste fiscal en la materia. Lo cual, vale destacar, debería llevar a repensar la razonabilidad y necesidad de requerir este tipo de información.

II.4.c. Virtualidad del ajuste. Eliminación del doble ajuste previsto en el art. 18 del proyecto de resolución general

El art. 18 del proyecto de resolución general, oportunamente publicado por la AFIP, disponía que, si del análisis funcional se concluía que la remuneración del intermediario había sido realizada en exceso, la diferencia sería considerada ganancia de fuente argentina y se sumaría a la ganancia gravable del sujeto local. Sin embargo, la norma aclaraba que la aludida remuneración no podría adicionarse a la rentabilidad, con el objeto de analizar su propia transacción involucrada en la intermediación.

La prohibición en cuestión, que derivaba en situaciones de doble imposición, no resultaba ajustada a derecho, en razón de que: (i) ni la LIG ni su decreto reglamentario establecen una prohibición semejante; y (ii) la AFIP no tiene competencia para determinar las consecuencias derivadas de la aplicación de la ley fiscal. Ello en virtud del principio de reserva de ley (arts. 4º, 17, 19 y 75 de la CN).

En este sentido, cabe poner de resalto que lo dispuesto en el art. 18 del proyecto contradecía lo preceptuado en el art. 44 del decreto reglamentario de la LIG. En efecto, la norma citada en último término dispone que, si la remuneración del intermediario internacional es superior a la que hubiesen pactado partes independientes, el exceso en el importe de aquella se considerará mayor ganancia de fuente argentina atribuible al sujeto local. A su vez, una interpretación congruente de tal premisa, que derive de ella *todas* sus consecuencias —y no solo una parcialidad—, lleva a considerar que, si de ese intermediario derivase un quebranto en la cadena de comercialización de los bienes originados en el país, este debería ser también deducible de la “fuente argentina” que lo genera. Se trata de la única interpretación posible que cumple con el mandato interpretativo de nuestro Máximo

Tribunal, en cuanto requiere interpretar congruentemente las normas, de modo tal de “estar a las verdes y a las maduras” (21).

Es decir que el art. 44 del decreto reglamentario de la LIG habilita expresamente que esa renta sea computada por el contribuyente local, lo cual resulta razonable atendiendo a que tiende a evitar la producción de doble imposición. Ello en concordancia con la opinión de la OCDE, que, en materia de tributación de *commodities*, ha reafirmado especialmente la necesidad de evitar situaciones de doble imposición (22). Lo expuesto adquiere particular relevancia en razón de que la AFIP, con buen criterio, no ha incluido la mentada prohibición en el texto de la res. gral. 4717/2020.

II.4.d. Documentación de operaciones con intermediarios. Obligación de conservación

El art. 40 de la res. gral. 4717/2020, por su parte, establece la documentación que debe producirse y conservarse —pero no presentarse, salvo requerimiento a tal efecto— para los casos en que se analicen operaciones con intermediarios internacionales.

En lo que respecta a su ámbito de aplicación, se interpreta que resulta exigible exclusivamente en los casos en que se configuren los supuestos de hecho a) o b), contemplados en el párr. 6º del art. 17 de la LIG. Ello en razón de que, si bien la norma dispone que “en todos los casos” se deberá obtener y conservar la información allí detallada, luego califica tal afirmación con lo dispuesto en “los incs. a) y b) del párr. 6º del art. 17 de la LIG”.

Tal interpretación, vale destacar, es congruente con lo preceptuado en el art. 17 de la LIG, en cuanto dispone que el contribuyente tiene la carga de acreditar que no se configuran los supuestos de hecho previstos en los aparts. a) o b) del art. 17, párr. 6º, de la LIG, pero no de analizar exhaustivamente al intermediario en todos los casos. En el mismo sentido, el art. 43 del decreto reglamentario de la LIG alude a la evaluación de las operaciones a las que se hace referencia en el párr. 6º del art. 17 de la LIG. Esta interpretación es razonable, además, porque los supuestos excluidos (v.g., intermediarios radicados en países de baja o nula tributación, o en jurisdicciones no cooperantes) igualmente quedan sujetos al análisis de precios de transferencia (conf. anexo I de la res. gral. 4717/2020, punto A.1.4).

En cuanto a la información requerida, se destaca, en primer lugar, la eliminación del requerimiento de aportar copia de los contratos involucrados, previsto en el art. 36, inc. c), del proyecto de resolución general. Tal supresión resulta razonable, atendiendo a que los contratos se encuentran sujetos a registración, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 17, párr. 7º, de la LIG y 48 del decreto reglamentario, y en la res. gral. (AFIP) 4653/2019 (en materia de agro-*commodities*).

Asimismo, la norma en cuestión exige contar con los estados contables del intermediario auditados, en caso de corresponder a la jurisdicción, o certificado por profesional competente. En lo que respecta a la certificación prevista en el art. 40, inc. c), de la res. gral. 4717/2020, se interpreta que la norma, al mencionar a un profesional “competente”, permite que la aludida certificación sea preparada y suscripta por un profesional dependiente del intermediario.

En vivo contraste, la certificación prevista en el art. 40, inc. d), de la res. gral. 4717/2020 debe ser emitida por un profesional independiente con competencia en la jurisdicción. La certificación en cuestión, vale destacar, debe referirse a:

— La remuneración del intermediario internacional relacionada con su intervención en las transacciones, aun bajo la forma de comisión o concepto equivalente.

{ NOTAS }

(20) Conf. ROSSO ALBA, Cristian E., “BEPS, precios de transferencia y *commodities*: recomendaciones de la OCDE”, *Doctrina Tributaria Errepar*, julio/2016.

(21) CS, Fallos 334:485.

(22) Conf. OECD, “OECD Transfer Pricing Guidelines...”, ob. cit., parág. 2.22.

— El detalle de precio de compra y venta y gastos asociados a la transacción, si el sujeto es vinculado (23).

Ni el decreto reglamentario ni la res. gral. 4717/2020 se expiden con relación a si el análisis debe realizarse a nivel de margen bruto o de margen neto, por lo que se interpreta que ambas opciones resultan plenamente válidas. En ese marco, se entiende que la selección del nivel de análisis dependerá, fundamentalmente, del perfil funcional del intermediario bajo examen.

Por otro lado, cabe aclarar que los estados contables auditados del intermediario y la certificación prevista en el inc. d) del art. 40 de la res. gral. 4717/2020 no deberán conservarse cuando las operaciones con el intermediario del exterior no superen los \$ 30.000.000, en total, en el período fiscal. Se trata de un monto diez veces menor al que preveía el art. 37 del proyecto de resolución general, que justamente tenía por objeto “aliviar” las exigencias de información y documentación del sujeto local.

Se reitera, en este punto, que la enumeración de información y documentación requerida por el art. 40 de la res. gral. 4717/2020 revela que su obtención será harto difícil para el contribuyente local. Ya sea que se trate de sujetos vinculados, atendiendo a que la existencia de vinculación no implica necesariamente el alineamiento de intereses, o, especialmente, de sujetos no vinculados al sujeto local —art. 17, párr. 6º, apart. b), de la LIG—.

Desde esta perspectiva, se interpreta que resulta irrazonable responsabilizar al contribuyente del país por la prueba de la remuneración del intermediario. La solución de compromiso, alineada con los principios de la ley 27.430 y acorde a las directrices de la OCDE, debería limitarse a la provisión del *country by country report* (“CbC”) del grupo multinacional. Este contiene el detalle desagregado de la rentabilidad de las partes internacionalmente vinculadas; y excluye, por necesaria implicancia, a sujetos no vinculados. Ello habría sido suficiente para garantizar la transparencia de tales operaciones internacionales. La solución ya estaba inventada. Reiteramos: las exigencias del art. 40 de la res. gral. 4717/2020 pueden resultar de imposible cumplimiento y, por lo tanto, cuestionables con arreglo a derecho.

Asimismo, teniendo en cuenta la solución de compromiso perseguida por el legislador, a fin de lograr una mayor transparencia en la rentabilidad del intermediario del exterior, carece de todo sentido exigir la prueba bajo análisis cuando el citado sujeto consolidó su resultado fiscal con el exportador del país (v.gr., sucursal extranjera, sujetos sin personalidad fiscal, etc.). Sin embargo, la reglamentación no excluye tales casos sin interés fiscal, tal como si el cumplimiento de obligaciones formales —y con independencia de su costo y complejidad— fuese un objetivo en sí mismo. Será entonces responsabilidad de los tribunales aportar razonabilidad en la interpretación del marco normativo en tales casos, frente a una obligación tan compleja como innecesaria a la luz del bien jurídicoamente tutelado por las normas.

II.5. Determinación del ajuste impositivo

El art. 37 de la res. gral. 4717/2020 dispone que la aplicación de la normativa de precios de transferencia no podrá implicar el reconocimiento de deducciones no previstas en la ley. Aclara, en ese sentido, que no podrá

considerarse que el precio o monto de la contraprestación de una transacción será menor al pactado en el caso de ventas o ingresos, o superior en el caso de compras o gastos.

Se trata, vale destacar, de un principio más general que el originariamente previsto en el párr. 2º del art. 30 del proyecto de resolución general. En efecto, la norma referida en último término disponía que, en caso de que se tomase el valor de cotización del bien correspondiente al día de la carga de la mercadería, no podría considerarse que el precio o monto de la contraprestación de una transacción fuese menor al pactado.

Lo cierto es que el art. 37 de la res. gral. 4717/2020 no resulta ajustado a derecho, en razón de que: (i) ni la LIG ni su decreto reglamentario establecen una disposición semejante; y (ii) la AFIP no tiene competencia para determinar las consecuencias derivadas de la aplicación de la ley fiscal, ni derivar consecuencias parciales de su interpretación, como ya ha sido sostenido por los tribunales locales en materia de ajustes simétricos en precios de transferencia. Alterar la ley mediante la resolución general bajo comentario resulta lesivo del principio de reserva de ley (arts. 4º, 17, 19 y 75 de la CN).

En lo que respecta específicamente a las exportaciones de bienes con cotización, cabe poner de resalto que el art. 17, párr. 7º, de la LIG establece que, en caso no efectuarse el registro del contrato, o de efectuarse, pero no cumplimentarse lo requerido, se determinará la renta de fuente argentina, de la exportación, considerando el valor de cotización del bien del día de la carga de la mercadería, sin reparar en el precio que hubiera sido pactado con el intermediario internacional. Se advierte con meridiana claridad que la ley no distingue respecto al sentido del ajuste. Es decir, no distingue si el valor de cotización del bien del día de la carga de la mercadería es mayor o menor al pactado con el intermediario internacional. Simplemente, dispone que no se considerará el precio pactado, y se aplicará, en su lugar, el vigente a la fecha de la carga de la mercadería.

Se trata de una diferencia trascendental con respecto a la ley 25.784 (que instauró el “sexto método”), en cuanto esta sí establecía que el ajuste se practicaría solo en el caso en que el precio convenido con el intermediario fuese menor al de cotización vigente a la fecha de embarque de la mercadería (conf. art. 15, párr. 7º, de la LIG —según redacción de la ley 25.784—). Lo expuesto adquiere particular relevancia en razón de que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido, en los precedentes “Toepfer” (24) y “Nidera SA” (25), que debe existir un sustento normativo expreso que justifique un ajuste selectivo en esta materia. Puntualmente, se requiere una norma legal que expresamente habilite a ajustar, únicamente, las operaciones que dan un resultado favorable al Fisco. No basta, entonces, con la genérica invocación del principio de “mercado abierto”.

En definitiva, se entiende que la AFIP no tiene competencia para determinar el sentido del ajuste de precios de transferencia; competencia que, de acuerdo con el principio de legalidad, se encuentra reservada al legislador.

II.6. Algunas cuestiones relativas al contenido del estudio de precios de transferencia

El anexo I de la res. gral. 4717/2020 contempla un exhaustivo detalle de la informa-

ción que debe estar plasmada en el estudio de precios de transferencia.

Lo cierto es que, a partir de la lectura del mentado anexo, se advierte que cierta información requerida será difícil de cumplimentar para el contribuyente local. Por ejemplo, el punto I.f) requiere que, respecto al grupo multinacional, se consignen los ajustes de precios de transferencia que hayan practicado o se hubieran efectuado a las empresas del grupo en los últimos tres años. Si bien tal información no será exigible cuando corresponda presentar el “informe maestro”, resulta evidente que, cuando sí lo sea, será harto difícil obtenerla.

Atendiendo a que existe un copioso marco de convenios de intercambio de información fiscal y de doble imposición —con similares cláusulas de intercambio—, es deber del Fisco articular tales mecanismos para obtener aquella información, que excede de la capacidad legal y fáctica del contribuyente local. Recordemos que, como bien lo advirtió el Tribunal Fiscal de la Nación, la celebración de tales tratados resulta en un *derecho-deber* de la autoridad fiscal, quien debe emplear tales medios para recabar la información del exterior necesaria para la determinación de los precios de transferencia (26).

Entre las cuestiones que debe abordar el estudio, se destaca que el punto A.1.4, párr. 1º, del anexo I de la res. gral. 4717/2020 exige formular una descripción de los activos, riesgos y funciones desarrollados por los intermediarios vinculados o ubicados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación. La aludida descripción debe incluir, además, la forma en que el intermediario vinculado —no se menciona, en este punto, a los ubicados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación— obtiene los ingresos derivados del desarrollo de funciones, la titularidad de activos o el control sobre riesgos propios de la transacción evaluada, y de aquellas otras que resulten complementarias a esta.

Se exige, entonces, una descripción de activos, riesgos y funciones del intermediario vinculado o ubicado en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación, que permita comprender la forma de obtención de sus ingresos, con relación a las transacciones evaluadas. Si bien la descripción escueta o incompleta —que puede obedecer, vale destacar, a la falta de información respecto al sujeto del exterior— no produce efectos materiales adversos, en lo que respecta a la determinación impositiva, parecería recomendable formular —en la medida de lo posible— una descripción detallada del sujeto del exterior, con el objeto de favorecer la comprensión de su perfil funcional. Ello puede resultar relevante en un eventual análisis de la rentabilidad del referido sujeto.

Por otro lado, el punto A.1.4, párr. 2º, del anexo I exige que, en el caso de exportaciones de bienes con cotización evaluadas con el método CUP, se consigne: a) si la actividad principal del intermediario consiste en la generación de rentas pasivas, o en la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia la República Argentina; y b) si sus operaciones de comercio internacional, entre entidades del grupo, constituyen la actividad principal en el total de las operaciones de compra o venta de bienes en el ejercicio bajo análisis. Se trata de extremos, vale destacar, que hacen recordar el antiguo “sexto método”,

ya que reproducen, sustancialmente, los antiguos incs. b) y c) del párr. 8º del art. 15 de la LIG (según texto de la ley 25.784). Lo cierto es que, al haber variado el marco normativo aplicable, el requerimiento bajo análisis carece de sustento legal, por lo que su falta de suministro no debería tener consecuencias materiales en la determinación del impuesto.

II.7. Otras novedades

II.7.a. Análisis del beneficio

La norma hace propia una práctica comúnmente aceptada en materia de fiscalidad internacional, conocida como *benefit analysis*. En materia de prestaciones de servicios, entre empresas internacionalmente vinculadas, se requiere considerar “el provecho o valor económico para la entidad que lo remunera” (art. 12 de la res. gral. 4717/2020); el análisis debe ser incluido en el estudio de precios de transferencia (anexo I.A.1.10 de la res. gral. 4717/2020). En esta línea de criterio, resultan impugnables los servicios que no resultan necesarios para el giro del negocio o que contrarían el principio de correlación de gastos e ingresos; los servicios duplicados; los gastos incurridos en favor del accionista o casa matriz, etcétera.

En la práctica de fiscalidad internacional, el *benefit analysis* se puede realizar sobre base económica o analítica. Mientras que el primero resulta preferible, atento a su grado de precisión en la mensura del beneficio, el segundo es igualmente válido bajo la res. gral. 4717/2020, en razón de que la norma no efectúa distinción alguna.

II.7.b. Reestructuración de negocios

En línea con las directrices de la OCDE, los arts. 26 y 27 de la res. gral. 4717/2020 exigen evaluar las ganancias o pérdidas entre partes vinculadas, producidas como consecuencia de la reestructuración de negocios, transferencias de activos, reorganización de funciones o riesgos, que pudieran resultar en indemnizaciones, lucro cesante, pérdida de flujo de fondos, etc. Las normas en cuestión tienen una indudable actualidad, atendiendo a que el actual contexto de crisis económica mundial obligará a muchos grupos multinacionales a encarar profundas reestructuraciones de sus negocios, con el objeto de adaptarse al nuevo contexto mundial.

El estudio de precios de transferencia, entonces, deberá considerar tales circunstancias e incluir su análisis económico en función de la conducta comparable de un tercero independiente “en una transacción según la regulación civil o comercial vigente, la costumbre comercial —cuando resulte aplicable— y la jurisprudencia local” (art. 26 de la res. gral. 4717/2020).

La nueva resolución intenta armonizar un tema de precios de transferencia con el derecho de fondo, que no podría ser válidamente pasado por alto por la autoridad fiscal. Así, por ejemplo, una transferencia de flujo de negocios entre partes vinculadas, sin acuerdo de no competencia, debería castigarse en su valor por el apartamiento de la costumbre comercial vigente. De igual forma, tal reducción de la valuación debería observarse en un supuesto de sucesión universal que resulte en la responsabilidad económica del cedente del flujo de negocio perdido, por ausencia de publicidad (p. ej., por no observarse los procedimientos para la transferencia del fondo de comercio). Es decir, existen muchas diferencias entre la transacción acorde al derecho de fondo, entre partes independientes, respecto de la reorganización bajo análisis, bajo las normas de precios de transferencia. Cada una de ellas deberá ser adecuadamente ponderada en la valuación del negocio bajo el estándar *arm's length*.

{ NOTAS }

(23) De acuerdo con los criterios establecidos en el art. 2º, punto 2, de la res. gral. 4717/2020 y de conformidad con los incs. a) y b) del párr. 6º del art. 17 de la LIG.

(24) CSJ, AR/JUR/6074/2015. Dictamen de la Procu-

ración General de la Nación de fecha 16/06/2014, a cuyos fundamentos remitió el Tribunal Címero en su sentencia del 25/03/2015.

(25) CS, AR/JUR/56576/2016. Dictamen de la Procuración General de la Nación de fecha 28/08/2015, a cuyos

fundamentos remitió parcialmente el tribunal címero en su sentencia del 09/08/2016.

(26) TNFiscal, 11/12/2009, “Volkswagen Argentina SA”, consid. 9.1., AR/JUR/67719/2009.

II.8. Entrada en vigencia

El art. 56 de la res. gral. 4717/2020 establece que sus disposiciones serán de aplicación para los ejercicios fiscales cerrados a partir del 31/12/2018, inclusive. Es decir que, de acuerdo con la norma, los ejercicios fiscales cerrados el 31/12/2018 se encontrarían incluidos dentro de su ámbito temporal de aplicación.

La norma en cuestión resulta cuestionable con base constitucional, en tanto importa la aplicación de la res. gral. 4717/2020 a ejercicios fiscales que ya se encontraban cerrados, lo cual trasluce su aplicación retroactiva. Lo expuesto adquiere particular relevancia en razón de que algunas de sus normas (v.gr., arts. 9º y 11 de la res. gral. 4717/2020) tienen potenciales efectos materiales en la determinación del tributo, por lo que pretender su aplicación a ejercicios fiscales ya cerrados podría dar lugar a fundados planteos por parte de los contribuyentes afectados. En este sentido, cabe recordar que los tribunales ya han censurado, en precedentes referidos

{ NOTAS }

(27) CS, 02/09/2014, "Toyota Argentina SA (TF 26.860-I) c. DGI", AR/JUR/55536/2014.

a la industria automotriz, la pretensión del Fisco de aplicar, con efecto retroactivo, las disposiciones de la res. gral. 1122/2001 (27).

III. Conclusiones

En el trabajo anterior, en donde se abordó el análisis del dec. 1170/2018 en lo que respecta a las normas de precios de transferencia, se destacó la necesidad de que la futura reglamentación de la AFIP trajera el equilibrio necesario en el plano normativo; equilibrio que, de alguna manera, se había visto resentido por el aludido decreto y por otras medidas gubernamentales que habían afectado seriamente la competitividad internacional de la industria local. Lo cierto es que, en el marco del angustioso contexto económico-social que atraviesa el país, los objetivos trazados por el legislador que sancionó la ley 27.430 parecen demasiado lejanos. Sin embargo, la ansiada recuperación económica, cuyo acaecimiento resulta difícil de predecir, obligará a considerar los aludidos objetivos, más temprano que tarde.

En lo que respecta puntualmente a la res. gral. 4717/2020, y sin dejar de reconocer ciertos avances en la materia, se entiende que trasluce una serie de disposiciones y requerimientos que exceden lo que, jurídicamente, puede realizar el organismo fis-

cal. Es decir, se advierte, en la resolución general bajo comentario, la existencia de una serie de disposiciones normativas, con efecto material, que exceden largamente las facultades de reglamentación previstas en el art. 7º del dec. 618/1997 y en el dec. 1170/2018. Por ejemplo, la limitación prevista en el art. 5º de la res. gral. 4717/2020, respecto a la *tested party* local, o el art. 30 de la mentada resolución, en cuanto dispone que la aplicación de la normativa de precios de transferencia no podrá implicar el reconocimiento de deducciones no previstas en la ley.

Párrafo aparte merecen las exigencias informativas y documentales respecto a sujetos del exterior, especialmente con relación a intermediarios internacionales —vinculados o no—. Tales exigencias, que exceden lo relativo a las transacciones del contribuyente local y se exhiben harto incoherentes con el enfoque documental tripartito adoptado por la normativa vernácula —en línea con la OCDE—, amenazan con reeditar las largas y costosas controversias que caracterizaron al "sexto método" (ley 25.784); controversias que, debido a la ausencia de directrices claras, no hicieron más que contribuir a la inseguridad jurídica, con magro resultado para las arcas fiscales.

Cita on line: AR/DOC/2565/2020

MÁS INFORMACIÓN

Braccia, Mariano F., "Los ajustes de precios de transferencia de la economía digital en Argentina y Australia. A propósito del tratamiento de los activos intangibles en la RG (AFIP) 4717", IMP - Práctica Profesional 2020-LXXXII, 107, AR/DOC/2189/2020
Rosso Alba, Cristian E. - Rougès, Juan Marcos, "La reglamentación de los precios de transferencia a la luz de las recomendaciones de la OCDE", LA LEY, 2019-C, 1010, AR/DOC/1761/2019
Smudt, Tomás, "Observaciones al borrador de resolución de precios de transferencia", IMP - Práctica Profesional 2019-LXIII, 14, AR/DOC/3482/2019
Smudt, Tomás - Laiun, Fernanda, "Precios de Transferencia", IMP - Práctica Profesional 2017-VIII, 119, AR/DOC/1495/2017

LIBRO RECOMENDADO

Impuesto a las Ganancias
 Autor: Fernández, Luis Omar
 Edición: 2019
 Editorial: La Ley, Buenos Aires

BIBLIOGRAFÍA

Título: Federal Multidistrict Litigation in a Nutshell

Autor: Robert Klonoff

Editorial: West Academic Publishing, St. Paul, Minnesota, 2020

El profesor Robert Klonoff escribió el primer tratado de esta área jurídica en su más reciente libro titulado *Federal Multidistrict Litigation in a Nutshell*.

Es un trabajo rico, claro y fascinante sobre una técnica ampliamente utilizada en los Estados Unidos y todavía poco conocida (o de la cual no se habla suficientemente) en Europa y Latinoamérica. Apta para aportar elementos interesantes al debate judicial por fuera del continente norteamericano, el tratado constituye un hito para avanzar en la armo-

nización de la distribución de justicia, de particular importancia en los daños de masa.

En su obra, el profesor Robert Klonoff, uno de los más distinguidos especialistas y practicantes de litigios complejos en la actualidad, trata sutilmente cuestiones técnicas específicas combinando práctica y teoría doctrinal.

Se enfoca en todos los aspectos del "litigio federal de múltiples distritos" (MDL), desde las peticiones hasta la resolución final, sirviendo así como guía para profesionales, estudiantes de derecho y jueces sobre temas contemporáneos en litigios multidistrito. En los Estados Unidos el tratado se volvió inmediatamente una obra de referencia, un libro extremadamente valioso, sobre uno de los elementos más importantes de la práctica judicial civil federal.

El tratado se basa en estadísticas sobre los MDL y en comparaciones con otros sistemas de agregación de litigios, especialmente las bien conocidas *class actions*. Dicha aclaración es vital, ya que varios casos altamente mediatizados (i.e. en el campo de productos defectuosos contra compañías farmacéuticas) se llevaron a cabo de acuerdo con las reglas MDL (28 Código de Estados Unidos §1407, adoptado en 1968).

Todas las etapas del MDL son descriptas en detalle, cubriendo la decisión y las reglas que sigue el 'Panel' judicial sobre litigios federales de múltiples distritos para centralizar los casos, así como la selección de los tribunales y jueces competentes, el rol del juez transferido, del abogado principal y de los comités. Se trata también el tratamiento de causas paralelas (*tag-alone*) y la revisión, en apelación, de las decisiones del Panel.

De su lectura, cabe también destacar la importancia que cobra la gestión de los casos, el respeto al debido proceso, la supervisión de la ejecución de acuerdos, o aun la fijación del monto de los honorarios profesionales.

Se aborda prístinamente la difícil cuestión de la ley aplicable en disputas federales multidistrito, así como las cuestiones de jurisdicción y competencia, más otras cuestiones como la recuperación de los casos transferidos, la coordinación de las leyes federales y estatales, para culminar con propuestas de reforma.

En los Estados Unidos los casos "complejos" dominan las causas federales y están en aumento en las estatales. Otrora considerado "procedimiento secundario", el litigio federal multidistrito ha permitido resolver casos económicos a escala nacional y se ha conver-

tido en una herramienta principal para manejar litigios masivos.

Las excelentes críticas de expertos, profesores y abogados reconocidos a nivel mundial como Arthur Miller, Samuel Issacharoff, Brian Fitzpatrick, Richard Marcus o Richard Clary, también contribuyen a alentar su lectura.

El tratado llega en un momento oportuno para Europa, caracterizada por la coexistencia de sistemas procesales autónomos en los Estados miembros, y donde la inminente adopción de la Directiva sobre las Acciones representativas busca aportar soluciones a casos transfronterizos como el *Dieselgate*. Lo mismo en Argentina, donde esta obra podría contribuir al debate relativo a la adopción de una ley sobre procesos colectivos, especialmente acerca de la toma en consideración de las especificidades adjetivas provinciales.

La obra sobre litigios federales multidistrito del profesor Robert Klonoff, en resumen, es relevante, pertinente e inspiradora.

María José Azar-Baud (*)

Cita on line: AR/DOC/3027/2020

NOTA A FALLO

Control de constitucionalidad

Deber del juez. Actuación de oficio. Rechazo del planteo de invalidez de las normas por planteo extemporáneo. Arbitrariedad. Impunición de normas del Código Penal y la Ley Electoral de parte de una persona condenada.

Véase en página 6, Nota a Fallo

1.- Si el juzgador se negó a tratar la cuestión constitucional formulada por la recurrente —en el caso, inconstitucionalidad de los

arts. 12 y 19 del Cód. Penal, así como el art. 3º, inc. e, del Código Nacional Electoral— con el único argumento de la introducción tardía del planteo, sin considerar que tal circunstancia es notoriamente insuficiente frente a la jurisprudencia de Corte, según la cual el control de constitucionalidad de las normas debe realizarse de oficio, siempre y cuando se respete el principio de congruencia, es decir, que los jueces ciñan su decisión a los hechos y planteos definidos al trabarse la litis, tal pronunciamiento es arbitrario.

2.- Admitida en los términos precedentes la atribución de los jueces de ejercer de oficio un control de compatibilidad de las normas con la Constitución Nacio-

nal, la decisión adoptada por la Cámara que, argumentando la extemporaneidad del planteo —en el caso, respecto de los arts. 12 y 19 del Cód. Penal, así como el art. 3º, inc. e, del Código Nacional Electoral—, no se expidió sobre un asunto cuyo tratamiento no podía ser obviado por los magistrados, carece de una fundamentación adecuada que la sustente como acto jurisdiccional válido, por lo que corresponde descalificarla con arreglo a la doctrina sobre arbitrariedad de sentencias (Del voto del Dr. Rosatti).

3.- El recurso extraordinario deducido por el planteo de inconstitucionalidad de las

normas que privaban al actor de su derecho al sufragio, y cuya denegación originó la presente queja, es inadmisibles (art. 280 del Cód. Proc. Civ. y Com.) (Del voto en disidencia del Dr. Rosenkrantz).

CS, 04/06/2020. - B., J. M. s/ curatela art. 12 Código Penal.

[Cita on line: AR/JUR/18126/2020]

[El fallo *in extenso* puede consultarse en Atención al Cliente, <http://informaciónlegal.com.ar> o en Preview]

El control de constitucionalidad de oficio en la última jurisprudencia de la Corte Suprema

Sergio M. Barotto (*)

SUMARIO: I. Introducción.— II. El voto conjunto de la jueza Highton de Nolasco y del juez Maqueda.— III. El voto concurrente del juez Rosatti.— IV. El voto en disidencia del juez Rosenkrantz.— V. Las conclusiones.

I. Introducción

En reciente oportunidad (1) la Corte Suprema de Justicia de la Nación decidió revocar una sentencia de Cámara que le había llegado vía recurso extraordinario, y ordenar que la causa vuelva al origen para que allí se analice y resuelva acerca de un planteo de inconstitucionalidad normativa que, formulado en la instancia anterior, había sido desestimado por tardío, con fundamento en que dicho reclamo no había sido realizado en la primera oportunidad en que la Defensora Pública de Menores e Incapaces —representante del actor— había intervenido en el expediente.

Argumentó el Alto Tribunal que “... tal circunstancia es notoriamente insuficiente frente a la actual jurisprudencia de esta Corte, según la cual el control de constitucionalidad de las normas debe realizarse de oficio, siempre y cuando se respete el principio de congruencia, es decir, que los jueces ciñan su decisión a los hechos y planteos definidos al trabarse la litis (CS, Fallos: 335: 2333; 337:179 y 1403)”.

Reivindicó, entonces, que jueces y juezas realicen control de constitucionalidad sin pedido de parte interesada.

Como en anteriores oportunidades en que nos hemos puesto en la tarea de comentar jurisprudencia relativa a lo procesal constitucional, no interesa ahora el fondo del asunto por el cual se litigó en el proceso de referencia, sino el apuntar algunos aspectos significativos de la herramienta señalada; es decir, el control oficioso de constitucionalidad de las reglas de inferior jerarquía normativa.

II. El voto conjunto de la jueza Highton de Nolasco y del juez Maqueda

Señalan magistrada y magistrado nombrados que la sentencia que dejan sin efecto es arbitraria, porque en ella no se ha efectuado control de constitucionalidad de oficio, tarea que mandan realizar mediante un verbo puesto en modo imperativo —debe—, condicionada aquella a que no se modifiquen los hechos de la causa ni los planteos de las partes, en derredor de los cuales se ha litigado.

Como es de práctica en la Corte desde hace largo tiempo y a esta parte, la principal fuente de apoyo argumentativo de una decisión lo constituyen los precedentes del propio organismo.

III. El voto concurrente del juez Rosatti

El juez Rosatti propugna la misma solución del caso que la que impulsan sus colegas preopinantes, pero en su voto se explaya sobre los términos y alcances del control oficioso de constitucionalidad.

Primeramente trae a colación lo resuelto por la Corte en la causa “Blanco, Lucio Orlando” (2) para, a su vez, referir doctrina judicial emergente del precedente “Rodríguez Pereyra” (3), a partir de la cual se extrapolan características esenciales que debe guardar el control de constitucionalidad en términos generales, a saber:

1. Es un deber ineludible de los tribunales de justicia que debe realizarse en el marco de una causa concreta.

2. Debe efectuarse aun de oficio sin que sea exigible una expresa petición de parte interesada;

3. Solo resulta procedente en la medida en que quede palmariamente demostrado en el pleito que el gravamen invocado puede únicamente remediarse mediante la declaración de inconstitucionalidad de la norma que lo genera.

Especial interés corresponde asignar a las conceptualizaciones que, acerca de control de constitucionalidad, efectuó la Corte Suprema en la causa “Rodríguez Pereyra”, en tanto y en cuanto a partir de aquellas se cimentan las particularidades que se han listado arriba.

Es el último mencionado un precedente que, asimismo, es citado a los fines de exponer el fundamento nuclear del voto conjunto de la jueza Highton de Nolasco y del juez Maqueda. Las otras dos referencias jurisprudenciales efectuadas allí (4) en realidad contienen pronunciamientos que solo remiten al fallo “Rodríguez Pereyra”, en cuanto a declaración de inconstitucionalidad oficiosa importa. A su turno, el juez Rosatti cita tres veces aquel precedente, a modo de apoyo argumental de su decisión.

En razón de lo anterior, se transcriben a continuación, las conceptualizaciones más relevantes efectuadas en el entonces, voto mayoritario de “Rodríguez Pereyra” (5):

Cabe recordar que con arreglo al texto del art. 100 (actual 116 de la CN), tal como fue sancionado por la Convención Constituyente ‘ad hoc’ de 1860 —recogiendo a su vez el texto de 1853, tributario del proyecto por Alberdi en el art. 97 de su proyecto constitucional—, corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación el conocimiento y decisión, entre otras, de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, por las leyes de la Nación (con la reserva hecha en el art. 75, inc. 12) y por los tratados con las naciones extranjeras (6).

En este marco constitucional, la ley 27 estableció en 1862 que uno de los objetos de la justicia nacional es sostener la observancia de la Cons-

titución Nacional, prescindiendo, al decidir las causas, de toda disposición de cualquiera de los otros poderes nacionales, que esté en oposición con ella (art. 3º). Al año siguiente, el Congreso dictó la ley 48, que prevé que: “Los tribunales y jueces nacionales en el ejercicio de sus funciones procederán aplicando la Constitución como ley suprema de la Nación, las leyes que haya sancionado o sancione el Congreso, los tratados con naciones extranjeras, las leyes particulares de las provincias, las leyes generales que han regido anteriormente a la Nación y los principios del derecho de gentes, según lo exijan respectivamente los casos que se sujeten a su conocimiento, en el orden de prelación que va establecido (art. 21) (7).

Con estas bases normativas, la doctrina atinente al deber de los jueces de efectuar el examen comparativo de las leyes con la Constitución Nacional fue aplicada por esta Corte desde sus primeros pronunciamientos cuando —contando entre sus miembros con un convencional constituyente de 1853, el Doctor José Benjamín Gorostiaga— delineó sus facultades para “aplicar las leyes y reglamentos tales como son, con tal que emanen de autoridad competente y no sean repugnantes a la Constitución” (CS, Fallos: 23:37) (8).

En esta senda se expidió el Tribunal en 1888 respecto de la facultad de los magistrados de examinar la compatibilidad entre las normas inferiores y la Constitución Nacional con una fórmula que resulta hoy ya clásica en su jurisprudencia: “es elemental en nuestra organización constitucional, la atribución que tienen y el deber en que se hallan los tribunales de justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con esta, y abstenerse de aplicarlas, si las encuentran en oposición con ella, constituyendo esta atribución moderadora uno de los fines supremos y fundamentales del Poder Judicial nacional y una de las mayores garantías con que se ha entendido asegurar los derechos consignados en la Constitución, contra los abusos posibles e involuntarios de los poderes públicos”. Tal atribución —concluyó la Corte— “es un derivado forzoso de la separación de los poderes constituyente y legislativo ordinario” (CS, Fallos: 33:162). Como es bien sabido, un año antes, en el caso ‘Sojo’, esta Corte ya había citado la autoridad del célebre precedente ‘Marbury vs. Madison’ para establecer que ‘una ley del Congreso repugnante a la Constitución no es ley’ y para afirmar que ‘cuando la Constitución y una ley del Congreso están en conflicto, la Constitución debe regir el caso a que ambas se refieren’ (CS, Fallos: 32:120). Tal atribución encontró fundamento en un principio fundacional del orden constitucional argentino que consiste en reconocer la supremacía de la Constitución Nacional (art. 31), pues como expresaba Sánchez Viamonte: ‘no existe ningún argumento válido para que un juez deje de aplicar en primer término la Constitución Nacional’ (“Juicio de amparo”, en Enciclopedia Jurídica Omeba, t. XVII, p. 197, citado en CS, Fallos: 321:3620) (9).

El requisito de que ese control fuera efectuado a petición de parte resulta un aditamento pretoriano que estableció formalmente este Tribunal en 1941 en el caso “Ganadera Los Lagos” (CS,

Fallos: 190:142). Tal requerimiento se fundó en la advertencia de que el control de constitucionalidad sin pedido de parte implicaría que los jueces pueden fiscalizar por propia iniciativa los actos legislativos o los decretos de la administración, y que tal actividad afectaría el equilibrio de poderes. Sin embargo, frente a este argumento, se afirmó posteriormente que si se acepta la atribución judicial de control constitucional, carece de consistencia sostener que el avance sobre los dos poderes democráticos de la Constitución no se produce cuando media petición de parte y sí cuando no la hay (CS, Fallos: 306:303, voto de los jueces Fayt y Belluscio; y 327:3117, consid. 4º). Agregó el tribunal que la declaración de inconstitucionalidad de oficio tampoco “se opone a la presunción de validez de los actos administrativos o de los actos estatales en general, ya que, dicha presunción cede cuando se contraría una norma de jerarquía superior, lo que ocurre cuando las leyes se oponen a la Constitución. Ni (...) puede verse en ella menoscabo del derecho de defensa de las partes, pues si así fuese, debería también descalificarse toda aplicación de oficio de cualquier norma legal no invocada por ellas so pretexto de no haber podido los interesados expedirse sobre su aplicación al caso” (CS, Fallos: 327:3117, consid. 4º citado) (10).

Sin perjuicio de estos argumentos, cabe agregar que tras la reforma constitucional de 1994 deben tenerse en cuenta las directivas que surgen del derecho internacional de los derechos humanos. En el precedente “Mazzeo” (CS, Fallos: 330:3248), esta Corte enfatizó que “la interpretación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos debe guiarse por la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH)” que importa “una insoslayable pauta de interpretación para los poderes constituidos argentinos en el ámbito de su competencia y, en consecuencia, también para la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a los efectos de resguardar las obligaciones asumidas por el Estado argentino en el sistema interamericano de protección de los derechos humanos” (consid. 20). Se advirtió también en “Mazzeo” que la CIDH “ha señalado que es consciente de que los jueces y tribunales internos están sujetos al imperio de la ley y, por ello, están obligados a aplicar las disposiciones vigentes en el ordenamiento jurídico. Pero cuando un Estado ha ratificado un tratado internacional como la Convención Americana, sus jueces, como parte del aparato del Estado, también están sometidos a ella, lo que les obliga a velar porque los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de leyes contrarias a su objeto y fin, y que desde un inicio carecen de efectos jurídicos”. Concluyó que “[e]n otras palabras, el Poder Judicial debe ejercer una especie de ‘control de convencionalidad’ entre las normas jurídicas internas que aplican en los casos concretos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos” (caso “Almonacid”, del 26 de septiembre de 2006, parág. 124, consid. 21) (11).

En diversas ocasiones posteriores la CIDH ha profundizado el concepto fijado en el citado precedente “Almonacid”. En efecto, en el caso “Trabajadores Cesados del Congreso” precisó que los órganos del Poder Judicial deben ejercer no solo un control de constitucionalidad, sino también “de convencionalidad” ex officio entre las normas internas y la Convención Americana [“Caso

{ NOTAS }

Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)

(*) Juez del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Río Negro, República Argentina. Especialista y Magister en Derechos Humanos y Justicia Constitucional por la Universidad de Bologna, Italia. Profesor universitario de grado y de posgrado.

(1) Pronunciamiento de fecha 04/06/2020 en autos “Recurso de hecho deducido por J. M. B. en la causa B., J. M. s/ curatela art. 12 Código Penal” AR/JUR/18126/2020.

(2) CS, Fallos: 341:1924. En dicha oportunidad, la CS declaró la inconstitucionalidad de oficio de normas pre-

visionales.

(3) CS, Fallos: 335:2333.

(4) CS, Fallos: 337:179 y 1403.

(5) Ocho siguientes párrafos.

(6) Consid. 6º.

(7) Consid. 7º.

(8) Consid. 8º.

(9) Consid. 9º.

(10) Consid. 10.

(11) Consid. 11.

Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) vs. Perú, del 24 de noviembre de 2006, parág. 128]. Tal criterio fue reiterado algunos años más tarde, expresado en similares términos, en los casos “Ibsen Cárdenas e Ibsen Peña vs. Bolivia” (del 1 de septiembre de 2010, parágrafo 202); “Gomes Lund y otros (‘Guerrilha do Raguaiá’) vs. Brasil” (del 24 de noviembre de 2010, parágrafo 176) y “Cabrera García y Montiel Flores vs. México” (del 26 de noviembre de 2010, parágrafo 225). Recientemente, el citado tribunal ha insistido respecto del control de convencionalidad ex officio, añadiendo que en dicha tarea los jueces y órganos vinculados con la administración de justicia deben tener en cuenta no solamente el tratado, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana (conf. caso “Fontevicchia y D’Amico vs. Argentina” del 29 de noviembre de 2011). La jurisprudencia reseñada no deja lugar a dudas de que los órganos judiciales de los países que han ratificado la Convención Americana sobre Derechos Humanos están obligados a ejercer, de oficio, el control de convencionalidad, descalificando las normas internas que se opongan a dicho tratado. Resultaría, pues, un contrasentido aceptar que la Constitución Nacional que, por un lado, confiere rango constitucional a la mencionada Convención (art. 75, inc. 22) incorpora sus disposiciones al derecho interno y, por consiguiente, habilita la aplicación de la regla interpretativa —formulada por su intérprete auténtico, es decir, la Corte Interamericana de Derechos Humanos— que obliga a los tribunales nacionales a ejercer de oficio el control de convencionalidad impida, por otro lado, que esos mismos tribunales ejerzan similar examen con el fin de salvaguardar su supremacía frente a normas locales de menor rango (12).

Resulta preciso puntualizar, sin embargo, que el ejercicio del control de constitucionalidad de oficio por los magistrados debe tener lugar “en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales correspondientes” (confr. casos “Ibsen Cárdenas e Ibsen Peña” y “Gómez Lund y otros”, citados). Desde esta perspectiva, el contralor normativo a cargo del juez presupone un proceso judicial ajustado a las reglas adjetivas aplicables entre las cuales revisten especial relevancia las que determinan la competencia de los órganos jurisdiccionales y, sobre todo, las que fijan los requisitos de admisibilidad y fundamentación de las presentaciones o alegaciones de las partes. Es conveniente recordar, al respecto, que la descalificación constitucional de un precepto normativo se encuentra supeditada a que en el pleito quede palmariamente demostrado que irroga a alguno de los contendientes un perjuicio concreto en la medida en que su aplicación entraña un desconocimiento o una restricción manifiestas de alguna garantía, derecho, título o prerrogativa fundados en la Constitución; es justamente la actividad probatoria de los contendientes así como sus planteos argumentales los que debe poner de manifiesto tal situación (13).

Por otro lado, es importante advertir —si quiera liminarmente, atento al objeto del presente trabajo— que dos magistrados y una magistrada de la Corte, al actualizar la doctrina judicial emergente de aquella oportunidad jurisdiccional pasada, indirectamente también están trayendo nuevamente a la palestra el juego armónico que cabe emplear al momento de resolver asuntos judicializados, entre el llamado control de convencionalidad —producto de la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos— y el control de constitucionalidad local, y de la actividad que en la materia deben desplegar jueces y jueces argentinos. Así y ahora se está recuperando para estos días la concepción jurídica de que también de oficio

debe efectuarse siempre el análisis del ajuste —o desajuste— que puedan presentar las reglas internas con relación al contenido de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

En el considerando 4º de su voto, el juez Rosatti se ocupa de dejar en claro que la acción judicial oficiosa por medio de la cual se declara inconstitucional una regla dispuesta por alguno de los otros poderes de un mismo Estado no afecta el principio republicano de división de competencias entre aquellos y, además, que tal conducta tampoco lesiona el ejercicio de la debida defensa en juicio de las partes intervinientes en el proceso en que el control de constitucional se ha efectuado, sin su impulso. Siguiendo también aquí la línea argumental antes aludida de “Rodríguez Pereyra” —a la cual nos remitimos, por brevedad—, advierte el magistrado que:

a. no puede verse en la declaración de inconstitucionalidad de oficio un desequilibrio de poderes en favor del judicial, ya que si tal facultad no es negada, carece de consistencia sostener que habría avance sobre los otros poderes cuando no media petición de parte y, por el contrario, no lo habría cuando la descalificación es expresamente peticionada;

b. no obsta a la admisión del referido control de oficio la presunción de validez de los actos administrativos o de los actos estatales en general, pues dicha presunción cede cuando contraría una norma de jerarquía superior, lo que ocurre en el caso de las leyes que se oponen a la Constitución Nacional; y,

c. la posibilidad de que pueda verse en dicho control de oficio menoscabo al derecho de defensa de las partes debe descartarse, pues si así fuera, también debería descalificarse toda aplicación de oficio de cualquier norma legal no invocada por ellas *so pretexto* de no haber podido los interesados expedirse sobre su aplicación en el caso.

Los órdenes de ideas que se ordenan en los tres anteriores incisos —transcripción textual mediante— son los que le han permitido a la Corte efectuar *overruling* sobre su anterior —y prolongada en el tiempo— doctrina judicial habida a partir del caso “Ganadera Los Lagos SA” (14), según la cual “Es condición esencial en la organización de la administración de justicia con la categoría de ‘poder’ la de que no le sea dado controlar por propia iniciativa de oficio los actos legislativos o los decretos de la administración. Para mantener la supremacía de la Constitución y de las leyes sin provocar el desequilibrio de los tres poderes, es indispensable que exista en pleito una cuestión que proporcione a los componentes del Poder Judicial la oportunidad de examinar, a pedido de alguno de los litigantes, si la ley o el decreto conforman sus disposiciones a los principios y garantías de la Constitución Nacional. Que siendo por consiguiente indispensable en el Derecho Público argentino que la inconstitucionalidad de las leyes y de los decretos solo pueda pronunciarse a petición de parte, es decir, por aquellos a quienes perjudique, la circunstancia de no poder serlo de oficio por los jueces no altera la verdadera naturaleza del acto que será inconsistente o nulo, a pesar de esa circunstancia, si el agente fuese incompetente para otorgarlo o resultara prohibido su objeto por la Constitución o por la ley. Y eso, porque no podría decirse sin manifiesta inconsecuencia que la nulidad de un acto que allana disposiciones de carácter constitucional no lesiona al orden público o a la colectividad, porque se haya atribuido para mantener el instru-

mento de gobierno así creado a los directamente interesados en conservarlo el pedido de nulidad. En el Derecho Administrativo por razones institucionales la declaración de actos inexistentes o nulos es independiente del hecho de que ella pueda o no pedirse por los interesados. Mas aún, es a estos a quien les corresponde constitucionalmente tomar la iniciativa con exclusión de los miembros del Poder Judicial”.

Además de la doctrina judicial de “Rodríguez Pereyra”, el juez Rosatti reseña la jurisprudencia esencial emergente de los casos “Inhibitoria del Juzgado de Instrucción Militar N° 50 de Rosario” (15) y “Banco Comercial Finanzas” (16).

En la primera de tales oportunidades, se señaló en el voto conjunto de los jueces Fayt y Belluscio lo siguiente:

“Que esta Corte —en su actual composición— no comparte el criterio sentado a partir de la causa registrada en Fallos 190:98 o 142 —según la edición— y muchas posteriores (Fallos 199:466; 204:671; 205:165; 234:344; 248:702 y 840; 251:279 y 455; 254:201; 267:150; 269:225; 282:15; 289:177; 303:715, entre otras) según el cual está vedado a los jueces declarar de oficio la inconstitucionalidad de las leyes. Es exacto que los tribunales judiciales no pueden efectuar declaraciones de inconstitucionalidad de las leyes en abstracto, es decir, fuera de una causa concreta en la cual deba o pueda efectuarse la aplicación de las normas supuestamente en pugna con la Constitución. Mas de ello no se sigue la necesidad de petición expresa de la parte interesada, pues como el control de constitucionalidad versa sobre una cuestión de derecho y no de hecho, la potestad de los jueces de suplir el derecho que las partes no invocan o invocan erradamente —trasuntado en el antiguo adagio *iura novit curia*— incluye el deber de mantener la supremacía de la Constitución (art. 31, Carta Magna) aplicando, en caso de colisión de normas, la de mayor rango, vale decir, la constitucional, y desechando la de rango inferior. De dicha posición constitucional deriva la facultad de los jueces de cualquier fuero, jurisdicción y jerarquía, nacionales o provinciales, de examinar las leyes en los casos concretos que se presentan a su decisión, comparándolas con el texto y la significación de la Constitución Nacional para averiguar si guardan conformidad a ella, absteniéndose de aplicarlas si las encuentran en oposición; facultad que por estar involucrada en el deber de aplicar el derecho vigente, no puede estar supeditada al requerimiento de las partes” (17).

“Que no puede verse en la admisión de esa facultad la creación de un desequilibrio de poderes en favor del judicial y en mengua de los otros dos, ya que, si la atribución en sí no es negada, carece de consistencia sostener que el avance sobre los otros poderes no se produce cuando media petición de parte y sí cuando no la hay. Tampoco se opone a la declaración de inconstitucionalidad de oficio la presunción de validez de los actos administrativos o de los actos estatales en general, ya que dicha presunción cede cuando contraría una norma de jerarquía superior, lo que ocurre en las leyes que se oponen a la Constitución Nacional. Ni, por último, puede verse en ella menoscabo del derecho de defensa de las partes, pues si así fuese, debería también descalificarse toda aplicación de oficio de cualquier norma legal no invocada por ellas *so pretexto* de no haber podido los interesados expedirse sobre su aplicación en el caso. Aun con el criterio seguido hasta ahora por el tribunal, la mentada prohibición se ha mantenido solo como principio, haciéndose excepción en los casos en que la Corte debe expedirse sobre leyes reglamentarias de su jurisdicción que excedan los límites constitucionales de sus atribuciones jurisdiccionales (Fallos 143:191; 185:140; 238:288; y acordadas de Fallos 170:85 y acordada 4 del 09/02/1984). Admitida esa excepción,

resulta lógico extenderla a los casos en que los jueces de cualquier grado estimen inconstitucionales las leyes que rigen su jurisdicción y competencia, en especial en el ámbito penal, pues la ausencia de planteamiento de la incompetencia *ratione materiae* por los interesados no pueden ser obstáculo para el pronunciamiento de oficio a su respecto; de lo contrario se forzaría a los magistrados a declinar la propia jurisdicción o asumir la de otros tribunales a órganos sobre la base de normas constitucionalmente inválidas” (18).

En “Banco Comercial Finanzas”, la doctrina judicial que se aplica al caso es muy similar a la precedentemente transcripta, de acuerdo con el detalle siguiente:

“Que reiteradamente ha señalado esta Corte que ‘es elemental, en nuestra organización constitucional, la atribución que tienen y el deber en que se hallan los tribunales de justicia de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con esta, y abstenerse de aplicarlas, si las encuentran en oposición con ella’ (CS, Fallos: 311:2478, entre muchos otros)” (19).

“Que, asimismo, cabe recordar que si bien es exacto que los tribunales judiciales no pueden efectuar declaraciones de inconstitucionalidad de las leyes en abstracto, es decir, fuera de una causa concreta en la cual deba o pueda efectuarse la aplicación de las normas supuestamente en pugna con la Constitución, no se sigue de ello la necesidad de petición expresa de la parte interesada, pues como el control de constitucionalidad versa sobre una cuestión de derecho y no de hecho, la potestad de los jueces de suplir el derecho que las partes no invocan o invocan erradamente —trasuntado en el antiguo adagio *iura novit curia*— incluye el deber de mantener la supremacía de la Constitución (art. 31 de la Carta Magna) aplicando, en caso de colisión de normas, la de mayor rango, vale decir, la constitucional, desechando la de rango inferior (CS, Fallos: 306:303, consid. 4º del voto de los jueces Fayt y Belluscio)” (20).

“Que, además, se consignó que no podía verse en ello la creación de un desequilibrio de poderes en favor del judicial y en mengua de los otros dos, ya que si la atribución en sí no es negada, carece de consistencia sostener que el avance sobre los otros poderes no se produce cuando media petición de parte y sí cuando no la hay. Tampoco se opone a la declaración de inconstitucionalidad de oficio la presunción de validez de los actos administrativos o de los actos estatales en general, ya que dicha presunción cede cuando se contraría una norma de jerarquía superior, lo que ocurre cuando las leyes se oponen a la Constitución. Ni, por último, puede verse en ella menoscabo del derecho de defensa de las partes, pues si así fuese debería, también, descalificarse toda aplicación de oficio de cualquier norma legal no invocada por ellas *so pretexto* de no haber podido los interesados expedirse sobre su aplicación al caso (confr. fallo precedentemente citado, consid. 5º, CS, Fallos: 324:3219 voto del juez Boggiano, consid. 11, 13 y 14 y del juez Vázquez, consid. 15, 16 y 17)” (21).

Por último, en su consid. 5º, el juez cuyo voto se estudia impone un condicionamiento importante a quienes tienen la potestad de declarar inconstitucional una norma, señalando que “... debe imponerse la mayor mesura en dicho ejercicio, mostrándose tan celosos en el uso de sus facultades como del respeto que la Constitución Nacional asigna, con carácter privativo, a los otros poderes”.

Previamente, había observado que “... resulta pertinente recordar que la declaración de inconstitucionalidad importa el desconocimiento de los efectos, para el caso, de una norma dictada por un poder de jerarquía igualmente

{ NOTAS }

(12) Consid. 12.

(13) Consid. 13.

(14) Fallos 190:142.

(15) CS, Fallos: 306:303.

(16) CS, Fallos: 327:3117.

(17) Consid. 4º.

(18) Consid. 5º.

(19) Voto de la mayoría, consid. 2º.

(20) Voto de la mayoría, consid. 3º.

(21) Voto de la mayoría, consid. 4º.

suprema, por lo que el ejercicio de la potestad que se deriva de la citada doctrina constituye un remedio de *ultima ratio* que debe evitarse de ser posible mediante una interpretación del texto legal en juego compatible con la Ley Fundamental o cuando exista la posibilidad de dar una solución adecuada del litigio por otras razones que las constitucionales comprendidas en la causa” (22).

Entonces, propugna que el control oficioso de constitucionalidad también responda o se adecue al clásico apotegma de la Corte, en cuanto a que dicho accionar —de oficio o a pedido de parte— es siempre un “remedio de *ultima ratio*”. En otras palabras: para decretar la invalidez de una norma deben mediar motivos reales que así lo impongan; se debe presentar ante el magistrado o la magistrada del caso una demostración concluyente de su discordancia sustancial con los preceptos de la Constitución que se dicen vulnerados; y ello no ocurrirá cuando resulten insuficientes las alegaciones y probanzas existentes en la causa para demostrar palmariamente, merced a un análisis pormenorizado, la colisión de las normas cuestionadas con los preceptos constitucionales relacionados.

IV. El voto en disidencia del juez Rosenkrantz

El juez Rosenkrantz opinó que el recurso extraordinario que motivaba los actuados resultaba inadmisibles, por aplicación de la norma del art. 280 del Cód. Proc. Civ. de la Nación.

V. Las conclusiones

Un dato que surge del fallo “B., J. M.” en comentario es que la Corte mantiene vigente los postulados centrales del precedente “Rodríguez Pereyra”, en punto al mecanismo de control de constitucionalidad *ex officio*, como labor fundamental de la magistratura argentina.

En el caso “Blanco” (23) ya se había dado dicha misma circunstancia —recuperación de la doctrina judicial de “Rodríguez Pereyra”— y ahora —fundamentalmente por medio del voto del juez Rosatti— también se traen al presente las conceptualizaciones decisorias que surgieron en la especie, a partir del pronunciamiento precitado.

Así, la Corte Suprema se hace eco de lo que Bidart Campos señalaba como una de las derivaciones de la correcta aplicación, en campo jurisdiccional, del principio *iura novit curia*. Explicaba el maestro que “El control de constitucionalidad hace parte esencial e ineludible de la función judicial de interpretación y aplicación del derecho vigente para cada proceso y por eso debe efectuarse por el juez, aunque no se lo pida la parte, porque configura un aspecto del *iura novit curia* (...). Al afirmar que la cuestión de inconstitucionalidad forma parte de la causa como cuestión de derecho por la propia naturaleza de las cosas, en cuanto integra el derecho apli-

cable, decimos que: a) el control no depende de la voluntad de las partes; b) la no petición de la declaración de inconstitucionalidad no hace presumir renuncia al derecho subjetivo que pudiera estar lesionado; c) la supremacía de la Constitución es de orden público” (24).

Por otra parte, la actualización de la doctrina judicial de “Rodríguez Pereyra” que proponen al menos la visión de dos jueces y de una jueza de la Corte Suprema, puede ser leída también en clave de pregón de control obligatorio de convencionalidad de las normas nacionales. En efecto, y aun cuando en la sentencia que aquí se analiza trata de un supuesto que se resuelve a partir de una declaración de inconstitucionalidad —con la particularidad de que tal determinación se toma sin impulso de parte—, uno de los rasgos distintivos de aquel precedente es el enfático señalamiento que allí se plasmó, en cuanto a que también *de oficio* la jueza o el juez nacional deben necesariamente opinar sobre la adecuación de la regla que corresponde aplicar al facto, con las disposiciones de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y de acuerdo con la interpretación que sobre ellas mismas haya adoptado la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

Recordemos, siguiendo a Sagüés, que “El control de convencionalidad desempeña un doble papel: por el primero, obliga a los jueces nacionales a inaplicar las normas internas (incluso las constitucionales) opuestas al referido Pacto (o Convención Americana sobre los Derechos del Hombre) y a la interpretación que sobre dicho Pacto ha realizado la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Por el segundo, también los obliga a interpretar el derecho doméstico de conformidad al Pacto y a su interpretación por la Corte Interamericana. Es la interpretación ‘armonizante’ o ‘adaptativa’ del derecho local con el Pacto y la exégesis dada al Pacto por la Corte Interamericana. Ello conduce a desechar las interpretaciones del derecho nacional opuestas al referido Pacto y/o a la manera en que fue entendido por la Corte Interamericana” (25).

El llamamiento dado —si se quiere, indirectamente— sobre obligatoriedad de realizar control de convencionalidad no deja de ser un dato interesante desde la óptica de la política institucional de la Corte en relación con la Corte Interamericana de Derechos Humanos, a partir de las inocultables rispideces que ambos organismos sufrieron luego de que el tribunal internacional se pronunciase en la causa conocida como “Fontevéchia”, dejando sin efecto una sentencia firme del más alto tribunal judicial argentino (26).

Volviendo al control de constitucionalidad, también ilustrativo es recordar que la Corte, ya en septiembre del año 2001, se había manifestado proclive, en términos de doctrina judicial, a que juezas y jueces locales se sintiesen con aptitud funcional suficiente para disponer inconstitucionalidades en forma

oficiosa. En efecto, en aquella época (27) dictó sentencia en la causa “Mill de Pereyra”, en la cual, y en lo que aquí resulta de interés, determinó que el control de constitucionalidad normativo de oficio era posible en el marco legal y jurídico nacional, en tanto y en cuanto tal eventual accionar jurisdiccional no afectaba en nada la división republicana de competencias de distintos poderes constituidos; permitía mantener el principio de presunción de validez de los actos del Estado y resultaba uno de los alcances que es posible asignar al principio del *iura novit curia*. Mantuvo su criterio según el cual el referido control solo es posible frente a la existencia de caso o causa, en trámite judicial.

Bidart Campos volvió entonces a defender tal posibilidad de obrar judicial, señalando que, de acuerdo con “Mill de Pereyra”, en el control de constitucionalidad de oficio “No se hiere el principio de congruencia. No se fisura la división de poderes. No se falla *extra petita*. No se conculca la defensa en juicio. Estamos —lo dice la Corte— ante una cuestión de derecho y, como tal, les incumbe a los jueces resolverla, respetando el orden jerárquico de los planos normativos. Ninguna apelación a la presunción de validez de los actos estatales puede servir para negar el control de oficio, porque la medida de esa validez está dada por la adecuación del acto a la constitución” (28).

En el fallo “B., J. M.” se presenta al operador del servicio de justicia otra relevante decisión de la Corte Suprema, en punto a cómo puede/debe ejercerse quizás la más potente fuente de poder institucional que tienen juezas y jueces: determinar si una norma infraconstitucional se compadece con valores, principios y reglas contenidas en la Carta Fundamental correspondiente.

Cabe reparar, además, que la inconstitucionalidad —en general— y la que se ejerce oficiosamente —en particular— han sido instrumentos preferidos de uso judicial por parte de quienes acometen la labor decisoria jurisdiccional desde la perspectiva ideológico-jurídica (29) del denominado *activismo judicial*. Un índice (30) a utilizar para intentar determinar si un juez o una jueza practican la función desde el prisma del activismo, es someter a análisis cuantitativo las oportunidades de actos normativos de otros poderes del Estado.

Sobre lo señalado en el párrafo anterior, necesario es hacer notar que, en oportunidades, al momento de tomar la decisión judicial de llevar adelante la declaración de inconstitucionalidad de una norma, incluso oficiosamente, no es determinante la voluntad del magistrado o magistrada, sino la propia letra, clara y sin ambages, de la Constitución. Es el caso, a modo de solo ejemplo, del modelo procesal constitucional de la Provincia de Río Negro, en donde el art. 196 de su Carta Fundamental (31) dispone que “Corresponde al Poder Judicial el ejercicio exclusivo de la función judicial. Tiene el conocimiento y decisión de las causas que se le someten. A pedido de parte o de oficio, verifica la constitucionalidad de las normas que aplica...”.

Recapitulación final: a la luz de la doctrina judicial que surge del fallo en comentario y de los precedentes más relevantes citados por juezas y jueces dueños de aquel pronunciamiento:

1. El Poder Judicial se halla facultado para corregir cualquier anomalía jurídica-normativa sistémica, mediante declaración de inconstitucionalidad;
2. La declaración de inconstitucionalidad constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un órgano de justicia;
3. Configura el último recurso al cual acudir para proteger bienes jurídicos;
4. No debe recurrirse a tal herramienta sino cuando una estricta necesidad lo requiera y no exista la posibilidad de una solución adecuada del juicio sin su uso;
5. No puede efectuarse declaración de inconstitucionalidad de las normas en abstracto, es decir, fuera de una causa concreta en la cual deba o pueda efectuarse la aplicación de reglas supuestamente en pugna con la Constitución;
6. De lo anterior no deriva la necesidad de petición expresa de la parte interesada, pues como el control de constitucionalidad versa sobre una cuestión de derecho y no de hecho, la potestad de los jueces y de las juezas de suplir el derecho que las partes no invocan o invocan erradamente incluye el deber de mantener la supremacía de la Constitución (art. 31 de la Carta Magna) aplicando, en caso de colisión de normas, la de mayor rango, vale decir, la constitucional, y desechando la de rango inferior;
7. En tal eventual labor judicial debe respetarse el *principio de congruencia*, es decir, jueces y juezas deberán limitar su decisión al marco que les es dado por los hechos y los planteos en derredor de los cuales se litiga;
8. No podía verse en la declaración de inconstitucionalidad de oficio la creación de un desequilibrio de poderes del Estado, en favor del Judicial y en mengua de los otros dos, pues si la atribución en sí no es negada, carece de consistencia sostener que el avance sobre los otros poderes no se produce cuando media petición de parte y sí cuando no la hay;
9. Tampoco se opone a la declaración de inconstitucionalidad de oficio la presunción de validez de los actos administrativos o de los actos estatales en general, porque dicha presunción cede cuando se contraría una norma de jerarquía superior, lo que ocurre cuando las leyes se oponen a la Constitución;
10. Ni puede verse en ella menoscabo alguno al derecho de defensa de las partes, pues si fuese así, debería también descalificarse toda aplicación de oficio de cualquier norma legal no invocada por ellas, *so pretexto* de no haber podido los interesados expedirse sobre su aplicación al caso.

Cita on line: AR/DOC/3014/2020

{ NOTAS }

(22) Con cita de CS, Fallos: 330:855; 331:2799; 340:669; 341:1675, entre otros.

(23) CS, Fallos: 341:1294.

(24) BIDART CAMPOS, Germán, “La interpretación y el control constitucionales en la jurisdicción constitucional”, Ediar, Buenos Aires, 1988, p. 154.

(25) SAGÜÉS, Néstor P., “Dificultades operativas del ‘Control de Convencionalidad’ en el sistema interamericano”, LA LEY, 2010-D, 245.

(26) Ver CS, Fallos: 340:17 y resolución 401/2017 (del 05/12/2017) de la CS.

(27) Más precisamente el día 27/09/2001.

(28) BIDART CAMPOS, Germán J., “El triunfo del control constitucional ‘de oficio’”, AR/DOC/431/2005.

(29) Ideología jurídica: ideología política, filosófica o religiosa en cuanto se refiere o aplica a los valores jurídicos, tales como la justicia, la seguridad, la libertad o la igualdad. cf. Diccionario del Español Jurídico de la RAE. www.dej.rae.es/lema/ideologia-juridica, consulta de fecha 15/06/2020.

(30) No el único, por supuesto.

(31) Norma con el cual principia todo un capítulo referido al Poder Judicial rionegrino.

EDICTOS

El Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Civil y Comercial Federal N° 8 a cargo del Dr. Marcelo Gota, secretario N° 16 a mi cargo, sito en Libertad 731 7° Piso de Capital Federal, hace saber que JOSÉ ALEJANDRO

RODRÍGUEZ ALBARRAN de nacionalidad venezolana con DNI 95.816.697 ha petitionado la concesión de la ciudadanía argentina, a fin de que los interesados hagan saber a este Juzgado las circunstancias que

podiesen obstar a dicho pedido. Publíquese por 2 días.

Buenos Aires, 18 de agosto de 2020
Sebastián A. Ferrero, sec.
LA LEY: I. 14/09/20 V. 14/09/20