

Jurisprudencia

Buenos Aires, 3 de diciembre de 2019

Fuente: página web P.J.N.

Impuesto sobre los bienes personales. Participaciones societarias. Doble imposición internacional. Convenio con el Reino de España. Impuestos sobre la renta y el patrimonio. [Leyes 24.258](#) y [26.918](#). Aplicación del principio de “realidad económica”. Las firmas españolas carecen de sustancia económica genuina: no poseen empleados registrados; sus ingresos se identifican con los dividendos percibidos de la empresa argentina y la firma constituida en los Estados Unidos de Norteamérica es titular del ciento por ciento (100%) de las acciones de una de las firmas españolas, que a su vez es propietaria del ciento por ciento (100%) de la otra firma española. Es razonable concluir que la constitución de las firmas españolas tuvo la finalidad primordial de obtener los beneficios que otorgaba el convenio por parte de una sociedad extranjera de un tercer país ajeno al ámbito de aplicación del tratado. Se confirma la sentencia apelada que rechazó la demanda de repetición del impuesto. First Data Cono Sur S.R.L. c/E.N.-A.F.I.P.-D.G.I. s/D.G.I. C.N.C.A., Sala I.

En Buenos Aires, a los 3 días del mes de diciembre de 2019, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver en los Autos “First Data Cono Sur S.R.L. c/E.N.-A.F.I.P.-D.G.I. s/Dirección General Impositiva”.

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

I. La firma First Data Cono Sur S.R.L. promovió demanda de repetición –en los términos del art. 81 de la Ley 11.683– contra la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) con el objeto de que se la condene a pagar la suma de \$ 15.716.775,77 correspondiente a las sumas abonadas en concepto de “impuesto sobre los bienes personales - participaciones societarias” por los períodos fiscales 2006 a 2012.

II. El juez de primera instancia rechazó la demanda e impuso las costas a la parte actora.

Para decidir de ese modo, tras realizar una reseña de las pruebas de la causa y de las normas involucradas, formuló las siguientes afirmaciones:

i) Son aplicables las consideraciones expuestas por esta sala en la causa “Molinos Río de la Plata S.A. c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, pronunciamiento del 19 de mayo de 2016.

ii) Como “las sociedades españolas First Data Spain Holdings S.L. e Inverlando Jasper S.L. pertenecen a la sociedad First Data Corporation, no caben dudas de que First Data Cono Sur S.R.L. pertenece, en última instancia, a la sociedad radicada en Estados Unidos, país con el que la República Argentina no tenía Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI) suscripto en los períodos fiscales en cuestión”.

iii) La adquisición del paquete accionario de la sociedad actora por parte de aquellas sociedades españolas configuró una maniobra elusiva a fin de aplicar el convenio “hispano argentino” y aprovechar indebidamente las ventajas fiscales contenidas en dicho acuerdo, “escapando a la tributación del impuesto sobre los bienes personales”.

iv) Resulta aplicable el principio de realidad económica consagrado en el art. 2 de la Ley 11.683 “ya que las disposiciones contenidas en la legislación interna no deberían considerarse contrarias a los convenios, toda vez que están dirigidas a desarticular maniobras abusivas que pretenden lograr la aplicación de aquéllos a situaciones que los mismos no buscaron cubrir”.

v) Es razonable que la firma actora pueda realizar una planificación fiscal orientada a minimizar su carga tributaria, pero lo que no puede ocurrir es la anulación de la carga fiscal por el uso impropio de un convenio “produciendo efectos no deseados entre los Estados signatarios”.

III. La firma actora apeló la decisión (f. 644) y expresó agravios (fs. 648/668) que fueron replicados (fs. 670/680).

Ofrece los siguientes planteos:

i) “Ni el Fisco ni la sentencia apelada discutieron ni controvirtieron la validez de las pruebas arrimadas al expediente relativas al hecho, significativo, de que las sociedades residentes en el Reino de España (First Data Spain Holding S.L. e Inverland Jasper S.L.), también tenían participaciones societarias relevantes en muchas otras sociedades residentes en la República Argentina y en distintos países de América Latina. De hecho, la sentencia ignoró por completo esta circunstancia, sin pronunciar palabra al respecto”.

ii) De las pruebas se desprende la “sustancia económica” de la actividad desarrollada por las firmas radicadas en España.

iii) El Convenio Hispano Argentino no puede dejar de ser aplicado como consecuencia de la invocación de una norma de derecho interno.

iv) El art. 27 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados impone a los órganos del Estado nacional el deber de asegurar la primacía de los tratados sobre las normas internas. Esa prioridad de rango integra el orden jurídico argentino en los términos del art. 31 de la Constitución Nacional.

v) Al haberse aplicado el art. 2 de la Ley 11.683 “se logra el resultado querido por el Fisco nacional, que importa, en definitiva, reasumir esa potestad tributaria resignada al momento de firmar el acuerdo internacional. Es decir, lo dispuesto por el CDI se ve modificado, alterado, torcido por el juego de una norma interna”.

vi) Hay notorias diferencias con el caso “Molinos” ya que se trata de un texto distinto negociado bajo otra modalidad y aquí no se encuentra en discusión un impuesto de “alto impacto económico” como es el impuesto a las ganancias sino que se trata de un tributo “patrimonial cuya relevancia económica no tiene ni punto de comparación con el gravamen a la renta empresaria”.

vii) Este caso no concierne a la tributación de ningún tipo de renta de fuente argentina que haya sido obtenida por la firma actora, y no se encuentra involucrado “el tratamiento de dividendos, ni intereses, ni cánones; por lo tanto, no se encuentra en juego la cláusula del ‘beneficiario efectivo’”.

viii) La A.F.I.P. no probó que las sociedades españolas constituyan ETVEs (Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros) ya que del informe emitido por la Agencia Tributaria española se desprende que aquéllas no están sujetas a ningún “régimen tributario especial”.

ix) Con posterioridad a los hechos del caso, la República Argentina y el Reino de España acordaron un nuevo tratado para evitar la doble imposición internacional y “desapareció el tratamiento singular para

las ‘acciones o participaciones en el capital o patrimonio de una sociedad’”. Por ello, “la sentencia aquí apelada produce un efecto equivalente a la aplicación retroactiva de las disposiciones” del nuevo CDI, circunstancia que es “inaceptable en virtud de la aplicación del principio de reserva de ley”.

IV. Debe recordarse que la Ley 25.585 adicionó un nuevo artículo a continuación del art. 25 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales que estableció que “El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550, cuyos titulares sean personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por la Ley 19.550 ... A los efectos previstos en el párrafo anterior, se presume de derecho –sin admitir prueba en contrario– que las acciones y/o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550, cuyos titulares sean sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados, radicados o ubicados en el exterior, pertenecen de manera indirecta a personas físicas domiciliadas en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas”.

El Convenio para evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (CDI) suscripto entre la República Argentina y el Reino de España, aprobado por la Ley 24.258, en su art. 22, inc. 4, establecía que “El patrimonio constituido por acciones o participaciones en el capital o patrimonio de una sociedad sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante del que su titular sea residente”.

Del juego de esas normas surge que según la Ley 25.585 la sociedad argentina regida por la Ley 19.550 tiene el carácter de responsable sustituto por la tenencia del paquete accionario cuya titularidad pertenezca a otra sociedad domiciliada en el exterior. Pero si la sociedad extranjera estuviera radicada en el Reino de España estaría sujeta a tributación en ese país y no en la República Argentina.

V. La firma actora reclama –como se dijo– la repetición de las sumas pagadas en concepto de impuesto sobre los bienes personales (participaciones societarias) correspondiente a los períodos fiscales 2006 a 2012 por la suma de \$ 15.716.775,75 que fue ingresada dada su condición de responsable sustituto por la participación que las firmas españolas First Data Spain Holding S.L. e Inverland Jasper S.L. tuvieron en su capital social y en el capital de sus predecesoras absorbidas (Emecei Inversiones S.R.L., Inversora Rioplatense S.A. y Argensur S.A.).

La tesis central del Fisco nacional para proponer los ajustes impositivos consistió en que la sociedad fiscalizada “interpuso las sociedades españolas a efectos de gozar de los beneficios del CDI firmado entre la República Argentina y el Reino de España”, sin que se adviertan “razones económicas válidas que otorguen un sentido a la opción negocial elegida”, ya que se “hace aparecer como titulares a sujetos distintos (Inverlando Jasper S.L. y First Data Spain Holding S.L.) del efectivo poseedor (First Data Corporation), con el objeto de ahorro-beneficio fiscal”.

VI. El juez de primera instancia sostuvo que en este caso se configura un supuesto sustancialmente análogo al que fue examinado por esta sala en la causa “Molinos” y concluyó en que se había configurado un uso abusivo del CDI por parte de la firma actora ya que “mediante su utilización indebida se benefició a una sociedad residente en un país extranjero ajeno al Convenio” por lo que “resulta razonable acudir al principio de la realidad económica establecido en el art. 2 de la Ley 11.683 a fin de evitar que se perjudique el erario fiscal”.

VII. La firma actora propone dos líneas argumentales que se dirigen a cuestionar la analogía expresada en la sentencia de primera instancia.

VIII. La primera línea argumental consiste en impugnar el criterio del Fisco nacional –acogido en la sentencia apelada– que postula la aplicación del principio de la “realidad económica” (art. 2 de la Ley 11.683) cuando, en cambio, sostiene el recurrente, debe prevalecer el contenido del CDI suscripto entre la República Argentina y el Reino de España por tratarse de una fuente jurídica de mayor jerarquía cuyo contenido no puede ser desplazado por una norma del derecho interno o nacional.

Dicho planteo no puede ser admitido.

Ello es así, por las razones que este tribunal expuso en la causa “Molinos”, en la que se concluyó en que “las prácticas antielusivas podrán ser eficazmente combatidas mediante las herramientas consagradas en la legislación interna”.

En ese sentido, puesto que no existe un impedimento para aplicar el principio de “realidad económica” fundado en la jerarquía de las normas involucradas tampoco puede admitirse que su utilización por el Fisco nacional pueda significar una “interpretación extensiva” del supuesto de “beneficiario efectivo” contemplado en los arts. 10.2, 11.2 y 12.2 del CDI que regulan, respectivamente, el tratamiento impositivo de los dividendos, de los intereses y de los cánones o regalías.

IX. Resta examinar la segunda línea argumental propuesta por la firma actora, tendiente a demostrar que los hechos de este caso no exhiben ninguna similitud con los que presentaba la causa “Molinos” en cuanto las sociedades españolas “realizaron una intensa actividad económica”.

Es relevante poner de relieve que no existe controversia acerca de que en los períodos fiscales involucrados el capital de las sociedades argentinas First Data Cono Sur S.R.L., Inversora Rioplantense S.A., Emecei Inversiones S.R.L. y Argensur S.A. pertenecía a las sociedades españolas Inverland Jasper y First Data Spain Holding S.L.S.L. que, a su vez, era controlada por la sociedad First Data Corporation radicada en los Estados Unidos de Norteamérica.

X. Debe determinarse si las firmas españolas comportan sociedades constituidas por la firma First Data Corporation a los fines de obtener las ventajas fiscales otorgadas por el CDI, como sostiene el Fisco nacional o si se trata de sociedades que “realizaron una intensa actividad económica sustancial” como afirma la recurrente.

XI. De las actuaciones administrativas surgen las siguientes circunstancias:

– A partir del período fiscal 2006 “no se informan personas físicas del país entre los socios responsables ... No obstante, se identifica una empresa radicada en España como titular del 1,81% de acciones, además de las demás sociedades del país (titulares del 98,19% del capital de la contribuyente). En virtud de ello y atento el convenio celebrado por la Rep. Argentina con el Reino de España para evitar la doble imposición internacional (art. 22, inc. 4), la contribuyente no declara impuesto a pagar de ese período” (informe del Fisco nacional; f. 187 de esta causa).

– En los períodos fiscales 2009 y 2010 “se observa un incremento en el total de cuotas sociales informado, señalándose como únicos socios en 2009 y 2010 a dos empresas radicadas en España ... por lo que la responsable tampoco declara impuesto a pagar” respecto de dichos períodos (ídem).

– Del Acta de asamblea N° 100 de la firma actora, del 16 de agosto de 2006, se desprende la suscripción de un contrato de compraventa de acciones en virtud del cual “First Data Corporation (FDC), ya sea por sí o a través de una sociedad afiliada, adquirirá en forma directa e indirecta, la cantidad de 2.700.000 acciones ordinarias” que representan el 100% del capital social (f. 98 de las actuaciones administrativas).

– Por medio de la resolución del directorio del 11 de diciembre de ese año se cancelaron los títulos correspondientes a las personas físicas del país emitiéndose en su reemplazo títulos a favor de la firma First Data Corporation (ídem).

– Del Acta de asamblea N° 104, del 28 de diciembre de 2006, surge el reemplazo de la denominación Argencard S.A. por la denominación First Data Cono Sur S.A. “dado que la compañía fue adquirida recientemente por First Data Corporation” (ídem).

– Con posterioridad, dicha firma transfirió “la totalidad de su tenencia accionaria de Argencard S.A., representativa del 1,81% del capital social ... a favor de Inverland Blackcomb S.L.” (ídem).

– La agencia tributaria del Reino de España informó que las firmas Inverland Jasper S.L. y First Data Spain Holding S.L. tienen como objeto social la compra, suscripción, tenencia, permuta y venta de valores mobiliarios nacionales y extranjeros, que no poseen empleados, que sus “medios humanos” son sus administradores, y que su activo está compuesto por las participaciones en las mencionadas sociedades argentinas, en First Data Colombia Ltda. y en First Data Chile Ltda. (fs. 101, 102, 103 y 104 del expediente administrativo).

– El único socio de la firma Inverland Jasper S.L. es la firma First Data Spain Holding S.L. y el “accionista de First Data Spain Holding S.L., era First Data Corporation, empresa constituida con arreglo a las leyes de Delaware, Estados Unidos. Posteriormente el socio único pasa a ser First Data Canada General Partnership N° 1. Luego tras la extinción de la entidad canadiense y la transmisión de sus activos y pasivos a la sociedad luxemburguesa First Data International Luxembourg IV S. a. r. l” (ídem).

– Las certificaciones de las “Actas de consignación de decisiones del Socio Único” de las sociedades españolas, en los períodos 2009, 2010 y 2011, fueron suscriptas por el señor Juan Ignacio de la Torre que, según las bases de datos de la A.F.I.P., se desempeñó como director de la firma First Data Cono Sur S.R.L. desde el ejercicio 2006 al 2010 (fs. 102 y 105 de las actuaciones administrativas).

XII. Dichas circunstancias, que fueron probadas por el Fisco nacional, otorgan un adecuado fundamento a su enfoque concerniente a la configuración de un supuesto de “abuso del tratado”.

En efecto, es evidente que las firmas españolas –propiedad de First Data Corporation– carecen de una sustancia económica genuina en cuanto: i. no poseen empleados registrados; ii. sus ingresos se identifican con los dividendos percibidos de la firma First Data Cono Sur S.R.L.; y iii. la firma First Data Corporation (constituida en los Estados Unidos de Norteamérica) es titular del 100% de las acciones de la firma First Data Spain Holding S.L., que a su vez es propietaria del 100% de la firma Inverland Jasper S.L.

A la luz de las pruebas, es razonable concluir en que la constitución de las firmas españolas tuvo la finalidad primordial de obtener los beneficios que otorgaba el CDI suscripto entre la República Argentina y el Reino de España por parte de una sociedad extranjera de un tercer país ajeno al ámbito de aplicación del tratado.

XIII. Como reverso, las circunstancias alegadas por la firma actora para probar la sustancia económica de las firmas españolas no pueden ser admitidas:

i) El hecho de que la firma First Data Spain Holding S.L. sea titular de participaciones accionarias en las firmas First Data Colombia Ltda. y First Data Chile Ltda. no resulta decisivo puesto que, como fue advertido por el Fisco nacional, los CDI suscriptos por la República de Chile y la República de Colombia, respectivamente, con el Reino de España tenían un contenido “idéntico” al suscripto por la República Argentina de manera que tampoco “tributarían en dichos países” (f. 104 de las actuaciones administrativas).

ii) Tampoco es determinante desentrañar si las firmas radicadas en el Reino de España constituyen, según la ley de ese país, “entidades de tenencias de valores extranjeros”, porque dicha calificación formal cede ante la contundencia material de las pruebas aportadas por el Fisco nacional.

Por otra parte, si bien es cierto que la agencia tributaria del Reino de España informó que las firmas First Data Spain Holding S.L. e Inverland Jasper S.L. no se encuentran “sujetas a ningún régimen tributario especial”, también es cierto que de la consulta de datos efectuada por aquel organismo fiscal se desprende, del campo “Caracteres de la declaración”, su respectiva condición de “Entidad de tenencia de valores extranjeros” (fs. 30/31 de los expedientes administrativos “Ref. ES/Nº 83/2012” y “Ref. ES/Nº 84/2012”); declaración que, por otra parte, guarda adecuada correspondencia con su objeto societario consistente, como se dijo, en la “compra, suscripción, tenencia, permuta y venta de valores mobiliarios nacionales y extranjeros por cuenta propia y sin actividad de intermediación”.

XIV. Es cierto que en la causa “Molinos” se examinó un tributo distinto, como es el impuesto a las ganancias, que tiene un impacto económico ciertamente mayor y una diversa modalidad de percepción. Pero esos aspectos, que son puestos de resalto por la firma recurrente, no son esenciales si se tiene en cuenta la identidad que se configura en relación con el núcleo decisivo de la cuestión aquí debatida, que, como se vio, consiste en determinar si se configura un supuesto de elusión tributaria al amparo de un CDI.

En ese contexto, para desbaratar la materialización de una analogía entre ambos pleitos, la firma actora debió acreditar, como alegó en la demanda y en la expresión de agravios, que las sociedades españolas realizaban una genuina actividad económica y que, por ende, no eran meras estructuras jurídicas sin sustancia económica.

Empero, como se dijo, en tanto dicha circunstancia no fue probada, los fundamentos y las conclusiones que esta sala expuso en la causa “Molinos” proyectan, con toda plenitud, sus efectos a esta contienda.

XV. Debe, por tanto, rechazarse los agravios y confirmarse la sentencia apelada.

XVI. Las costas de esta instancia deben ser distribuidas en el orden causado atento al carácter novedoso y complejo de la cuestión debatida (art. 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En mérito de las razones expuestas, propongo al acuerdo desestimar los agravios, confirmar la sentencia y distribuir las costas de esta instancia por su orden.

Las juezas Clara María do Pico y Liliana María Heiland adhieren al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede,

EL TRIBUNAL

RESUELVE:

Desestimar los agravios, confirmar la sentencia, y distribuir las costas de esta instancia por su orden.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fdo.: Dra. Do Pico, Dra. Heiland y Dr. Facio, jueces de Cámara, H. Gerding, secretario.