



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: Expte. N° 43.100-I y sus acumulados Expte. N° 44.494-I y N° EX-2022-131365454- -APN-SGAI#TFN; COSMÉTICOS AVON S.A.C.I.; Sentencia

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el expediente **N° 43.100-I** y sus acumulados **Expte. N° 44.494-I** y **N° EX-2022-131365454- -APN-SGAI#TFN**, caratulado “**COSMÉTICOS AVON S.A.C.I. s/ apelación**”;

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que, a fs. 711/735 vta., fs. 812/864 y fs. 935/980 vta., en el marco de los Exptes. N° 42.068-I, N° 42.069-I y N° EX-2022-131365454- -APN-SGAI#TFN, la actora interpone sendos recursos de apelación contra las resoluciones N° 89/2015 (DV DEOB) y N° 130/2018 (DV DEOB) y N° 99/2022 (DV DEOB) de la A.F.I.P. -Dirección General Impositiva-, de fechas 30 de abril de 2015, 28 de noviembre de 2018 y 29 de septiembre de 2022, respectivamente, suscriptas por el Jefe (Int.) de la División Determinaciones de Oficio “B” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales. Por la primera de ellas, se determina de oficio la materia imponible del Impuesto sobre los Bienes Personales -Acciones y Participaciones- en su carácter de responsable sustituto correspondiente a los períodos fiscales 2007 a 2010, ambos inclusive, imponiéndole la obligación de ingresar el gravamen, con más intereses resarcitorios, y aplica multa equivalente al setenta por ciento (70%) del impuesto dejado de ingresar con sustento en el artículo 45 de la ley de rito. Por la segunda, se determina de oficio la materia imponible para idéntico gravamen y en idénticos términos correspondiente a los períodos fiscales 2011 y 2012, imponiéndole la obligación de ingresar el gravamen, con más intereses resarcitorios. Por la tercera de ellas, se aplica multa equivalente para idéntico impuesto correspondiente a los períodos fiscales 2011 y 2012, equivalente a tres tantos del gravamen presuntamente dejado de ingresar con sustento en los artículos 46 y 47 inciso “e” de la ley de rito.

Expresa la recurrente que forma parte de una red internacional de compañías que despliegan y desarrollan sus operaciones en diferentes países, aspecto que se condice con el proceso de globalización observado en las últimas

décadas en el contexto mundial. De forma sintética, informa que el 03/05/2007 Avon International Operations Inc. -accionista mayoritaria del 98% constituida en Estados Unidos- decidió transferir la totalidad de su tenencia accionaria a Beauty Products Holding Netherlands B.V., sociedad constituida en Holanda que tiempo más tarde - el 15/06/2007- transfirió esa misma tenencia accionaria a Beauty Products Holdings S.L., sociedad domiciliada en España y adherida al régimen previsto por la legislación española para las denominadas Entidades Tenedoras de Valores Extranjeros, también conocidas como ETVE. Unos meses más tarde, el 30/08/2007, la entidad española transfirió esa misma tenencia accionaria a su controlada en el 100% Beauty Products Latin America Holdings S.L., sociedad también domiciliada en España y adherida al régimen de las ETVE, de modo tal que esta última sociedad se convirtió en la accionista mayoritaria del 98% de Cosméticos Avon S.A.C.I. -aquí recurrente- (fs. 711 vta./712).

Luego efectúa una síntesis de lo acontecido durante la instancia administrativa, detallando los criterios de las diversas áreas intervinientes -fiscalización actuante, Dirección de Fiscalidad Internacional, Dirección Nacional de Impuestos, Departamento Legal de Grandes Contribuyentes Nacionales y la División Determinaciones de Oficio-, todos los cuales considera improcedentes (fs. 713 vta./717 y fs. 725 vta./729 vta.).

Afirma que en los períodos fiscales materia de ajuste se encontraba vigente entre la República Argentina y el Reino de España un Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio -aprobado por Ley N° 24.258, B.O.R.A. 19/11/1993-, cuyo artículo 22 inciso 4° establecía que *“(e)l 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”*, de modo tal que en el caso puntual la potestad tributaria para gravar las acciones que Beauty Products Latin America Holdings S.L. detentaba de Cosméticos Avon S.A.C.I. -aquí recurrente-, recaía exclusivamente en cabeza de España, no existiendo en el referido Convenio cláusula de beneficiario efectivo aplicable a la imposición sobre el patrimonio, como sí sucedía respecto de las rentas originadas en el pago de dividendos, intereses y regalías, lo que a la postre llevó a la República Argentina a denunciar el mencionado instrumento internacional y a la renegociación y celebración de un nuevo convenio entre ambos países (cfr. fs. 717 vta./718 vta.).

En ese orden, entiende que la pretensión fiscal resulta violatoria de los principios constitucionales de legalidad, propiedad, certeza y razonabilidad, toda vez que el organismo recaudador pretendería el ingreso a las arcas fiscales de sumas de dinero cuya potestad tributaria no le compete sino al Fisco Español de modo exclusivo, cuestionando también el recurso de la autoridad administrativa a la normativa interna -de forma tergiversada, a su entender-, en concreto el principio de la realidad económica establecido en el art. 2° de la norma de procedimiento como aplicable al Convenio con España (cfr. fs. 718 vta./722).

Por otro lado, argumenta que en el caso concreto no resulta de aplicación -como pareciera pretender el Fisco Nacional-, el precedente “Molinos Río de la Plata S.A.” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y sostiene que en su caso no existe ningún abuso de tratado, ni estrategia alguna del denominado “treaty shopping”, ni se buscó en ningún momento obtener ventajas del CDI vigente en aquél entonces entre la República Argentina y el Reino de España (cfr. fs. 723/725 vta.). Asimismo, sostiene que en todo momento el grupo Avon tuvo la creencia de que la República Argentina respetaría la vigencia del Convenio para Evitar la Doble Imposición, máxime cuando ambos países celebraron el 31 de octubre de 1991 un Acuerdo para la Promoción y la Protección Recíproca de Inversiones, aprobado por Ley N° 24.118 y vigente en los períodos fiscales materia de discusión (cfr. fs. 731 vta.).

En otro orden de ideas, desarrolla los motivos que considera válidos para que el grupo que integra la aquí

recurrente dispusiera la transferencia del paquete accionario mayoritario en un denominado “Plan de Reorganización Internacional” consistente en consolidar los negocios del grupo en Latinoamérica bajo el control ulterior de Viva Cosmetics Holding GMBH, una sociedad domiciliada en Suiza, entre cuyos objetivos se destacan: (i) alinear las operaciones con la estructura de la compañía, (ii) promover eficiencias de tesorería facilitando el movimiento de fondos entre las entidades latinoamericanas, (iii) facilitar la adquisición y/o disposición y futura consolidación de otros negocios latinoamericanos, (iv) reforzar aún más el régimen holding de la compañía y (v) facilitar estrategias de reducción de impuestos en América Latina (cfr. fs. 729 vta./731 vta., fs. 814/814 vta. y fs. 852/857).

En diferente perspectiva, también plantea la inconstitucionalidad del artículo agregado a continuación del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales introducido por la Ley N° 25.585 (cfr. fs. 858 vta./861 vta.).

Por otro lado, cuestiona los intereses reclamados por el Fisco Nacional (fs. 732/732 vta. y fs. 861 vta./862 vta.), estima que la sanción aplicada resulta improcedente, toda vez que considera que los hechos ocurridos no encuadran en las normas represivas imputadas, y solicita en el caso concreto se aplique la figura del error excusable (cfr. fs. 732 vta./734).

Por otra parte, cita jurisprudencia de diversos casos acontecidos en diversos países sobre la temática atinente al concepto de beneficiario efectivo, abuso de tratados y “treaty shopping”, contemporáneos a la discusión que sostenía la recurrente con la Administración Fiscal en el caso de marras (cfr. fs. 825 vta./832 vta.).

Mención aparte corresponde a la sanción cuestionada en el marco del Expte. N° EX-2022-131365454- -APN-SGAI#TFN, resolución a la que la recurrente califica de nula toda vez que estima dicho acto administrativo carece de causa y motivación tal como establece el art. 7° de la Ley N° 19.549, solicitando a este Tribunal así la declare (cfr. fs. 941 vta./943 vta.). Asimismo, respecto de los períodos fiscales 2011 y 2012, plantea la prescripción de las acciones y poderes del Fisco Nacional para aplicar sanción, ya que considera que resultan de aplicación al caso de marras los artículos 62 inciso 5° y 63 del Código Penal de la Nación, dada la naturaleza penal de los ilícitos tributarios y la aplicación a los mismos de los principios del Derecho Penal (cfr. fs. 944/945). En subsidio, plantea el reencuadre en la figura del art. 45 de la norma ritual y alega que en el caso concreto se verifica la existencia de error excusable (cfr. fs. 978 vta./979).

Por último, plantea el caso federal (cfr. fs. 735, fs. 863 y fs. 979 vta.) y solicita se revoquen las resoluciones recurridas, con costas al Fisco Nacional.

II. Que, a fs. 749/767, fs. 875/892 vta. y fs. 1048/1061 el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos, desestima los agravios de la recurrente y ratifica en todas sus partes las resoluciones determinativas de oficio y sancionatorias que motivan las presentes actuaciones, destacando que la materia imponible ha sido debidamente ponderada por el juez administrativo, solicitando el rechazo de los recursos impetrados por las razones de hecho y de derecho que expone, y acompaña las actuaciones administrativas.

Por su parte, y en lo atinente a las argumentaciones puntuales de nulidad y prescripción formuladas por la recurrente en el marco del Expte. N° EX-2022-131365454- -APN-SGAI#TFN, destaca respecto de la primera que en todo momento durante el procedimiento sumarial se respetaron las pautas legales exigidas por la normativa en vigor y que las sanciones imputadas se ajustan a la realidad del caso de marras. Respecto de la segunda cuestión -esto es, la prescripción-, sostiene que resulta de aplicación al caso el juego de los artículos 56 inciso a), 58, 65 último párrafo y 68 inciso a) de la norma procedimental, así como también el artículo 17 de la Ley N° 27.562

(B.O.R.A. 26/08/2020), norma que suspendió con carácter general por el término de un año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos.

Por último, acompaña los antecedentes administrativos, plantea el caso federal y solicita se confirmen las resoluciones recurridas, con costas.

III. Que, a fs. 1107 este Tribunal dispuso tratar las excepciones de nulidad y prescripción articuladas por la recurrente en el marco del Expte. N° EX-2022-131365454- -APN-SGAI#TFN al momento de resolver la cuestión de fondo y elevar los autos a consideración de la Sala “A”, los que seguidamente se ponen para sentencia.

IV. Que, sentado lo que antecede, la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal Fiscal se resume en dilucidar si, en el caso concreto de los períodos fiscales 2007 a 2012, la parte actora -Cosméticos Avon S.A.C.I.- tuvo o no la obligación de ingresar el Impuesto sobre los Bienes Personales -Acciones y Participaciones- en su carácter de responsable sustituto de su accionista mayoritaria Beauty Products Latin America Holdings S.L., sociedad domiciliada en España y adherida al régimen previsto por la legislación española para las denominadas Entidades Tenedoras de Valores Extranjeros (ETVE).

De forma sintética, en caso de prosperar la tesis sostenida por la recurrente, la referida sociedad española se encontraría amparada por el entonces vigente Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio entre la República Argentina y el Reino de España -aprobado por Ley N° 24.258, B.O.R.A. 19/11/1993-, en el cual se establece que la potestad tributaria para gravar 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 -esto es, por el Reino de España- (cfr. art. 22 inciso 4°).

Por el contrario, en caso de prosperar la tesis fiscal, el grupo Avon habría recurrido en 2007 a una estrategia de planificación fiscal internacional a través de la transferencia sucesiva del paquete accionario mayoritario en cabeza de Avon International Operations Inc. (98% de las acciones), sociedad constituida en Estados Unidos -país que no celebró con la República Argentina ningún Convenio para Evitar la Doble Imposición- hasta que dicho paquete accionario recayó en cabeza de la sociedad española ya mencionada, y a través de cuyo intermedio y en virtud del Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio entre la República Argentina y el Reino de España, se lograba el objetivo último de generar un supuesto de doble no imposición, merced en parte a la prescripción dispuesta por el art. 22 inciso 4° ya mencionado -excluyente de la potestad tributaria de la República Argentina- y del régimen previsto por la legislación española para las denominadas Entidades Tenedoras de Valores Extranjeros (ETVE) -eximiendo a dichas entidades de tributar por las referidas tenencias fuera del territorio español-, lo que desde el punto de vista de la Administración Fiscal configuraría un supuesto de abuso de tratado.

En los términos expuestos precedentemente queda delimitada la litis.

En efecto, no es un hecho cuestionado que hasta el 31/12/2006 el paquete accionario mayoritario de Cosméticos Avon S.A.C.I. se encontraba en cabeza de la estadounidense Avon International Operations Inc. -y por tanto, debía ingresarse el gravamen- y que al 31/12/2007 y en adelante y para todos los períodos fiscales materia de diferendo, dicho paquete se encontraba en cabeza de la española Beauty Products Latin America Holdings S.L. y bajo el amparo del CDI ya mencionado dejó de tributarse el gravamen (cfr. fs. 49/97, Cuerpo Investigación, AA).

No resulta cuestionado que el traspaso de las referidas acciones no fue directo de la sociedad estadounidense hacia la española sino que hubo una serie de transferencias intermedias hacia una sociedad holandesa y hacia otra sociedad española también adherida al régimen ETVE (cfr. fs. 99/100, Cuerpo Investigación, AA, Cuerpos Pedidos de Informe Países Bajos, AA, Cuerpo Anexo II sobre Beauty Products Holding S.L. provisto por la autoridad española, AA, y fs. 1263/1334 vta., Cuerpo Principal O.I. N° 719.106 N° 7, AA). No resulta cuestionado que la accionista mayoritaria de la aquí recurrente resulta también accionista de otras dos sociedades constituidas en la República Oriental del Uruguay y en Ecuador (cfr. Cuerpo Anexo I sobre Beauty Products Latin America Holdings S.L.), ni resulta relevante la actividad que las referidas subsidiarias pudieran desarrollar, toda vez que su actuación en nada se vincula con la materia aquí en discusión. Tampoco es un hecho cuestionado que en el organigrama societario internacional, el grupo Avon hubiere perfilado de algún modo las tenencias accionarias de forma tal que los fondos derivados de las rentas recibidas por las respectivas sociedades holdings jurídicamente se dirigieran hacia Viva Cosmetics Holding GmbH, una sociedad constituida en Suiza (cfr. fs. 579/600, Cuerpo Principal N° 3 O.I. N° 1.096.503, AA, fs. 601/790 vta., Cuerpo Principal N° 4 O.I. N° 1.096.503, AA).

Por otro lado, tampoco resulta de interés para el presente litigio si se aprobó o no en el seno de la aquí recurrente la decisión de distribuir dividendos a sus accionistas, ni si estos fueron abonados en especie o en dinero efectivo, si las referidas rentas fueron transferidas de forma parcial o total, en una o más transferencias ni la cuenta bancaria de destino de las referidas erogaciones, toda vez que el caso en discusión en el marco de estos actuados no tiene vinculación alguna con el pago de dividendos ni con el Impuesto a las Ganancias, ni con el tratamiento recibido en el marco del CDI entonces vigente entre ambos países respecto de las referidas rentas ni con el tratamiento prescripto para esos períodos fiscales por la normativa interna argentina (cfr. fs. 46/81, Cuerpo Principal O.I. N° 719.106 N° 1, AA, y fs. 209/351, Cuerpo Principal O.I. N° 719.106 N° 2, AA).

Por otra parte, no escapa a este Tribunal que las partes son contestes en lo atinente a la aplicación al caso concreto del precedente “Molinos Río de la Plata S.A.” dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 02/09/2021. En ese sentido, resulta patente que en el caso apuntado se trataba del Impuesto a las Ganancias - dividendos-, del Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y sobre el patrimonio aprobado por Ley N° 23.228, de la utilización de las denominadas “sociedades plataforma de inversiones” legalmente previstas por la normativa chilena y de la especial injerencia que había tenido la propia sociedad matriz argentina en la elaboración del esquema que acabara resultando en un ahuecamiento de la base imponible del gravamen nacional a través del abuso del referido Convenio Internacional.

Resulta patente que en el caso de autos no es resorte de la sociedad local aquí recurrente la decisión en torno a su composición accionaria en el marco de un grupo económico internacional ni el diseño de la estructura y/u organigrama del referido grupo, ni de los flujos de los fondos dispuestos en concepto de las diversas rentas que pudieren generarse en el marco de las más variadas acuerdos y/o transacciones internacionales.

No obstante lo expuesto, tampoco puede soslayarse el hecho de que, al igual que sucediera con motivo de las “sociedades plataforma de inversiones” en el caso de la legislación chilena, la inexistencia de cláusula de beneficiario efectivo en materia de impuestos al patrimonio, la imposibilidad de Argentina de gravar las acciones de las sociedades argentinas de titularidad de residentes de España y los conflictos generados por el régimen de las denominadas Entidades Tenedoras de Valores Extranjeros (ETVE) en la legislación española terminaron generando la denuncia por parte de la República Argentina del CDI con España aprobado por Ley N° 24.258 y la suscripción de un nuevo instrumento el 11/03/2013, aprobado por Ley N° 26.918 (B.O.R.A. 18/12/2013).

En ese sentido, cobra absoluta relevancia la doctrina emanada del precedente anteriormente mencionado, donde el Máximo Tribunal, en voto mayoritario, sentenció que: *“Un análisis consistente de la denuncia y suscripción de un nuevo instrumento internacional -lejos de suponer un reconocimiento del Estado argentino de una interpretación contraria a los fines del Tratado y a sus principios de derecho público nacional- afianza la conclusión de que la lectura de buena fe no daba cabida a interpretaciones elusivas que condujeran a desnaturalizar la matriz que sostenía al CDI: evitar la doble imposición. Así, la ulterior situación describe la lógica manifestación expresa de un criterio que: i) ya imperaba en el derecho internacional tributario en diversos convenios de doble imposición; ii) había sido reconocido por autoridades chilenas como pauta de análisis vinculante frente a esa problemática internacional; iii) había sido expresado por el organismo interno competente de la administración tributaria argentina”* (Considerando 13° *in fine*).

“En concreto, lo aquí debatido es la actitud que puede adoptar el Estado argentino frente a la decisión de un contribuyente de valerse, en un caso concreto, de esta legislación foránea para desvirtuar los fines del tratado bilateral suscripto y eludir sus obligaciones tributarias” (Considerando 14°, párrafo tercero, *in fine*).

“Que desde la perspectiva legislativo-tributaria nacional el principio de la realidad económica previsto en el artículo 2 de la ley 11.683 hace equilibrio entre dos extremos en constante tensión. Por un lado, “no es reprehensible el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal” (Fallos: 241:210; 308:215) y, por el otro, vale recordar que, al analizar los efectos de convenios internacionales de doble imposición se sostuvo años antes de la suscripción del tratado aquí involucrado que “saltan a la vista las diversas ‘estrategias’ operativas que ofrece el plano tributario mundial para disfrazar las remesas de utilidades bajo el ropaje formal de regalías, y obtener así tratamientos tributarios más ventajosos (la tasa reducida local, la exención a las regalías provenientes del exterior concedidas por algunos países exportadores de capital, e incluso la utilización, dentro de las estructuras elegidas, de los países llamados ‘paraísos tributarios’, ubicando en estas empresas integrantes del grupo económico, etc.). Por estas razones, justificase plenamente la procedencia del celo fiscalizador destinado a desentrañar en estos casos la realidad de las operaciones realizadas” (“Parke Davis”, Fallos: 286:97, disidencia del juez Scotti, del Tribunal Fiscal de la Nación)”

*“El principio de la “realidad económica” faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar “la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos” (artículo 2° cit., *in fine*). Dicha facultad solo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, “debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares” (Fallos: 340:1513)”* (Considerando 15° párrafos primero y segundo).

En efecto, en el caso concreto la recurrente no puede soslayar el hecho de que hasta el período fiscal 2006 inclusive, la mayor parte de su paquete accionario se encontraba en cabeza de una sociedad constituida en los Estados Unidos de América, sin posibilidad de atenuar la imposición en el gravamen patrimonial merced a la inexistencia de Convenio alguno con dicho Estado. A partir del período fiscal 2007 y en lo sucesivo, la referida tenencia accionaria recayó en cabeza de una sociedad española con un régimen legal particularmente beneficioso, de forma tal que no solo la República Argentina perdió su potestad tributaria en virtud de la aplicación del Convenio con España sino que por el régimen ETVE España tampoco gravaría las referidas tenencias accionarias, generando entonces un supuesto de **doble no imposición internacional**, una de las consecuencias no deseadas

más comunes en materia de tributación internacional.

En ese orden, e indistintamente de los objetivos planteados en el seno del grupo Avon ya mencionados en el Considerando I al momento de rediseñar la reestructuración de su organigrama societario, entre los cuales no puede dejar de resaltarse aquel de *“facilitar estrategias de reducción de impuestos en América Latina”*, cierto es que en el marco de la presente causa la aquí actora no ha aportado un solo elemento probatorio que demuestre, en el caso concreto de la República Argentina, que la respectiva transferencia del paquete accionario mayoritario hacia la sociedad española haya tenido algún otro beneficio para el componente local que no redundara en el ahorro fiscal del gravamen patrimonial cuyo ingreso reclama el Fisco Nacional.

Es así que no se observa en los períodos fiscales bajo comentario que la accionista mayoritaria tuviera injerencia alguna en el desenvolvimiento de los negocios, ni que prestara financiación o servicio de tipo alguno a la sociedad local. En sentido coincidente se hubo pronunciado en el caso concreto la Dirección Nacional de Impuestos a través del Dictamen N° 711/2013 del 05/12/2013 (cfr. fs. 152/163, Cuerpo Principal O.I. N° 719.106 N° 1, AA). Dicho de otro modo, si bien Beauty Products Latin America Holdings S.L. tenía estatutariamente la potencialidad de prestar servicios financieros, tales como gestión y colocación de recursos propios y los del grupo empresarial del que forma parte, la administración de la cartera de préstamos intra grupo, actuar como depositario del excedente de caja del mencionado grupo de sociedades y administrar la inversión del superávit de fondos, lo que incluía la prestación de servicios contables, de gestión administrativa y asesoramiento empresarial, propio de las sociedades de tenencia de valores, a las entidades participadas y a otras entidades vinculadas, en rigor de verdad no se observa en la práctica que su existencia haya repercutido desde la perspectiva de la sociedad local para ninguna otra razón que no fuera el hecho de beneficiarse del CDI vigente con España en materia de imposición al patrimonio, lo que a criterio de este Tribunal, configura de forma clara un abuso del referido instrumento internacional.

Debe recordarse que como explica la OCDE en “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio”, uno de los objetivos de los CDI es “evitar la elusión y la evasión fiscales” (p.7) y aclara, ello por cuanto “Los contribuyentes pueden tener la tentación de hacer un uso abusivo de la legislación tributaria aprovechando las diferencias legislativas de los países. Estas maniobras pueden ser contrarrestadas mediante disposiciones o reglas jurisprudenciales que forman parte de la legislación nacional de los Estados en cuestión. Estos últimos difícilmente pues aceptarán disposiciones en sus convenios bilaterales de doble imposición que permitan operaciones abusivas que, en otro caso, serían impedidas por las disposiciones y reglas sobre esta clase de operaciones existentes en su legislación interna. Además, no desearán aplicar sus convenios bilaterales de forma que produzcan tal efecto.” (p. 7.1.) para afirmar que “...es importante tener en cuenta que la extensión de la red de convenios de doble imposición eleva el riesgo de que haya abusos al posibilitar la utilización de construcciones jurídicas artificiales diseñadas para obtener tanto los beneficios fiscales previstos en determinadas legislaciones internas como las desgravaciones impositivas establecidas en los convenios de doble imposición”.(p.8).

Y esta sería la situación de autos, en la que existe una utilización del tratado por una persona que no tiene derecho a sus beneficios y hace uso –en el más amplio significado de la palabra- de una persona jurídica constituida en un Estado fundamentalmente para conseguir los beneficios del convenio que no podría obtener directamente.

Por tanto, y en mérito a lo expuesto, no cabe más que confirmar el ajuste fiscal en lo que a la determinación del gravamen se refiere, con costas.

A mayor abundamiento, no resulta atendible el planteo de la parte actora en torno al Acuerdo para la Promoción y

la Protección Recíproca de Inversiones, aprobado por Ley N° 24.118 celebrado por Argentina y España, toda vez que tratándose de una norma internacional, se rige asimismo por el principio de buena fe en la interpretación de los tratados, receptado en el art. 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados -aprobado por Ley N° 19.865-, no pudiendo alegarse la falta de cumplimiento del Estado Argentino respecto de la referida norma internacional cuando es la estructura jurídica dispuesta por el grupo económico del cual la aquí recurrente forma parte la que utilizó otro instrumento -el CDI vigente con ese mismo Estado- para evitar el pago del gravamen en ambos Estados.

V. Que la recurrente se agravia de los intereses liquidados, por considerarlos improcedentes ante la ausencia de mora culpable.

Al respecto corresponde precisar que la falta de pago en término o en su justa medida de las obligaciones tributarias origina el nacimiento de una obligación accesorias, ingreso de intereses, que se devengan desde la fecha de vencimiento de las mismas y hasta el momento de su efectivo pago y cuyo fundamento es indemnizar al acreedor -en este caso, el Estado- por el atraso del deudor en cumplir con su obligación, que le ocasiona un perjuicio al no poder hacer uso de su derecho de crédito. Es menester tener presente que la doctrina y la jurisprudencia es conteste en exigir, para su procedencia, la presencia de mora culpable.

Ello así, el retardo en el cumplimiento de la obligación debe ser imputable al deudor, razón por la cual quedará excluido el incumplimiento derivado de caso fortuito o fuerza mayor. De tal forma, si el deudor considera estar liberado de toda responsabilidad debe probarlo, lo que implica que para la constitución en mora, deben coexistir los elementos formal y subjetivo. El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo, concepto que deriva de la obligación contenida en el artículo 37 de la ley de rito que obliga al pago de los intereses sin necesidad de interpelación alguna. En tanto, el elemento subjetivo refiere a la inimputabilidad del deudor, cuya presencia en el derecho tributario procede de la aplicación supletoria de las normas del derecho privado, conforme la autorización expresa otorgada por el artículo 1° de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Así, resulta aplicable en la especie el régimen establecido en el artículo 509 del Código Civil, vigente a la sazón, que si bien no hace expresa referencia a la culpabilidad, la misma puede ser inferida como requisito de la mora, en tanto se permite al deudor liberarse de las consecuencias de su mora acreditando que no le es imputable, expresión que implica la falta de imputabilidad subjetiva, circunstancia que no ha merecido tratamiento ni prueba por parte de la recurrente.

Respecto de la tasa aplicable, es conteste la doctrina de nuestro Máximo Tribunal en el sentido que “el derecho tributario -en cuyo ámbito ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (art. 1° de la ley 11.683, t.o. en 1998 y Fallos 307:412, entre otros)- presenta particularidades que, en lo que importa en el *sub lite* se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (conf. Fallos 323:1315, considerando 10 y sus citas), en especial en lo referente a sus elevadas tasas, que se justifican por el interés de la comunidad en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las funciones del Estado (confr. Fallos: 308:283; 316:42 –considerando 4°-; 323:3412). (Vid. Entre muchos otros, “Valot, Eduardo Alfredo c/AFIP-DGI”, 17/5/2005).

En ese contexto, corresponde confirmar los intereses liquidados, toda vez que no resultan atendibles los argumentos expuestos por la recurrente de acuerdo a la forma en que se resuelve la cuestión de fondo.

VI. Que, sentado lo que antecede, corresponde abordar el tratamiento de la primera sanción enrostrada a la recurrente, la que abarca la conducta infraccional merituada por el organismo recaudador para los períodos fiscales 2007 a 2010 inclusive, la que fuera encuadrada en el ilícito del art. 45 de la norma ritual.

Dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere -en situaciones como la subexamine- la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. Siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de “declaraciones engañosas”, además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie, pues como quedó explicado *supra*, como consecuencia de las tareas de verificación llevadas a cabo por el ente fiscal, se detectó que la recurrente, al momento de la presentación de la declaración jurada correspondiente al Impuesto sobre los Bienes Personales -Acciones y Participaciones- por los períodos fiscales 2007 a 2010, ambos inclusive, omitió liquidar e ingresar en su carácter de responsable sustituto el gravamen correspondiente a su accionista mayoritario Beauty Products Latin America Holdings S.L. Dicha omisión fue reconocida por la recurrente durante la fiscalización so pretexto de considerar aplicable al caso concreto una norma internacional -CDI-, cuya utilización este Tribunal ha estimado en el caso concreto se corresponde con un abuso de tratado. De esta forma se admitió la materialidad de la infracción, toda vez que el gravamen no fue ingresado en su justa medida ya que la declaración jurada, cuando menos, resulta errónea.

En ese orden, debe este Tribunal examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega la recurrente. Debe precisarse que para que alguien pueda ser castigado debió obrar voluntariamente, con culpa, pues entiendo que deben excluirse aquellas sanciones exigidas sólo de modo objetivo.

Sobre el particular, cabe recordar que nuestro Máximo Tribunal al delinear el ilícito en cuestión sostuvo que *“...surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador. Por lo tanto, la jurisprudencia que ha tenido en cuenta el a quo no es apta para decidir la cuestión en examen”*.

“8º) Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es inadmisibile la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - 316:1313; causa L.269.XXXII, "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23771", fallada el 31/10/1997)”.

“9º) Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas” (“Elen Valmi de Claret”, del 31/3/99)”.

En ese contexto corresponde analizar los argumentos esgrimidos por la recurrente, los que se adelantan no pueden ser acogidos favorablemente.

Ante todo debe tenerse presente que si bien medió en el caso de autos la presentación de declaraciones juradas, las mismas han resultado inexactas, generando entonces un ingreso del gravamen en menor medida a la debida legalmente.

Tampoco se verifica en el caso concreto la configuración de un error de derecho excusable o caso de fuerza mayor cuyas consecuencias jurídicas estén dirigidas a dejar sin efecto la sanción enrostrada. En efecto, es conteste la jurisprudencia en considerar que dicho error será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla, circunstancias estas que no se advierten en la especie en virtud de la claridad de la legislación que da sustento al ajuste.

En esa tónica, resulta patente que dentro del esquema de reestructuración societario internacional del denominado grupo Avon, uno de sus objetivos era el de facilitar estrategias de reducción de impuestos en América Latina -tal como ya fuera señalado-, lo cual aconteció en el caso concreto mientras el Fisco Nacional no emprendió su labor fiscalizadora. Dicho de otro modo, no puede válidamente advertirse la presencia de un error excusable cuando dentro de la representación del hecho una de las consecuencias buscadas era la reducción de la carga tributaria, lo que determina que, el recurso a un instrumento internacional que permitiera evitar la imposición se representó, cuando menos, como probable, lo que indica desde ya la confluencia del mínimo elemento subjetivo requerido por la norma para afirmar que se hubo obrado con culpa, motivo por el cual se confirma la sanción impuesta, con costas.

VII. Que, resta entonces abordar el tratamiento de la cuestión atinente a las sanciones imputadas por el ente recaudador para los períodos fiscales 2011 y 2012, equivalente a tres tantos del gravamen presuntamente dejado de ingresar con sustento en los artículos 46 y 47 inciso “e” de la ley de rito, no obstante lo cual en este aspecto la recurrente planteó la prescripción de las acciones y poderes del Fisco Nacional para imponer las mismas.

Tal como ya fuera expresado, la parte actora considera que resultan de aplicación al caso de marras los artículos 62 inciso 5° y 63 del Código Penal de la Nación, dada la naturaleza penal de los ilícitos tributarios y la aplicación a los mismos de los principios del Derecho Penal (cfr. fs. 944/945). Por su parte, el ente recaudador plantea que resulta de aplicación al caso el juego de los artículos 56 inciso a), 58, 65 último párrafo y 68 inciso a) de la norma procedimental, así como también el artículo 17 de la Ley N° 27.562 (B.O.R.A. 26/08/2020).

Ahora bien, por un lado, asiste razón a la recurrente, respecto a que de acuerdo con la doctrina actual no existen diferencias entre la naturaleza de las infracciones fiscales y penales, ya que como lo ha dicho nuestro Más Alto Tribunal “...el eventual y secundario interés fiscal que puede existir en su percepción no altera la naturaleza sustancialmente punitiva de las multas tributarias y aduaneras que llevan a la aplicación a su respecto de los principios del Código Penal...” (Fallos 267:457). Ello, claro está, en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código por ser incompatible la norma de la ley penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos 211:1567; 287:74, entre muchos otros).

En ese sentido, como lo señaló el Dr. Buitrago, “...si se toma como criterio decisivo la índole de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito (fiscales y penales), se debe convenir que el correspondiente a las primeras tiene un carácter fundamentalmente represivo o punitivo, que hace a que ambas tengan idéntica sustancia... la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido carácter penal a las multas de la ley de impuestos internos, así como a las figuras de omisión y defraudación fiscal (Fallos 200:340; 211:1381; 212:240) (cfr. “Apache SA”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “A” 29/5/00).

En ese contexto y reconocido el carácter punitivo de las multas tributarias, resulta de aplicación el principio que impide la aplicación retroactiva de leyes que impliquen empeorar las condiciones de los infractores, en cuyo concepto claramente deben incluirse las que establezcan un mayor tiempo de prescripción (vid. entre muchos otros, C.S.J.N., “Fisco Nacional c/César Demarco s/ ejecución fiscal”, 19/2/76). En efecto, debe tenerse presente que las leyes penales no son solo aquellas que contienen precepto y sanción, sino también las que se relacionan con el derecho penal de fondo, y que por ello, la complementan, como son por ejemplo las disposiciones relativas a la extinción de las acciones penales, la probation, etc.

De este modo, e indistintamente de las aseveraciones vertidas por las partes, corresponde dejar asentada la cronología del caso de autos. En el supuesto del período fiscal 2011, la obligación de presentar la declaración jurada e ingreso del gravamen se produjo durante el período fiscal 2012, por ende el término de la prescripción comenzó a correr a partir del 1° de enero de 2013, plazo que en principio finalizaba el 31 de diciembre de 2017. En el supuesto del período fiscal 2012, la obligación de presentar la declaración jurada e ingreso del gravamen se produjo durante el período fiscal 2013, por ende el término de la prescripción comenzó a correr a partir del 1° de enero de 2014, plazo que en principio finalizaba el 31 de diciembre de 2018.

En ese sentido, yerra la actora cuando pretende la aplicación de los preceptos establecidos en los artículos 62 inciso 5° y 63 del Código Penal de la Nación, toda vez que la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) contempla de forma específica el plazo de prescripción para aplicar y hacer efectivas las multas en su artículo 56 inciso a) -cinco años en el caso de contribuyentes inscriptos-, así como también del comienzo del término de la prescripción de esa misma acción, el cual se establece en el artículo 58, esto es, desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación del deber material considerado como hecho u omisión punible -en el caso concreto, el ingreso del gravamen en defecto debido a la presentación de la declaración jurada que el Fisco estimara en el caso engañosa-.

En otro orden de ideas, la única norma suspensiva del curso de la prescripción para la aplicación de la sanción en el supuesto del período fiscal 2011 resulta el artículo agregado a continuación del artículo 65 de la norma procedimental, el que dispone que *“(s)e suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción”*.

En efecto, y respecto del período fiscal en comentario, la prescripción se producía en principio, el 31 de diciembre de 2017, pero merced a la aplicación del artículo apuntado, el término de la prescripción se suspendió por ciento veinte días hábiles administrativos a contar desde el 19 de septiembre de 2017 -fecha de notificación de la instrucción del sumario- (cfr. fs. 220, Cuerpo Principal N° 2 O.I. N° 1.096.503, AA), los que se cumplieron el día 15 de marzo de 2018 y, por tanto, a partir del día 16 de marzo de 2018 se reanudó el cómputo del plazo de prescripción remanente, esto es, ciento tres días corridos que finalizaron el día 2 de junio de 2018, lo que determinó que en lo sucesivo las acciones y poderes del Fisco se encontraran prescriptos para aplicar la sanción que pretende respecto del período fiscal 2011, no existiendo a la fecha mencionada en último término ninguna otra causal suspensiva del curso de la prescripción.

Ahora bien, la causal suspensiva del artículo agregado a continuación del artículo 65 de la norma procedimental no resulta de aplicación al supuesto del período fiscal 2012, toda vez que al 19 de septiembre de 2017 -fecha de notificación de la instrucción del sumario- no se encontraba dentro del plazo de ciento ochenta días corridos

anteriores a la fecha de la prescripción de dicho período fiscal, esto es, el 31 de diciembre de 2018.

En otro orden de ideas, se recuerda que el dictado de la Resolución N° 130/2018 (DV DEOB) por la cual se determinó el gravamen y los accesorios respecto del período fiscal 2011 y 2012 se produjo recién el 28 de noviembre de 2018 y en dicha oportunidad el organismo recaudador se abstuvo de aplicar sanción de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley N° 24.769 sobre Régimen Penal Tributario (cfr. fs. 1347, Cuerpo Principal N° 7 O.I. N° 1.096.503, AA).

Asimismo, la denuncia penal fue formulada recién el 20 de diciembre de 2018, -vale decir, tan solo once días antes de que operara la prescripción de la acción para aplicar sanción en el caso del período fiscal 2012-, y en sede penal se produjo decisorio firme el 29 de octubre de 2019 por el cual se declaró extinguida la acción penal por prescripción, todo lo cual surge de la Resolución N° 99/2022 (DV DEOB) del 29 de septiembre de 2022 por la cual finalmente el Fisco Nacional aplicara la referida sanción en sede administrativa. Dicho de otro modo, el 7 de julio de 2020 se produjo la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para aplicar sanción respecto del período fiscal 2012, en virtud de la aplicación del inc. “d” del art. 65 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y modificatorias, vigente al momento de la comisión del ilícito fiscal enrostrado, texto del inciso según Ley N° 25.795), el cual establecía que *“(i)gualmente se suspenderá la prescripción para aplicar sanciones desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 de la ley 24.769, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los CIENTO OCHENTA (180) días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva”*.

Por otro lado, yerra el Fisco Nacional cuando sostiene que resulta de aplicación al caso la suspensión de la prescripción dispuesta en el artículo 17 de la Ley N° 27.562 (B.O.R.A. 26/08/2020), toda vez que dicha disposición, en primer lugar no se encontraba vigente a la fecha en que operó la prescripción para el período fiscal 2012, y además, en tanto implica la aplicación retroactiva de una norma que coloca al contribuyente en una situación más gravosa, violatoria por ello de la garantía contenida en el artículo 2° del Código Penal de la Nación, resulta inaplicable en la especie. A mayor abundamiento, de acuerdo al criterio expuesto por la representación fiscal, esto es, la selección de una norma suspensiva con carácter general del curso de la prescripción por el término de un año, debiera haberse tomado en consideración, para el período fiscal 2011, la norma suspensiva de similar tenor dispuesta en el artículo 17 de la Ley N° 26.860, a la cual resulta de aplicación la misma objeción sobre aplicación retroactiva que al artículo 17 de la Ley N° 27.562.

Asimismo, yerra el Fisco Nacional cuando señala que resulta de aplicación al caso la causal suspensiva establecida en el art. 65 último párrafo de la ley procedimental establecido por la reforma introducida por la Ley N° 27.430, el que extiende la causal suspensiva de la prescripción iniciada con la formulación de la denuncia penal *“hasta los ciento ochenta (180) días posteriores a la comunicación a la AFIP de la sentencia judicial firme que se dicte en la causa penal respectiva”*, que de acuerdo a lo que informa el ente recaudador se produjo recién el 18/02/2022.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho incontables veces que no debe olvidarse que el conjunto de normas aplicables a un caso, debe ser interpretado de manera de no poner en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, sino que, por el contrario, cabe procurar que todas ellas se entiendan entre sí de modo "armónico", teniendo en cuenta tanto los fines de las demás, como el propósito de las restantes normas que integran el ordenamiento jurídico -por caso la ley 11.683 y la ley 26.476 -, de modo de adoptar como verdadero el sentido que las concilie y deje a todas con valor, de manera tal de dar pleno efecto a la intención del legislador (CSJN; Fallos: 1:297; 252:139; 271:7; 296:372; 302:973; 315:38, entre muchos otros).

Mucho se ha discutido acerca de la naturaleza material o procesal del instituto de la prescripción, así como también de las derivaciones que habrían de seguirse según se adopte una u otra postura. Entre tales derivaciones, cabe traer a colación aquí la que se refiere a la posibilidad -o no- de operar modificaciones legales que impliquen el prolongamiento de los plazos prescriptivos, aun cuando ello tenga lugar mediante la incorporación de causales suspensivas o interruptivas de su curso.

En efecto, cabe destacar que de acuerdo con la doctrina actual no existen diferencias entre la naturaleza de las infracciones fiscales y penales, ya que como lo ha dicho nuestro Mas Alto Tribunal "...el eventual y secundario interés fiscal que puede existir en su percepción no altera la naturaleza sustancialmente punitiva de las multas tributarias y aduaneras que llevan a la aplicación a su respecto de los principios del Código Penal.." (Fallos 267:457). Ello, claro está, en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código por ser incompatible la norma de la ley penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos 211:1567; 287:74, entre muchos otros).

En ese sentido, como con acierto lo señaló esta Sala en su anterior integración "...si se toma como criterio decisivo la índole de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito, (fiscales y penales) se debe convenir que el correspondiente a las primeras tiene un carácter fundamentalmente represivo o punitivo, que hace a que ambas tengan idéntica sustancia...la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido carácter penal a las multas de la ley de impuestos internos, así como a las figuras de omisión y defraudación fiscal (Fallos 200:340; 211:1381; 212:240)" (cfr. "Apache SA", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A" 29/5/00; "Suple Centro S.A., 20/9/2007, entre otras).

Acorde con el criterio expuesto nuestro máximo Tribunal ha dicho que en materia penal tributaria resultan aplicables las normas del Código Penal, en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código, por ser incompatible la norma penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella, con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos: 211:1567; 287:74 entre muchos otros).

Y, uno de los principios rectores del derecho penal que resultan aplicables en el campo penal tributario, es aquel que establece la aplicación de la ley penal más benigna, establecido en el artículo 2 del C.P.N. que establece que "Si una ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuera distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna...".

Entendiendo que tales leyes no sólo son aquellas que contiene precepto, sanción y norma implícita sino también aquellas relacionadas con el derecho penal de fondo, y por lo tanto lo complementan, por ejemplo, las disposiciones relativas a la extinción de las acciones penales, la probation, etc. Y la ley penal más benigna receptada en el mencionado artículo 2 del C.P., debe ser aplicada a todas las normas que conforman el concepto de ley penal.

Y ello es así por cuanto se entiende por ley penal más benigna no simplemente a la que en su sanción conmina con "menor pena" sino aquella que, aun cuando tenga mayor pena contemple, por ejemplo, una excusa absolutoria o una causa de justificación específica o cualquier condición que excluya la punibilidad, como puede ser la inclusión o exclusión de una causal de prescripción.

El derecho penal es un todo sistemático que exige que sus disposiciones se interpreten concordantemente, respetando la jerarquía de las normas y en la medida de lo posible, conservando la validez de todas sus disposiciones. De tal forma el tipo penal debe ser interpretado en esa inteligencia y sólo puede ser modificado por otras disposiciones que amplían o restringen su aplicabilidad: Por ejemplo disposiciones relativas a la tentativa

y/o la participación criminal” (Conf. “Pinto, Roberto Vicente”, 10/4/2006).

Ello es así por cuanto no puede limitarse el concepto de ley penal más benigna a las prescripciones que describen el tipo penal o la sanción, sino que comprende a cualquier condición que se establezca, siempre que sea más beneficiosa para el imputado, procesado o condenado.

En efecto, esta consideración de que las normas que regulan la prescripción deben ser consideradas “ley penal”, es la que ha adoptado nuestra Corte Suprema de Justicia, incluso dentro del ámbito de las infracciones tipificadas en las normas fiscales, al señalar que “Reconocido el carácter principalmente punitivo de las multas aduaneras, la incidencia a su respecto de leyes penales “ex post facto” que implican empeorar las condiciones de los infractores, transgrede el principio constitucional de la irretroactividad de la ley penal, en cuyo concepto se incluye el estatuto de la prescripción...” (Fallos 294:68; 304:849; 304:892; 305:332).

Que tal como puede extraerse de la doctrina jurisprudencial transcrita precedentemente, la citada regla de no operatividad de la ley penal más gravosa exhibe raigambre constitucional, toda vez que ella deriva del principio de legalidad material, instituido en el art. 18, razón por la que considero que el texto legal del art. 65 último párrafo establecido por la reforma introducida por la Ley N° 27.430, en cuanto dispone que la suspensión de la prescripción para aplicar sanciones rige desde el momento de la formulación de la denuncia fiscal y hasta los ciento ochenta (180) días posteriores a la comunicación a la AFIP de la sentencia judicial firme que se dicte en la causa penal respectiva, resulta más gravoso que la anterior redacción -vigente al momento de la comisión del hecho, por cuanto el entonces art. 65 inciso “d” de la ley procedimental establecía que la referida suspensión se extendía hasta los ciento ochenta días posteriores al momento en que se encontrara firme la sentencia judicial que se dictara en la causa penal respectiva.

Resulta patente que la modificación introducida por la reforma de la Ley N° 27.430 redundante desde la óptica del Fisco Nacional en una situación más ventajosa respecto de la anterior normativa, tanto más si se tiene en consideración que en aquellos casos en que la Administración Fiscal no se hubiere constituido como querellante - y, por tanto, no resultare parte en el referido pleito-, dicha comunicación bien puede tardar años en realizarse, extendiendo de forma indebida el denominado instituto de la prescripción, en desmedro del particular, que es exactamente lo que ha sucedido en el caso concreto, motivo por el que en atención a lo establecido en el art. 2° del C.P.N. la norma vigente al momento de la comisión del hecho resulta ley penal más benigna en comparación con el texto legal sancionado a la postre por la Ley N° 27.430.

En virtud de las consideraciones expuestas, corresponde hacer lugar a la excepción de prescripción respecto de las acciones y poderes del Fisco Nacional para aplicar sanciones en los períodos fiscales 2011 y 2012, y por tanto revocar la resolución apelada, con costas.

Por todo lo expuesto corresponde confirmar la Resolución N° 89/2015 (DV DEOB) en todas sus partes, con costas, confirmar la Resolución N° 130/2018 (DV DEOB) en todas sus partes, con costas y, hacer lugar a la excepción de prescripción respecto de las acciones y poderes del Fisco Nacional para aplicar sanciones en los períodos fiscales 2011 y 2012, revocando la Resolución N° 99/2022 (DV DEOB), con costas.

El Dr. Porporatto y el Dr. Pérez dijeron:

I.- Que adhieren al relato de los hechos y a la solución propiciada por la Dra. Guzmán en los Considerandos IV y V.

A mayor abundamiento, cabe señalar que la Sala B -en su actual composición- *in re* “Compañía de Inversiones en

Electricidad S.A. s/recurso de apelación”, sentencia de fecha 28/09/2022, resolvió en el mismo sentido una cuestión análoga a la aquí tratada, a cuyos fundamentos corresponde remitirse en mérito a la brevedad.

II.- Que respecto de la infracción vinculada al Impuesto sobre los Bienes Personales –períodos fiscales 2007 a 2010- votamos en el mismo sentido, salvo en lo atinente a su graduación, la que deberá reducirse a su mínimo legal en atención a la carencia de antecedentes sumariales según las constancias de autos. Las costas se imponen a la recurrente en la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reduce la sanción.

III.- Que en cuanto a las multas en el Impuesto sobre los Bienes Personales relativas a los períodos 2011 y 2012, cabe destacar que el término para computar la prescripción comenzó a correr a partir del 1/01/2013 y 1/01/2014 –respectivamente- y, en principio hubiera operado los días 1/01/2018 y 1/01/2019.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo indicado es preciso analizar si se presenta en el caso algún supuesto de suspensión de la prescripción.

En este sentido, debo mencionar que para el período 2011 corresponde considerar el artículo 17 de la Ley N.º 26.860 (B.O. 3/06/2013) que prevé: “*Suspéndese con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales*”; debiendo tenerse presente que de conformidad con el artículo 21 de dicha norma, sus disposiciones son de orden público y entraron en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial.

Ello así, el plazo de prescripción para ambos períodos –tomando en cuenta la suspensión citada- habría de operar el 1/01/2019. Sin embargo, con fecha 20/12/2018 la División Penal Tributaria promovió formalmente una denuncia penal, siendo comunicada la sentencia definitiva dictada en la respectiva causa mediante oficio judicial recibido el día 18/02/2022 (*vide* fs. 3/5 Cpo, Actuación N.º 20079-9-2022), por lo que resulta aplicable el último párrafo del artículo 65 de la ley de rito –incorporado por la Ley 27.430 con vigencia a partir del 30/12/2017- que reza: “*La prescripción para aplicar sanciones se suspenderá desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 del Régimen Penal Tributario, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y **hasta los ciento ochenta (180) días posteriores a la comunicación a la Administración Federal de Ingresos Públicos de la sentencia judicial firme que se dicte en la causa penal respectiva***” (el destacado me pertenece).

Sobre este aspecto, es menester enfatizar que el término “comunicación” que utiliza la Ley 27.430 obedece a que, mientras en ocasiones la AFIP reviste el carácter de parte querellante y, por ende debe ser notificada de la sentencia judicial, en otros casos no reviste esa condición. Asimismo, de acuerdo con el artículo 20 del “Régimen Penal Tributario” una vez firme la sentencia penal, el tribunal debe comunicarla al organismo fiscal a fin de la aplicación de las sanciones, aun cuando no sea querellante. De modo que la apuntada comunicación opera a efectos de que comience a correr el cómputo de la prescripción, bajo los lineamientos de la Ley 11.683 (v. Bertazza, Humberto J.: *Ley 11.683 de Procedimientos Tributario Comentada*, p. 472, Ed. 2019, La Ley, Buenos Aires).

A su vez, corresponde dejar sentado que si bien la modificación introducida en la ley procedimental resulta posterior a los períodos en trato, lo cierto es que en materia de prescripción no es atribuible la irretroactividad de la ley, pues dicho lapso representa un derecho en expectativa, una situación jurídica no concluida al momento de la entrada en vigencia de la citada ley. En consecuencia, el curso de circunstancias precedentes que no hubieran

generado efectos jurídicos fueron alcanzados por la ultraactividad de la reforma legislativa (v. TFN Sala B -con su anterior formación-, Expte. N° 30.013-I, “Empresa San Vicente S.A. de Transporte”, sent. 26/06/2008).

En función de lo expuesto, considero que a la fecha de la resolución apelada (29/09/2022) no se encontraban prescriptas las facultades del Fisco Nacional para aplicar las sanciones cuestionadas.

Por otra parte, de acuerdo a nuestro criterio, la prescripción tratada al no ser planteada como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, no corresponde una imposición de costas autónoma, toda vez que no puede considerarse de forma escindida o autónoma de la unidad de la sentencia a los efectos de la imposición de costas (CSJN, *in re* "Colorín-IMSSA c/DGI", TFN 24.123-I, sent. 2/07/2013).

IV.- Que por lo tanto, corresponde expedirse acerca de la procedencia de las sanciones achacadas -períodos 2011 y 2012- con sustento en los artículos 46 y 47 -inc. e) de la ley procedimental.

Ahora bien, cuando se trata de infracciones que requieren de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco, como en el caso bajo examen, es condición indispensable que el razonamiento que conduce a imputar la acción reprochada sea explícito y se encuentre fundado en indicios efectivamente probados; circunstancia que no aconteció en autos donde el propio organismo recaudador ha considerado a la misma conducta como dolosa (Resolución N° 99/2022) y culposa (Resolución N° 89/2015) ante idénticos hechos.

No obstante, ello no implica que la conducta fiscal del contribuyente en relación con el ajuste que se confirma quede impune, en tanto se configura la figura culposa de omisión de impuestos prevista en el artículo 45 de la Ley 11683; la que debe ser confirmada con iguales argumentos a los ya tratados por la Vocal instructora en su Considerando VI.

Por último, en lo que hace al quantum de ambos ejercicios fiscales -2011 y 2012- toda vez que no surge de las actuaciones administrativas que corren por separado que el recurrente tenga antecedentes sumariales previos, se estima procedente reducirlas a su mínimo legal. Las costas se imponen a la actora en la proporción en las que se confirman y por su orden en la parte que se reducen las sanciones.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE:**

- 1) Confirmar las Resoluciones N° 89/2015 (DV DEOB) y N° 130/2018 (DV DEOB) en materia de impuesto y accesorios, con costas, y reducir la sanción al mínimo legal, imponiendo las costas a la recurrente en la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reduce la sanción.
- 2) No hacer lugar a la excepción de prescripción respecto de las acciones y poderes del Fisco Nacional para aplicar sanciones en los períodos fiscales 2011 y 2012, sin costas.
- 3) Confirmar la Resolución N° 99/2022 (DV DEOB), reduciendo la sanción al mínimo legal, imponiendo las costas a la recurrente en la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reduce la sanción.

Regístrese, notíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y, oportunamente, archívese.

