

PRAXAIR ARGENTINA SRL C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ recurso directo de organismo externo.



MONTI
Laura
Mercedes

Firmado digitalmente
por MONTI Laura
Mercedes
Fecha: 2025.06.13
14:18:30 -03'00'

Ministerio Público
Procuración General de la Nación

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

-I-

Según surge de las actuaciones obrantes en formato digital en el sistema de consulta de causas *web* del Poder Judicial de la Nación (al que se referirán las siguientes citas, salvo indicación en contrario), la Sala III de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, al admitir parcialmente el recurso interpuesto por Praxair Argentina S.R.L. contra la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación, por un lado, confirmó la resolución 264/15 (DV DEOB) de la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva, por medio de la cual se determinó de oficio el impuesto sobre los bienes personales a cargo de la actora, relativa a los periodos fiscales 2009 a 2011, con más sus intereses resarcitorios y, por el otro, declaró prescripta la obligación correspondiente al periodo fiscal 2008 (fs. 218/240).

En primer término, recordó que el fundamento del ajuste radicaba -sintéticamente- en que el Fisco Nacional sostuvo que la accionante debía ingresar el impuesto sobre los bienes personales en su carácter de responsable sustituto, al considerar que Praxair Inc., sociedad radicada en los Estados Unidos, había interpuesto sociedades subsidiarias en el Reino de España (en concreto, Praxair Sudamérica S.L. y Praxair Holding Latinoamérica S.L.), con el objeto de obtener indebidamente los beneficios del entonces vigente "*Convenio entre Argentina y*

España para Evitar la Doble Imposición", aprobado por ley 24.258 (en adelante, el CDI) y así sustraerse del mencionado impuesto patrimonial (cfr. art. agregado a continuación del 25 de la ley 23.966 -t.o. 1997 y mod.-). Como fundamento de la determinación, el organismo recaudador sostuvo que las sociedades radicadas en España carecían de verdadera sustancia económica, pues habían actuado como un "conducto o vehículo de un tercer Estado", configurando una utilización abusiva del CDI con el objeto de asegurarse una posición fiscal más favorable. Consecuentemente, el Fisco sostuvo que resultaba aplicable el principio de la realidad económica (art. 2º, de la ley 11.683), que permite desvirtuar la forma jurídica utilizada por el contribuyente para reconducir el resultado no querido por el CDI (cfr. fs. 8/21, del expediente papel).

Sobre el punto, la cámara recordó que en la causa "*Molinos Rio de la Plata SA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*" (Fallos: 344:2175), la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que ningún tratado internacional vigente puede ser invocado en forma abusiva, independientemente de que contenga o no una cláusula antielusiva en su texto.

En tal sentido, resaltó que la "*Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*", aprobada por ley 19.865 (en adelante, Convención de Viena), prevé límites análogos a los referidos, al establecer que todo tratado obliga a las partes y debe ser cumplido de buena fe (art. 26). Agregó que dicha convención también postula, como primera pauta de interpretación del tratado, una lectura de buena fe, conforme al sentido corriente que haya de atribuirle a sus términos en el contexto

PRAXAIR ARGENTINA SRL C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ recurso directo de organismo externo.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin (art. 31, inc. 1°) y que, subsidiariamente, permite acudir a medios complementarios cuando una interpretación en tales términos "deje ambiguo u oscuro el sentido o conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable" (art. 32).

Como desprendimiento de ello, expuso que V.E. advirtió en dicho precedente "una confluencia armónica del principio de razonabilidad y no abuso del derecho (artículo 27 de la Constitución), la interpretación de buena fe y de acuerdo a los fines de los tratados (artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados) y la pauta de la realidad económica prevista en el artículo 2° de la ley 11.683".

Al respecto, aclaró que, si bien el mencionado pronunciamiento centraba su examen en un impuesto distinto, esto es, el impuesto a las ganancias, el "núcleo decisivo de la cuestión aquí debatida" guarda identidad, pues "consiste en determinar si resulta aplicable el 'principio de la realidad económica' a efectos de esclarecer si se ha configurado un supuesto de elusión tributaria al amparo de un convenio de doble imposición".

Sentado ello y pese al carácter limitado del recurso previsto en el art. 86, inc. b), de la ley 11.683, sostuvo que - en razón de las pruebas valoradas por el Tribunal Fiscal de la Nación- era razonable concluir que la constitución de las firmas españolas tuvo la finalidad primordial que una sociedad

extranjera de un tercer país se asegurara los beneficios que otorgaba el CDI.

Para arribar a dicha conclusión, primeramente destacó que tanto Praxair Sudamérica S.L. como Praxair Holding Latinoamérica S.L., fueron sociedades unipersonales constituidas en España como entidades de tenencias de valores extranjeros (ETVE), cuyo objeto social consistía en la *"suscripción, adquisición, tenencia y venta de acciones, participaciones y obligaciones de sociedades de todas clases, activos financieros y títulos valores; y, en general, la inversión de capitales de toda clase de negocios"*.

También advirtió que las participaciones en el capital de Praxair Argentina S.R.L. se transfirieron sin costo alguno - de compañías radicadas en las Islas Vírgenes Británicas y en la Isla Madeira en Portugal a Praxair Sudamérica S.L. en España- ni bien se modificó la ley del impuesto sobre los bienes personales, mediante la cual se introdujo el artículo sin número a continuación del art. 25. Destacó, además, que tales transferencias no implicaron un movimiento de fondos ni tampoco una reorganización societaria, así como que tampoco *"se observaron aportes o inyecciones de capital a la compañía argentina"*.

Finalmente, resaltó que el fisco español había informado que las entidades españolas *"no registraban titularidad de activos inmovilizados materiales, gastos de explotación, gastos en concepto de remuneración como así tampoco anticipos o créditos en retribución a los administradores de tales sociedades, siendo su actividad las inversiones en patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas"*, las

PRAXAIR ARGENTINA SRL C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ recurso directo de organismo externo.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

que registraban el mismo domicilio legal e iguales representantes, quienes también actuaban en nombre de otras compañías del grupo.

Resaltó que el tribunal administrativo, sobre la base de tales elementos, concluyó que no se habían demostrado razones de *"índole económica, comercial y/o industrial que hubieran justificado tanto la transferencia como la tenencia de acciones por parte de las sociedades españolas"*.

En otro orden, la cámara descartó el planteo de la accionante relativo a la atribución de la responsabilidad tributaria por conductas que no fueron realizadas por ella y que tampoco le serían imputables, pues el artículo sin número agregado a continuación del art. 25 de la ley 23.966 establece que las sociedades comerciales deben actuar como responsables sustitutos del impuesto que le correspondiere ingresar a los titulares de las acciones y participaciones.

Explicó que dicho precepto responde a dos órdenes regulatorios distintos, uno de *"carácter tributario-sustantivo, que involucra al aspecto material y subjetivo del ISBP- acciones y participaciones, y otro tributario-obligacional, referido a la modalidad de cancelación -y consecuente extinción- de la obligación fiscal por parte del sujeto debido"*.

De esa manera, el responsable sustituto, en este caso, la accionante, es un *"sujeto ajeno a la realización del hecho imponible, que por disposición de una ley ocupa el lugar del destinatario legal del tributo"*, al que desplaza de la relación

jurídica tributaria y queda "como único sujeto vinculado y, obligado, frente al fisco".

En consecuencia, sostuvo que no advertía razones que permitieran eximirlo de responsabilidad frente al incumplimiento que se le imputa.

En segundo término, con respecto a la prescripción del periodo fiscal 2008, destacó que no se había controvertido la aplicación al caso del plazo quinquenal de prescripción previsto en el art. 56 de la ley 11.683, así como que aquel inició su computo el 1° de enero de 2010. Por ello, agregó que, al no mediar causal suspensiva alguna, dicho plazo culminó el 1° de enero de 2015.

Al respecto, señaló que la suspensión del plazo de prescripción dispuesta por un año con carácter general en el art. 17 de la ley 26.860 no resultaba aplicable al *sub lite*, en la medida que dicho precepto alcanzaba únicamente a los contribuyentes que hubieran exteriorizado voluntariamente la tenencia de moneda extranjera en el país o en el exterior de conformidad con dicho régimen, una circunstancia que no se encontraba acreditada en la especie.

Como fundamento de dicha tesitura, expuso el intercambio que tuvo lugar entre los diputados Feletti y Pinedo, durante los debates parlamentarios que antecedieron a la sanción de dicha ley en la Cámara de Diputados de la Nación y sostuvo que, sobre la base de tales consideraciones, correspondía adoptar una solución distinta a la propiciada en relación con otros regímenes similares, tal como la de Fallos: 314:1656.

En consecuencia, al no haber operado la suspensión del curso de la prescripción por intervención de dicha norma,

PRAXAIR ARGENTINA SRL C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ recurso directo de organismo externo.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

tampoco resultaba aplicable al caso la causal de suspensión prevista en el art. 65.1 de la ley 11.683, pues aquella impone como requisito para su aplicación la notificación de la vista y, en este caso, dicho acto recién tuvo lugar el 11/05/2015, es decir, una vez transcurrido el plazo quinquenal de prescripción.

-II-

Disconformes, tanto la actora como la demandada interpusieron recurso extraordinario, los que fueron concedidos en lo que refiere a la interpretación de normas de carácter federal -leyes 11.683, 24.258 y 26.860 y la resolución general (AFIP) 3.509- y denegados con respecto a la arbitrariedad endilgada al pronunciamiento apelado (fs. 241/258, 259/277, 310/311 y 315), sin que se observe la presentación directa de recurso alguno.

-III-

La actora, por su lado, cuestiona que la cámara hiciera prevalecer al derecho interno por sobre las disposiciones del CDI, pues sostiene que resulta de aplicación al caso el principio *pacta sunt servanda* receptado en la Convención de Viena, que en su art. 26 dispone que "todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellos de buena fe". Agrega que, en esa tónica, el art. 27 establece que "una parte no podrá invocar las disposiciones del derecho interno como

justificación del incumplimiento del tratado" (arg. Fallos: 317:1282).

Teniendo ello en cuenta, refiere que la aplicación al caso del principio de realidad económica previsto en el art. 2° de la ley 11.683 resulta manifiestamente ilegítimo e improcedente, porque invalida las disposiciones del CDI mediante las cuales los estados parte restringieron su potestad tributaria con respecto a los impuestos patrimoniales. Además, destaca que cuando las partes decidieron estipular cláusulas antiabuso lo hicieron expresamente, tal como las referidas al "beneficiario efectivo" previstas en los arts. 10, 11 y 12.

Sobre el punto, destaca que el hecho de que el Reino de España exima o decida no gravar la tenencia de un patrimonio que ha quedado bajo su potestad soberana, no habilita a la Argentina a reasumir la potestad tributaria resignada, mediante la aplicación de una norma doméstica. En todo caso, agrega, si el Estado argentino no estaba conforme con los resultados de la aplicación del convenio o le resultaba inconveniente, debió haberlo renegociado o denunciarlo, tal como ocurrió el 29/06/2012, con efectos hacia el futuro.

Por otra parte, cuestiona que se le hubiera atribuido responsabilidad tributaria sobre la base de un esquema de planificación tributaria constitutivo de un supuesto "abuso de tratado", ya que su parte no es quien realiza el hecho imponible, no es controlante de las sociedades españolas, no ha tomado las decisiones bajo examen ni tampoco implementado su operación. Refiere que su única obligación consiste en verificar las condiciones subjetivas de los titulares de su capital social

PRAXAIR ARGENTINA SRL C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ recurso directo de organismo externo.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

tal como surge de los registros previstos en el art. 213 de la ley 19.550.

Por tales motivos, plantea la arbitrariedad del pronunciamiento recurrido, pues considera que la cámara realizó un análisis sesgado de las actuaciones.

En tal sentido, sostiene que las sociedades españolas no constituyen "sociedades interpuestas" o "cáscaras" sino que tienen sustancia económica, pues de sus estados contables surge que han tenido participación en otras sociedades extrajeras (en Irlanda, Luxemburgo, Brasil, Colombia, Paraguay, Venezuela, Perú, Chile, etc.) y que la participación en la sociedad accionante es relativamente minoritaria en relación con la totalidad del capital invertido. Por ello, considera que no es razonable concluir que las sociedades hubieran sido interpuestas en España solamente para "sacar provecho de los beneficios" del CDI y no ingresar el impuesto bajo examen.

También cuestiona que la cámara considere que la transferencia de las acciones a Praxair Sudamérica S.L. fuera sin costo, puesto que la operación consistió en un pago de dividendos en especie que le hiciera White Martins & White Martins Comercio e Servicio, radicada en la Isla Madeira, en Portugal.

A mayor abundamiento, agrega que Praxair Sudamérica S.L. no pagó dividendos durante el periodo comprendido entre el 1.01.2002 y el 31.12.2012, lo que permite dar cuenta - contrariamente a lo sostenido por el fisco- que dicha entidad

era la beneficiaria efectiva de dichos dividendos, pues dedicaba esos fondos a actividades de inversión y financieras, propias de su objeto social.

Por otra parte, señala que el *a quo* tampoco ha examinado que Praxair Holding Latinoamérica S.L. dejó de ser residente en España antes de que perdiera vigencia el CDI y que su parte ingresó el impuesto referido por el periodo fiscal 2012 por la parte correspondiente a la socia española. Ello, a su modo de ver, da cuenta de que la transferencia de la participación de su capital a la sociedad española no tuvo cómo único fin omitir el pago del impuesto patrimonial.

Como desprendimiento de ello, considera ilegítima la aplicación al caso del principio de realidad económica, pues el art. 2º de la ley 11.683 requiere de la utilización de una *"estructura jurídica manifiestamente inadecuada"* y, en función de lo expuesto, destaca que la estructura de las entidades españolas, así como la tenencia y gestión de las inversiones, se condice con la realidad económica de su negocio.

-IV-

El Fisco Nacional, por su parte, se agravia de la prescripción declarada respecto del periodo fiscal 2008, pues -a su modo de ver- la cámara se apartó de lo prescripto expresamente por el art. 17 de la ley 26.860, que suspendió *"con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción"*.

Al respecto, sostiene que los debates parlamentarios no pueden ser invocados para apartarse de la letra de la ley. Máxime, cuando *"queda claro que la intención del legislador*

PRAXAIR ARGENTINA SRL C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ recurso directo de organismo externo.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

siempre fue la de otorgarle el carácter de general de la mentada suspensión". Por ello, refiere que alcanza a todos los contribuyentes, se hayan o no acogido al régimen de exteriorización que se aprueba por dicha ley, tal como lo dispone su norma reglamentaria, esto es, el art. 7° de la resolución general (AFIP) 3509/13.

Sobre el punto, recuerda que V.E. ha resuelto planteos similares en Fallos: 314:1656; 318:2053 y en la causa CSJ 768/2014 (50-A)/CS1, "AFIP D.G.I. c/ Paredes Cereales Sociedad Anónima s / recurso extraordinario" , sentencia del 15 de octubre de 2015, a lo que agrega que esta Procuración General examinó la cuestión aquí debatida en la causa CAF 49.696/2016/1/RH1 "Banco Columbia SA c/DGI", dictamen de fecha 28.06.2019, sobre la base de los cuales considera que debe revocarse el decisorio recurrido.

-V-

A mi modo de ver, los recursos extraordinarios resultan formalmente admisibles toda vez que se ha puesto en tela de juicio normas de carácter federal (tales como, las leyes 11.683, 23.966, 24.258 y 26.860 y la resolución general (AFIP) 3.509) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria a la inteligencia que las recurrentes sustentaron en ellas -art. 14, inc. 3°, de la ley 48- (Fallos 327:1263 y 327:4495).

Debo puntualizar también que, al versar la causa sobre la inteligencia de normas federales, V.E. no se encuentra limitada por los argumentos del tribunal apelado o de las partes, sino que le incumbe efectuar una declaración sobre el punto disputado (Fallos: 307:1457; 310:2200; 314:529 y 1834; 316:2624; 320:1915, entre otros).

-VI-

Sentado ello, considero que un orden lógico impone examinar en primer término los agravios de la parte actora, pues de admitirse su pretensión sobre la cuestión de fondo, en particular, la cuestión relativa a la interpretación de las normas del CDI realizada a la luz del art. 2° de la ley 11.683, el tratamiento del cuestionamiento formulado por la demandada respecto de la sentencia apelada devendría inoficioso.

En tal sentido, cabe destacar una serie de cuestiones, tanto fácticas como jurídicas, que están fuera de debate o no han sido controvertidas ante esta instancia:

i) Mediante la ley 24.258 se aprobó el CDI, es decir, el convenio suscripto el 21 de julio de 1992 por la República Argentina con el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Dicho convenio entró en vigor el 18 de julio de 1994 y estuvo en vigencia hasta el 31 de diciembre 2012.

ii) Su art. 22, pto. 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*

PRAXAIR ARGENTINA SRL C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ recurso directo de organismo externo.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

residente" (el subrayado, es propio). Por consiguiente, las partes contratantes resignaron la potestad de gravar el patrimonio constituido por acciones o participaciones en el capital de una sociedad cuyo titular fuera residente del otro Estado.

iii) Paralelamente, por medio de la ley 25.585 (B.O. 15/5/2002) se incorporó un artículo a continuación del art. 25 de la ley 23.966 del impuesto sobre los bienes personales, que estableció que las sociedades residentes en Argentina que antes no tributaban por las tenencias accionarias o participaciones en su capital por parte de empresas extranjeras, debían empezar a hacerlo como responsables sustitutos, al presumir -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".

iv) El 14 de noviembre de 2002, Praxair Sudamérica S.L., sociedad radicada en España, pasó a detentar la participación mayoritaria en Praxair Argentina S.R.L. (equivalente al 99,99% de su capital social) en virtud del pago de dividendos que le realizó en especie la firma White Martins &

White Martins Comercio e Servicio, radicada en la Isla Madeira, en Portugal; permaneciendo la porción accionaria restante en la compañía de origen.

v) Dicha estructura se mantuvo en esos términos hasta el 17 de abril de 2009, fecha en la que Praxair Sudamérica S.L. resultó absorbida por Praxair Holding Latinoamérica S.L., también radicada en España, a raíz de un proceso de liquidación por absorción.

vi) No se ha cuestionado que el impuesto sobre los bienes personales instituido por la ley 23.966 constituya uno de los impuestos alcanzados por el CDI (cfr. art. 2º, pto. 3, inc. b, ap. III).

vii) No hay disputa sobre la residencia fiscal en España de las sociedades Praxair Sudamérica S.L. y Praxair Holding Latinoamérica S.L. durante los periodos fiscales bajo examen (cfr. tercer párrafo de la pág. 12 de la resolución determinativa).

viii) En consecuencia, por aplicación del CDI vigente durante los periodos fiscales bajo examen, la República Argentina resignó la posibilidad de gravar las acciones que Praxair Sudamérica S.L. y Praxair Holding Latinoamérica S.L., respectivamente, detentaron -correlativamente- de Praxair Argentina S.R.L.

ix) La República Argentina denunció el CDI (29/06/2012) y suscribió uno nuevo el 11 de marzo de 2013, aprobado por ley 26.918, mediante el cual se modificó la distribución de potestades tributarias en la materia bajo examen. A diferencia del tratado anterior, en el Memorando de Entendimiento relativo a la aplicación de dicho convenio,

PRAXAIR ARGENTINA SRL C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ recurso directo de organismo externo.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

suscripto en esa fecha, se estableció la posibilidad de aplicar diversas clausulas antielusivas (incluido normas domésticas) - https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/cdi_con_espana_-_memorando.pdf-.

-VII-

Llegado a este punto, corresponde recordar que en la sentencia de cámara esencialmente se sostiene -en un sentido concordante con el Fisco Nacional- que los accionistas de la actora reestructuraron sus inversiones patrimoniales de manera tal de valerse de las normas del CDI entonces vigente con el Reino de España (art. 22, pto. 4°), con la "*finalidad primordial*" de que el patrimonio representado por las acciones de Praxair Argentina S.R.L. que poseía, en un primer término, Praxair Sudamérica S.L. y, luego, Praxair Holding Latinoamérica S.L., se encontrara fuera del alcance del impuesto sobre los bienes personales.

En consecuencia, el a quo validó la tesitura del ente recaudador respecto de la configuración en el caso de un supuesto de "abuso de tratado" y admitió que se recurriera al principio de la realidad económica, establecido en el art. 2° de la ley 11.683, esto es, una norma interna, para desvirtuar la estructura patrimonial invocada por la actora y fundar la determinación de la obligación tributaria bajo examen.

Sobre el punto, en primer lugar, corresponde destacar que el CDI aprobado por la ley 24.258 no contenía, en el

precepto bajo examen, una norma "antiabuso" que permitiera soslayar un resultado económico determinado si no se cumple con ciertas condiciones subyacentes.

Ello es así pues, si bien en el CDI se estipularon "cláusulas del beneficiario efectivo", solo se incluyeron en los arts. 10°, 11 y 12. Es decir, los que regulan el tratamiento de los dividendos, intereses y regalías.

Por ello, considero que admitir una tesitura como la propiciada por el *a quo* implicaría extender la aplicación de una previsión que las partes contratantes decidieron voluntariamente marginar en este punto, sustituyendo al legislador en su tarea (Fallos: 273:418) y soslayando la doctrina tradicional de V.E. que postula que no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador (arg. Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007; 340:644, entre muchos otros).

Por consiguiente, al resolver como lo hizo, pienso que la sentencia convalidó una decisión que intenta torcer la consecuencia jurídica a la que se llegaba por la lisa y clara aplicación de normas internacionales mediante el empleo de una norma interna, soslayando que el CDI en cuestión, como norma del derecho internacional convencional que es, goza de la jerarquía supralegal que le otorgan los arts. 31 y 75, inc. 22, de nuestra Carta Magna y, por ende, no puede ser modificado por disposiciones de orden interno.

Es preciso recordar aquí que las convenciones internacionales, de conformidad con el art. 26 de la Convención de Viena, obligan a las partes y deben ser cumplidas de buena fe (Fallos: 321:1226; 330:2892, entre otros) y, en ese marco, además, el art. 27 dispone que "[U]na parte no podrá invocar las

PRAXAIR ARGENTINA SRL C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ recurso directo de organismo externo.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado".

Esta norma ha sido interpretada por V.E. en tal sentido, otorgándole supremacía sobre la legislación interna. Así, ha indicado que la aplicación de este art. 27 de la Convención de Viena impone a los órganos del Estado argentino asignar primacía al tratado ante un eventual conflicto con cualquier norma interna contraria o con la omisión de dictar disposiciones que, en sus efectos, equivalgan al incumplimiento del tratado internacional (confr. Fallos: 315:1492; 321:1031, entre otros).

Bajo este prisma, cabe recordar que en Fallos: 321:1031 V.E. destacó que "en razón de la superior jerarquía de que goza un tratado internacional frente a la ley de fuente interna (arts. 31 y 75, inc. 22 de la Constitución Nacional; Fallos: 316:1669, considerando 3º; 317:1283, considerando 8º, entre otros), debe afirmarse que una ley tributaria de tal fuente puede sufrir restricciones -o incluso ser invalidada si el conflicto es inconciliable- en virtud de los compromisos asumidos por la República en un convenio internacional, suscripto con el propósito de fomentar las relaciones económicas y la inversión recíproca entre los estados contratantes, evitando la doble imposición fiscal y la discriminación en perjuicio de los nacionales de cada una de las partes".

Por consiguiente, si el Fisco Nacional consideraba que las restricciones autoimpuestas por la República Argentina al

suscribir en el año 1992 el CDI aquí en estudio resultaban inconvenientes frente al cambio realizado por la ley 25.585 (B.O. 15/5/2002) respecto del impuesto patrimonial, siempre quedaba la opción de renegociar el CDI o bien de denunciarlo, tal como finalmente ocurrió.

En efecto, como destaqué anteriormente, la República Argentina denunció el CDI (29/06/2012) y suscribió uno nuevo el 11 de marzo de 2013, aprobado por ley 26.918, mediante el cual se modificó la distribución de potestades tributarias en la materia bajo examen, permitiendo la *"imposición por ambos Estados de acuerdo con sus respectivas legislaciones internas"* (art. 22, pto. 4º). Asimismo, en el *"Memorando de Entendimiento relativo a la aplicación del convenio entre la República Argentina y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio"*, suscripto en la misma fecha, las partes acordaron en su pto. b), que: "[S]e entenderá que los beneficios del Convenio no se otorgarán a una persona que no sea la beneficiaria efectiva de las rentas procedentes del otro Estado Contratante o de los elementos de patrimonio allí situados" (el subrayado es propio).

Sin embargo, las previsiones contenidas en este nuevo convenio solo pueden tener efectos hacia el futuro, no solo debido a elementales consideraciones de reserva de ley tributaria y de seguridad jurídica (arg. Fallos: 321:366; 321:347; 337:388), sino también porque una tesitura contraria importaría modificar unilateralmente compromisos internacionales (arg. Fallos: 35:207; 320:1257; 322:1558).

PRAXAIR ARGENTINA SRL C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ recurso directo de organismo externo.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Es evidente para mí, como desprendimiento de lo expuesto, que esta es la forma en la que se respeta tanto las relaciones internacionales pacíficas que se honra en llevar adelante la Argentina hacia los demás países del orbe, como también un marco necesario de seguridad jurídica para las empresas que deciden invertir sus bienes y desarrollar actividades en ambos países (confr. arg. Fallos: 220:5; 243:465; 253:47; 317:218; 321:2933, entre otros).

Como desprendimiento de tales consideraciones, soy de la opinión que el ajuste que pudiera derivar de la aplicación del principio de la realidad económica, receptado en el art. 2° de la ley 11.683, en casos como el que se encuentra bajo examen, puede ser solamente admitida si el resultado encuentra sustento en el texto del tratado, interpretado en su contexto y de conformidad con su objeto y fin (arg. Fallos: 321:1031; 340:644).

En efecto, si bien las convenciones que versan sobre materia fiscal deber ser interpretadas de acuerdo a la doctrina general de la hermenéutica en materia de tratados y de normas tributarias, teniendo particularmente en cuenta los arts. 31 y 32 de la ya referida Convención de Viena (arg. Fallos: 340:644), pienso que no es posible admitir una inteligencia que implique su inaplicación (arg. Fallos: 312:2078; 344:3006; 347:579, entre otros).

Por tales motivos, no ha de olvidarse, como se dijo en Fallos: 319:3208, que sin desconocer la significativa

importancia que tiene en materia tributaria el principio de la realidad económica, su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales, ya que lo contrario afectaría el principio de reserva o legalidad y supondría paralelamente un serio menoscabo de la seguridad jurídica.

Por ello, pienso que no basta con afirmar que las empresas españolas planificaron su estructura social de manera tal de obtener un ahorro fiscal derivado de la aplicación del CDI, sino que la posición que sostiene esa inteligencia debe demostrar que la obtención de dicho beneficio tributario, en el caso, la no tributación del impuesto sobre los bienes personales derivado de la restricción de la potestad tributaria de la República Argentina estipulada en el art. 22 -pto. 4°- del CDI, resultaba contraria al objeto y fin de dicho tratado.

A mi modo de ver, tal circunstancia no fue evaluada en la sentencia apelada, ni explicada en la réplica del Fisco Nacional ante esta instancia. Tampoco fue materia de consideración en el acto determinativo, pues el organismo recaudador fundó su criterio en el desconocimiento de la estructura societaria de la accionante en su integridad. Ello es así pues, a modo conclusivo, sostuvo: *"en atención a las previsiones contenidas en la legislación tributaria de nuestro país, resulta posible desconocer el vínculo formal existente entre la sociedad argentina y las firmas interpuestas entre ésta y la compañía norteamericana, titular en última instancia de las referidas participaciones"*.

Tal afirmación da cuenta de que se omitió examinar si la obtención del beneficio tributario resultaba contraria al

PRAXAIR ARGENTINA SRL C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ recurso directo de organismo externo.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

objeto y fin de dicho tratado. En especial, teniendo en consideración que nunca fue cuestionada la residencia fiscal en España de Praxair Sudamérica S.L. y Praxair Holding Latinoamérica S.L., lo que a mi modo de ver imponía extremar la prudencia en el examen de la cuestión debatida para denegar la aplicación del CDI.

Sobre el punto, pienso que si el Estado Nacional consideraba que las estructuraciones patrimoniales como las examinadas en el *sub lite* eran incompatibles con las previsiones del art. 22 -pto. 4°- del CDI, debería haber instado su modificación con el consenso de su contraparte nacional.

No puede obviarse que dicha tesitura resulta compatible con la conducta seguida por el Estado Nacional con otros países en esta materia. En efecto, el 23 de abril de 2003, es decir, poco tiempo después de haber introducido las modificaciones en el impuesto sobre los bienes personales, suscribió el "*Protocolo Modificadorio del Convenio entre la República Argentina y la Republica de Chile para Evitar la Doble tributación en Materia de Impuesto a la Renta, Ganancias o Beneficios y Sobre el Capital y el Patrimonio*", aprobado por ley 26.232 (B.O. 26/04/07), que modificó el convenio entonces vigente con ese país e introdujo una cláusula sustancialmente análoga a la prevista en el art. 22 -pto. 4°- del CDI. Cabe señalar que, para fundamentar la conveniencia de ratificar dicho Protocolo, el Poder Ejecutivo Nacional destacó que la modificación allí propiciada "*posibilitará exceptuar a las inversiones chilenas en*

la República Argentina de los efectos de la ley 25.585 de impuestos sobre bienes personales" (cfr. mensaje de elevación del proyecto de ley P.E.-457/03).

En virtud de tales consideraciones, estimo que sostener una inteligencia contraria implicaría presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador (arg. Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007; 340:644, entre muchos otros) y significaría inmiscuirse en el examen sobre el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas adoptadas (Fallos: 314:424; 328:2567; 329:5210; 340:1480; 342:411, entre otros).

En idéntico sentido, cabe recordar que no corresponde a los Tribunales juzgar sobre el acierto o conveniencia de las disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de facultades propias, debiendo limitarse a su aplicación tal como estos las concibieron (Fallos: 277:25; 300:700; 340:644).

En tales condiciones, pienso que lo hasta aquí expuesto resulta suficiente para dejar sin efecto la sentencia apelada, tornándose inoficioso el estudio de los restantes agravios de la actora, así como los expresados en el recurso extraordinario deducido por el Fisco Nacional con respecto a la prescripción de las acciones y poderes fiscales para reclamar el pago del periodo fiscal 2008.

-VIII-

En función de lo hasta aquí expuesto, considero que corresponde admitir el recurso extraordinario interpuesto por la parte actora, revocar la sentencia apelada en cuanto ha sido

CAF 23439/2022/CA1/CS1.

PRAXAIR ARGENTINA SRL C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ recurso
directo de organismo externo.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

materia de apelación y, por tales motivos, declarar inoficioso
el tratamiento del remedio deducido por el Fisco Nacional.

Buenos Aires, de junio de 2025.