Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-103065548-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 28 de Septiembre de 2022

Referencia: Sentencia - Expte. N° 46.121-I Empresa Distribuidora La Plata S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

AUTOS Y VISTOS:

El expediente **Nº 46.121-I,** caratulado: "**EMPRESA DISTRIBUIDORA LA PLATA** s/apelación – Bienes Personales" a resolución de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que a fs. 293/337vta. se interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 477/2015 (DV RRMR) de la AFIP-DGI, de fecha 18/12/2015 en virtud de la cual se determina de oficio la obligación tributaria de la recurrente en el Impuesto sobre los Bienes Personales -Acciones y Participaciones Societarias-, correspondiente a los períodos fiscales 2008 a 2011 con más intereses resarcitorios y se le aplica multa equivalente al 70% del impuesto dejado de ingresar.

En primer lugar sostiene que el nacimiento de la responsabilidad sustituta en el caso de autos debe necesariamente partir del mandato de la ley, sin extenderse más allás de sus términos. Ello así, sostiene que la contribuyente en tal carácter liquidó e ingreso el gravamen correspondiente a sus accionistas argentinos y declaró excluidas del impuesto las acciones de las sociedades españolas Inversora AES Holding y Zargas Participaciones SL en virtud de las disposiciones del art. 22, inc. 4, del Convenio para Evitar la doble imposición suscripto con España. Alega que el citado convenio los Estados signatarios se han reservado, de modo exclusivo, el poder de imposición sobre las acciones de titularidad de sus respectivos residentes, siendo la única condición de aplicación de la norma convencional la acreditación de la residencia del titular de las acciones en el Estado contratante, circunstancia que -dice- se encuentra acreditada con las constancias documentales obrantes en autos, más precisamente con la respuesta por parte de la Administración Tributaria del Reino de España al requerimiento cursado por el Organismo fiscalizador. Ello así, sostiene que en el caso no se verifica el hecho generador de su

responsabilidad sustituta, por lo que entiende que el cargo formulado en la resolución que recurre deviene improcedente.

Por otra parte sostiene que se ha violado el principio de legalidad en materia tributaria que exige que todos los elementos de atribución de responsabilidad a un sujeto, a quien no se le atribuye el hecho imponible del gravamen, estén señalados en la ley. Asevera que en el caso el Fisco pretende ampliar los supuestos de responsabilidad previstos en la ley del gravamen y en los términos del Convenio, los que no requieren acreditaciones adicionales, pretendiendo la aplicación retroactiva del Memorando de entendimiento relativo a la aplicación del nuevo convenio vigente a partir del 1/1/2013 suscripto entre la Argentina y España.

Afirma que el cargo formulado por el Organismo fiscal sobre la base de sostener la presunta utilización de dos sociedades conductos por parte de sujetos no amparados por las disposiciones del Tratado, conlleva la ampliación de una cláusula convencional, poniendo en cabeza del responsable sustituto la verificación de extremos adicionales a la acreditación de la condición de residencia de los sujetos en el Reino de España.

Asimismo sostiene la supremacía del Tratado Internacional y la improcedencia de la aplicación del artículo 2 de la ley procedimental tributaria. Señala que las disposiciones convencionales constituyen pilares fundamentales del derecho internacional público y a partir de la reforma constitucional de 1994 tienen jerarquía superior a las leyes. Ello así, sostiene que la pretensión de la AFIP con invocación de una cláusula general del derecho interno argentino, de la que deriva la negación de un beneficio previsto en el Tratado internacional, implica una vulneración de la regla *pacta sunt servanda* que preside la aplicación de los tratados y, por ende, un quebrantamiento de la buena fe. Agrega, además, que el artículo 2 de la Ley 11683 lleva necesariamente al análisis de los hechos de la causa, los cuales excluyen toda pretensión de aplicar el mentado principio como regla interpretativa jurídica, pues existe en el caso -según dice- una total coincidencia entre la norma jurídica y la realidad económica.

Asevera que la prueba aportada y ofrecida por la rubrada demuestra la normal y regular constitución y desarrollo de actividades por parte de Inversora AES Holding y Zargas, afirmando la inexistencia de un abuso de convenio. Manifiesta que ambas empresas son sociedades legalmente constituidas y residentes en España. Señala que la adquisición del paquete accionario por parte de dichas sociedades no tuvo por finalidad obtener el beneficio fiscal proveniente del Convenio sino que dicha operatoria se llevó a cabo en medio de un proceso de inversión efectuado por el Grupo AES, el cual decidió concentrar las inversiones del grupo a través de sociedades ubicadas en España, dentro de una estructura corporativa absolutamente normal y regular. Ambas sociedades se encuentra legalmente inscriptas ante la Autoridad Tributaria española bajo el régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE).

Por otra parte plantea la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar el impuesto con relación al período fiscal 2008 en virtud de haber transcurrido el plazo de cinco años que dispone la ley procedimental tributaria. Sostiene la inaplicabilidad de la suspensión del plazo de prescripción establecida en el artículo 17 de la Ley 26860 en razón de que conforme al debate parlamentario, dicha suspensión sólo corresponde para quienes se acogieran a dicho régimen. Subsidiariemente formula reserva de plantear la inconstitucionalidad del citado artículo 17.

Además plantea la nulidad de la resolución recurrida con sustento en su insuficiente motivación y vulneración del debido proceso. Entiene que no cumple con el requisito de motivación puesto que el cargo formulado excede el ámbito de aplicación del artículo 2 de la ley de rito. Destaca además la negativa a la producción de la prueba ofrecida en sede administrativa como la existencia de irregularidades de la prueba colectada por el Fisco y

agregada al expediente ya que refieren a documentos obtenidos en el marco de una fiscalización iniciada a otro contribuyente, vulnerándose el secreto fiscal en los términos del artículo 101 de la Ley 11683.

Apela también la multa impuesta en el acto recurrido por falta de configuración de la infracción y de la culpa requerida. No obstante, plantea también la prescripción de las acciones y poderes fiscales para aplicar la sanción, planteando la inaplicabilidad del artículo 17 de la 26860 no solo por serle inaplicable por no haberse acogido al régimen sino porque deviene inaplicable a las infracciones cometidas con anterioridad a su vigencia en virtud de la garantía de irrectroactividad de la ley penal establecido constitucionalmente. Afirma que la presunta omisión que se le imputa no encuadra en supuesto típico alguno establecido en el artículo 45 de la ley procedimental, por cuanto el sustituto no constituye un obligado por deuda propia que omite ingresar el impuesto como así tampoco constituye un agente de retención ni percepción que omite actuar como tal. Subsidiariamente plantea la existencia de error excusable.

Por último plantea la improcedencia de los intereses resarcitorios calculados en el acto apelado, sosteniendo que para su configuración se requiere que el retardo responda a un obrar doloso o culposo por parte del contribuyente. En ese sentido sostiene que el fisco no ha acreditado que su conducta hubiera sido producto de un actuar negligente ni arbitrario, razón por la cual no podría admitirse que haya existido mora como presupuesto generador de los accesorios reclamados.

Ofrece prueba y formula reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 350/376vta. la representación fiscal contesta el traslado del recurso. En primer lugar sostiene la improcedencia de la prescripción planteada por la actora tanto respecto del impuesto como de la sanción aplicada. Al respecto entiende aplicable la suspensión prevista por la Ley 26860 y asimismo la contemplada en el artículo 65.1 de la ley ritual. Afirma que el Tribunal se encuentra vedado para expedirse acerca de la inconstitucionalidad de normas legales de conformidad con lo dispuesto por el artículo 185 de la ley de rito.

Plantea también la improcedencia de la nulidad articulada por la recurrente. Afirma que el proceso administrativo cumple con todas las exigencias establecidas por la normativa vigente y que se ha merituado correctamente la conducta de la actora, con el debido fundamento y motivación. Sostiene que el acto recurrido cumple con todos los requisitos esenciales a que se refiere el artículo 7 de la Ley 19549. Afirma que la actora plantea la nulidad por la nulidad misma, sin haber demostrado la existencia de perjuicio alguno, sustentando su postura en alegaciones meramente dogmáticas.

En cuanto al fondo del asunto afirma que no se ha podido apreciar la sustancia económica de las sociedades que, luego de una transferencia de acciones, resultan titulares del paquete accionario de la sociedad argentina, por lo cual -dice- cabe interpretar que se está en presencia de meras sociedades interpuestas a los fines de obtener algún beneficio derivado de un instrumento tributario internacional. Sostiene que la actora no ha demostrado el motivo por el cuál se entregaron sus acciones a dos sociedades españolas ni indica los riesgos asumidos por aquellas ni actividad de alguna índole con la firma radicada en nuestro país. Afirma que no ha podido la recurrente demostrar cual es el verdadero propósito de negocio ni la sustancia de la sociedad interpuesta, resultado entonces la forma o estructura asumida no coincidente con la realidad económica subyacente. Considera que la realidad en el caso es que la contraparte buscó estructurar sus operaciones de manera tal que encajen en las formas que minimizan su carga impositiva, amparándose de un beneficio legal que no le corresponde. Manifiesta que el caso encaja en la modalidad de “treaty shopping”, señalando que la inclusión de las firmas españolas en el régimen de ETVE favoreció a la concreción de la maniobra elusiva efectuada por la actora, constituyendo un elemento más que permitió el uso abusivo de las disposiciones del convenio, lo que conllevó a evitar la tributación en ambos

estados, generando una consecuencia no deseada en los tratados que es una doble no imposición.

Afirma que existe la posibilidad de aplicar las normas internas del Estado de la fuente sobre el fraude o la evasión fiscal en el seno de los CDI, por lo que mediante la aplicación de la cláusula de beneficiario efectivo o por la aplicación de las normas internas antielusivas, por ambas vías -dice- se puede llegar a conseguir un resultado similar, al prevalecer la sustancia sobre la forma.

Cita doctrina y jurisprudencia en apoyo de su posición y concluye que corresponde el rechazo de la postura esgrimida por la actora, a quien le corresponde ingresar el impuesto como responsable sustituto por la parte proporcional de la tenencia española.

Plantea la procedencia de los intereses resarcitorios por no haberse ingresado el tributo a la fecha de su vencimiento, citando precedentes de nuestro Más Alto Tribunal. Plantea también la procedencia de la multa aplicada en el acto recurrido ya que la conducta que se le reprocha a la actora es el hecho de no haber ingresado el impuesto correspondiente como responsable sustituyo y valerse de medios ilegítimos a tal efecto. Sostiene que le son imputables a la actora las consecuencias inmediatas del hecho ejecutado con discernimiento y libertad, en el caso, la sanción impuesta por la ley por la inexactitud en su declaración jurada. Rechaza la pretensión de la actora referida a la figura del error excusable, al señalar que en el caso no se verifica el error invocado y agrega que no se vislumbra ni oscuridad en la norma ni contradicción que permita suponer que la actora pudo o podría haber realizado una interpretación distinta a la que prescribe la normativa aplicable al caso.

Se opone a la prueba ofrecida por la recurrente, acompaña las actuaciones administrativas e introduce la cuestión federal.

III.- Que a fs. 392 se abrió la causa a prueba. A fs. 446/450 obra el informe producido por los peritos contadores. A fs. 484/510 y 543/556 obra la prueba de exhortos ordenada en autos.

A fs. 569 se declaró la clausura del período de instrucción y se elevaron los autos a la Sala “B”, la que a fs. 575 los puso para alegar. A fs. 582/587 y 588/604 obran agregados los alegatos producidos por las partes.

Finalmente a fs. 605 se llamaron los autos para sentencia.

IV.- Que en principio corresponde expedirse con relación al planteo de prescripción que efectúa la actora y analizar si las acciones y poderes del fisco nacional, tanto para determinar tributos como para aplicar multa respecto del período 2008, se encuentran prescriptas de conformidad con lo previsto por las disposiciones de la ley 11.683.

Que, la ley 11.683, en su artículo 56, dispone que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras previstas en la ley de rito prescriben, conforme el inc. a), por el trascurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos, por su parte el art. 57 establece que comenzará a correr el término de prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto, desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen. Por otro lado el art. 58 establece, que el término de la prescripción de la acción para aplicar multas comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales.

Cabe dejar sentado que conforme se desprende de las constancias de autos en el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2008, el término comienza a computarse desde el 01/01/2010 y hubieran prescripto las acciones

del organismo fiscal el 01/01/2015.

Que, teniendo en cuenta lo indicado supra, corresponde analizar si se presenta en el caso algún supuesto de suspensión del término de la prescripción.

Que la Ley Nº 26.860 (B.O. 3/6/2013) dispuso en su artículo 17 dispuso: "*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" (el destado es propio); 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. Cabe dejar sentado que es doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que "*las normas procesales son de aplicación inmediata a partir de su entrada en vigencia*" (Fallos: 95:201).

En cuanto al planteo que efectúa la actora con relación a las manifestaciones vertidas por algunos legisladores durante el debate en la Cámara de Diputados de la que terminara siendo la Ley 26860, cabe recordar que nuestro Alto Tribunal ha señalado "*Que, de conformidad con el criterio expuesto por esta Corte en Fallos: 120:372, debe suponerse que las comisiones parlamentarias estudian minuciosa y detenidamente en su fondo y forma los asuntos que despachan, por lo cual sus informes orales o escritos tienen más valor que los debates en general del Congreso o las opiniones individuales de los legisladores (Fallos: 77:319; 141 U.S. 268; 166 U.S. 290) y constituyen una fuente legítima de interpretación (Fallos: 33:228; 100:51 y 337; 114:298; 115:186; Sutherland y Lewis Statutes and Statutory Construction, párrafo 470, segunda edición 1904 y numerosos fallos allí citados, entre ellos 143 U.S. 457 y 192 U.S. 470).*"

"*Es por ello, que frente a una disparidad de opiniones deberá adquirir relevancia la voluntad expresada por quienes sometieron el proyecto de ley a la consideración de los restantes integrantes del Parlamento, como así también la instrumentación finalmente plasmada en el texto aprobado.*" (CSJN, in re "Hermitage S.A. c/Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - ley 25063 s/proceso de conocimiento", sentencia del 15/06/2010).

En lo atinente a los agravios de la recurrente tendientes a cuestionar la validez constitucional de dicha normativa ante este Tribunal, cabe señalar que, atento la restricción jurisdiccional contenida en el art. 185 de la Ley 11.683, no es posible acoger el planteo que formula la apelante en ausencia de un pronunciamiento de la Corte que así lo declare.

Por último, corresponde señalar que no se comparte el argumento referido a la irretroactividad de la ley para el transcurso corrido de prescripción, dado que dicho lapso representaba un derecho en expectativa, una situación jurídica no concluida al momento de la entrada en vigor de la citada ley. En consecuencia, el curso de circunstancias precedentes que no hubieran generado efectos jurídicos fueron alcanzados por la suspensión dispuesta por dicha norma, como no puede ser de otro modo pues únicamente se puede suspender un plazo que ya se encuentra corriendo.

Que por lo expuesto, las facultades del fisco para determinar, exigir impuesto y aplicar multa por el período fiscal 2008, no se encontraban prescriptas a la fecha del dictado del acto recurrido antes esta instancia (18/12/2015).

Toda vez que el planteo de prescripción no fue planteado 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 respecto de la unidad de la sentencia a los efectos de la

imposición de costas (arg. C.S.J.N., in re: “Colorín IMSSA (T.F.N. 24.123-I) c/D.G.I.”, sentencia del 2 de julio de 2013).

V.- Que corresponde ahora el tratamiento de la nulidad planteada por la recurrente, que si bien no es introducida como de previo y especial pronunciamiento, razones de lógica precedencia llevan a su tratamiento previo al del fondo de la cuestión traída a decisión de este Tribunal.

La actora sostiene la misma en la insuficiente motivación del acto y en la vulneración del debido proceso.

Que, en primer lugar, cabe señalar que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo”, CSJN, 5/10/95, T. 318 , P. 1798; “Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, CSJN, 6/02/01, T. 324 , P. 151; “Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94”, C.NAC.CONT.ADM.FED.,SALA II , 9/10/96, entre otros).

Que, respecto de lo estrictamente formal, la resolución de autos, en cuanto acto administrativo, aparece satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, observándose en definitiva que los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que en modo alguno resulta un fundamento válido para determinar la nulidad del acto.

En cuanto a la no admisión de una prueba en sede administrativa, ello no puede considerarse como causal de nulidad si se tiene en cuenta que en el procedimiento común se halla previsto el supuesto de la apertura a prueba en los casos en que en la alzada deba realizarse una prueba que no ha sido admitida en la primera instancia (CPCC art. 260). Ello es también valedero en la instancia de este Tribunal, toda vez que las partes pueden ofrecer ante el mismo la prueba que hubiera sido denegada en sede administrativa, de acuerdo con lo que establece la ley de procedimiento fiscal (doctrina TFN en la causa “Carboquimica SACIM” fallo del 5-7-77) lo que está corroborado por los pasos seguidos en la instrucción del presente caso durante la cual la actora ha tenido ocasión de proponer las medidas que estimó conducentes a esclarecer los hechos controvertidos.

Debe tenerse en cuenta que: "...*cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia*" (cfr. CSJN, fallos 205:549, 247:52, 267:393).

Por último, respecto de las supuestas irregularidades de la prueba colectada por el Fisco, referida a documentos obtenidos en el marco de una fiscalización iniciada a otro contribuyente, la recurrente sostiene que contiene información que excede el interés de esta causa, lo que implica a su criterio la vulneración del secreto fiscal. Al respecto, se observa que la afectación del secreto fiscal que ampara el artículo 101 de la ley ritual en modo alguno provocaría una lesión a derecho alguno de la aquí recurrente, razón por la cual careciendo ésta de agravio concreto, el planteo debe ser rechazado.

Por lo tanto corresponde rechazar los agravios de nulidad introducidos por la actora.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal (*vide* petitorio del escrito de apelación), razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, *in re* "*Ferioli, Jorge Oscar*" (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto *"...al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial..."*.

Que en el mismo sentido se ha expedido recientemente la Corte Suprema de Justicia en cuanto *"Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y —tal como lo puso de relieve el a quo— la actora la planteó "como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal" (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia"* (B-485-XLV, "Bolland y Cía. S.A.", sentencia de fecha 21/02/2013).

VI. Que entrando al fondo de la cuestión traída a decisión de este Tribunal, cabe señalar en primer término que la Ley 23966 instituyó el Impuesto sobre los Bienes Personales por el que se gravaban los bienes situados en el país o en el exterior pertenecientes a personas físicas y/o sucesiones indivisas que no se encontrasen incorporados al proceso económico existentes al 31 de diciembre de cada año. A su turno, por conducto de la Ley 25329 se estableció la gravabilidad en dicho impuesto para las acciones y títulos valores que no cotizaran en Bolsa.

Posteriormente, la Ley 25585 incorporó un artículo a continuación del 25 de la ley del gravamen que estableció lo siguiente: "*El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550, cuyos titulares sean personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por la Ley 19.550 y la alícuota a aplicar será del 0,50% sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22, no siendo de aplicación en este caso el mínimo exento dispuesto por el artículo 24. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo.*

A los efectos previstos en el párrafo anterior, se presume de derecho -sin admitir prueba en contrario- que las acciones y/o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550, cuyos titulares sean sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados, radicados o ubicados en el exterior, pertenecen de manera indirecta a personas físicas domiciliadas en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas.

Las sociedades responsables del ingreso del gravamen tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron lugar al pago"

Por su parte, el Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio suscripto entre nuestro país y el Reino de España, aprobado por la Ley 24258, en su artículo 22, inciso 4, vigente en los períodos aquí tratados, establecía entonces que *"El patrimonio constituido por acciones o participaciones en el capital o patrimonio de una sociedad sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante del que su titular sea residente"*.

Cabe recordar que en nuestro sistema jurídico, la Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con potencias extranjeras, son la ley suprema de la Nación.

Que la Corte tiene dicho que las convenciones internacionales que versan sobre materia fiscal deben ser interpretadas de acuerdo a la doctrina general de hermenéutica en materia de tratados y de normas tributarias (Fallos 340:47, Considerando 12). Asimismo, en razón de la superior jerarquía de que goza un tratado internacional frente a la ley de fuente interna, ésta 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 para evitar la doble imposición fiscal (Fallos 321:1031, considerando 4º).

Ello así, en función de las normas antes transcriptas, surge que la sociedad argentina regida por la Ley 19550 tiene el carácter de responsable sustituto por la tenencia del paquete accionario cuya titularidad pertenezca a otra sociedad domiciliada en el exterior. Pero si ésta última (la sociedad extranjera) estuviera radicada en el Reino de España, estaría sujeta a tributación en ese país y no en la República Argentina.

No obstante, como lo señala la Corte en el fallo "Molinos Río de la Plata SA" (sentencia del 2/9/2021) dentro de los principios de derecho público de nuestro ordenamiento constitucional, se encuentra el principio de razonabilidad, pauta que presupone que en nuestro sistema los derechos no son absolutos. Ello no solo implica la posibilidad de reglamentar razonablemente los derechos y garantías reconocidos en la parte dogmática, sino también que su contenido no ampara ni protege ejercicios abusivos en su nombre. El principio de razonabilidad expulsa del ordenamiento jurídico el ejercicio abusivo de derecho en todas sus variantes.

Agrega la Corte en dicho fallo que a la luz de los principios de derecho público reconocidos en la Constitución, surge claro que ningún tratado internacional vigente puede ser invocado de forma abusiva, independientemente de la consagración expresa de una cláusula antiabusiva en el texto de ese mismo tratado. Reconoce allí la Corte a la buena fe como guía estructural de interpretación de los pactos internacionales y a la razonabilidad como el patrón de comportamiento que repele interpretaciones que so pretexto de la invocación de cláusulas de un tratado, desvirtúen su naturaleza, objeto o finalidad.

En el precedente "Molinos" antes citado, la Corte establece que ubicado el caso dentro del sistema jurídico argentino, sin prescindir de los niveles de jerarquía normativa que estructura el artículo 31 de la Constitución Nacional, se observa para su análisis una confluencia armónica del principio de razonabilidad y no abuso del derecho (art. 27 CN), la interpretación de buena fe y de acuerdo a los fines de los tratados (art. 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 11683. Dicho principio faculta desconocer las formas y estructuras asignadas por el contribuyente a sus actos o negocios, y permite recalificarlos a fin de considerar la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplica con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.

Pues cabe concluir entonces que no existe un impedimento para aplicar el principio de "realidad económica" fundado en la jerarquía de las normas involucradas.

Ello así, corresponde que se proceda al análisis de las particulares circunstancias del caso para determinar si las firmas españolas son sociedades constituidas al solo efecto de obtener las ventajas fiscales otorgadas por el Convenio -como sostiene el Fisco Nacional- o si se trata de sociedades que realizan actividades económicas sustanciales -como sostiene la recurrente-.

Al respecto, cabe tener presente que el hecho que califica al abuso no es la búsqueda del ahorro de impuesto dentro de las posibilidades que brinda el Tratado sino los medios empleados para obtenerlo, es decir, aplicando un régimen al cual no tendría derecho en atención a su situación particular. Así el caso de utilización incorrecta del Tratado por parte de residentes de un tercer estado con el objeto de acceder a beneficios que no les corresponderían en caso de actuar directamente.

Que conforme surge de las presentes actuaciones y lo informado por los peritos contadores en el informe presentado a fs. 446/450, al 31 de diciembre de los años 2008, 2009 y 2010 la participación accionaria en el capital de la recurrente estaba conformada por:

-Compañía de Inversiones en Electricidad SA (COINELEC), sociedad constituída en el país, 51%

-Luz de La Plata SA, sociedad constituída en el país, con el 31,94%

-Inversora AES Américas Holding España SL, sociedad domiciliada y constituida en España, con una participación del 7,06%

-Banco de la Nación Argentina (fiduciaria) – Programa de Propiedad Participada (PPP) -acciones distribuidas entre los empleados de la sociedad- 10% del capital social

Al 17/11/2011 la tenencia accionaria se conformaba de la siguiente forma:

-Compañia de Inversiones en Electricidad SA (COINELEC), sociedad constituída en el país, 51%

-Luz de La Plata SA, sociedad constituída en el país, con el 31,94%

-Zargas Participaciones SL, sociedad domiciliada y constituida en España, con el 7,06%

-Programa de Propiedad Participada (PPP) -acciones distribuidas entre los empleados de la sociedad- 10% del capital social.

Conforme se desprende de las actuaciones administrativas, en función de los antecedentes solicitados a la Dirección de Fiscalidad Internacional de la Agencia Tributaria de España y demás elementos colectados por la fiscalización, surge que: a) la empresa Inversora AES Americas Holding S.L., se encuentra integrada como socios por AES Argentina Holdings S.C.A. y AES Platense Investments Uruguay S.C.A., ambas empresas uruguayas; b) la empresa Zargas Participaciones S.L., tiene como único socio a ISKARY S.A., firma también uruguaya. La primera tiene como objeto la gestión y administración de valores representativos de fondos propios de sociedades y otras entidades, sean estas residentes o no en territorio español, la inversión en sociedades y otras entidades, sean estas residentes o no en territorio español y poseería sólo tres empleados (un administrativo y dos a cargo de áreas técnicas) y habría optado por acogerse al Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE). La segunda, tiene por objeto la dirección y gestión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, y no ha tenido empleados en nómina desde su constitución, habiendo optado también por acogerse al régimen ETVE. Ninguna de las dos empresas tributa en su país impuesto similar

al de autos. Conforme lo informado por la Agencia Tributaria Española (vide fs. 34 del Cuerpo Antecedentes Zargas Participaciones SL) no consta que la misma participe en el capital social de otras sociedades.

Que de las pruebas y circunstancias de autos se advierte que las firmas españolas carecen de una sustancia económica genuina siendo las firmas AES Argentina Holdings S.C.A. y AES Platense Investments Uruguay S.C.A. (ambas uruguayas) las titulares de las acciones de Inversora AES Americas Holding S.L. y la firma ISKARY S.A. (también uruguaya) la titular del 100% de las acciones de Zargas Participaciones S.L. Ello así, es razonable concluir que en la constitución de aquellas se tuvo la finalidad primordial de obtener los beneficios que otorgaba el Convenio por parte de sociedades extranjeras de un tercer país ajeno al ámbito de aplicación del tratado sin que la actora haya logrado acreditar con la prueba producida en autos que las sociedades españolas realizaban una genuina actividad económica y que, por ende, no eran meras estructuras jurídicas sin sustancia económica (en igual sentido CNCAF, Sala I, in re “FIRST DATA CONO SUR S.R.L.” sentencia del 3/12/2019).

En consecuencia, corresponde confirmar el criterio fiscal. Con costas.

VII.- Que, respecto de los intereses resarcitorios cabe precisar que la CSJN ha señalado que “Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con presindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la corte en otros precedentes..., se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas” (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000). Por lo tanto, se confirman los intereses fijados en la determinación recurrida, con costas.

VIII.- Que en el caso de autos se le aplicó al contribuyente una multa con sustento en el artículo 45 de la ley procedimental.

Que, en cuanto a la afirmación de la recurrente respecto de que su situación no encuadra en los supuestos de responsabilidad penal enunciados en la Ley de Procedimientos Fiscales, debe hacerse notar que el artículo 45 no hace excepción alguna respecto de quienes presentaron declaraciones juradas inexactas.

Que, el deber puesto en cabeza del recurrente comporta, en su significación profunda, una modificación en la estructura de la obligación tributaria, en tanto desplaza en su vinculación con el Fisco al accionista. Aquí la sustitución se da con repercusión legal inmediata del gravamen asumiendo el sustituto en primer y principal lugar la obligación del sustituido. Este desplazamiento, trae innegables consecuencias en las obligaciones declarativas y materiales que la ley pone en su cabeza en virtud del susodicho mecanismo fiscal. No hay, en fin, responsabilidad solidaria entre ambos sujetos por cuanto la sustitución significa colocar al sustituyente en el mismo lugar que le corresponde ocupar al deudor principal original. Por efecto de esta mutación, pasa a transformarse de responsable por deuda ajena (responsable) en responsable por deuda propia (contribuyente) con todas las implicancias que de ello se deriva (ver en tal sentido, “Ricciuto, Nicolás”, TFN, SALA B, del 28/07/1994,voto del Dr. Torres).

Que, no obstante, el hecho de que la Ley Nº 25.795 al reconocer la figura del responsable sustituto lo haya colocado entre los "responsables por deuda ajena", dicha ajenidad sólo puede ser entendida en punto a la titularidad de la capacidad contributiva alcanzada, de modo de cuadrar la imposición con los principios tributarios constitucionales de capacidad contributiva, razonabilidad etc., mas no en lo que hace al plano del mecanismo de ingreso, donde, claramente, existe un solo sujeto obligado frente al Fisco Nacional y relacionado jurídicamente

con él. En dicho plano de análisis nada hay de una deuda ajena para el responsable, sino una obligación que tiene en forma propia y exclusiva. En función de lo expuesto, la presentación por parte del responsable de una declaración jurada inexacta encuadra en el tipo infraccional definido por la norma del artículo 45 de la ley procedimental (en tal sentido, Conexport S.A., sentencia del 9/2/2007, de la anterior composición de esta Sala B).

Dicho ilícito requiere para su configuración, además de los presupuestos de culpa o negligencia, la concurrencia de dos situaciones: a) omisión de pago de impuestos y b) falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas.

Al respecto, corresponde tener en cuenta lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia recaída en los autos "Elen Valmi de Claret y Garello" del 31 de marzo de 1999, en donde al analizar la figura del art. 45 de la ley 11683, en lo que aquí interesa dijo: "...Surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador". Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena (que en esencia responde al principio de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, esto es, aquél a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente), concluyó: "...si bien, por lo tanto, es inadmisible 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 solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente".

Con respecto a la excusabilidad del error, la jurisprudencia se ha inclinado por comprender tanto al error de hecho como al de derecho. Para que el error de derecho, en cuanto equiparable al de hecho pudiere resultar admisible, debe aducirse y demostrarse oscuridad en las distintas disposiciones de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surgieran dudas acerca de la situación frente al tributo (CSJN -Morixe Hnos. SACI - 20/8/96). En efecto, la causal exonerativa del error excusable requiere para su viabilidad que sea esencial, decisiva e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquel a quien se le atribuye la infracción tributaria. El error es excusable si la conducta del infractor proviene de la certeza y de la convicción de la obligatoria aplicación de las normas fiscales de difícil y alambicada interpretación".

En tales condiciones, corresponde concluir que se encuentra acreditada en autos la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, toda vez que la recurrente omitió ingresar el impuesto en su justa medida, ante la falta de elementos que permitan tener por configurada la existencia de un error excusable previsto en la norma, corresponde confirmar la multa aplicada.

No obstante ello, con relación al quantum de la multa aplicada, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así se observa que el Juez Administrativo fijó la misma en el 70% del tributo determinado, sin dar mayores fundamentos para justificar esa graduación por encima del mínimo contemplado en la norma legal, sumado ello al hecho de que no surge de las actuaciones administrativas que corren por separado que el recurrente tenga antecedentes sumariales previos, razón por la cual se estima procedente reducir la misma al mínimo legal previsto por el artículo 45 de la ley ritual.

IX.- Que atento lo expuesto precedentemente; voto por confirmar la resolución apelada en autos en cuanto determina impuesto, intereses y multa, reduciendo la graduación de esta última a su mínimo legal.. Con Costas, salvo en la proporción en que se reduce la multa, aspecto éste en que se imponen por su orden.

El Dr. Porporatto dijo:
Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

El Dr. Magallón dijo:
I.- Que adhiero al relato de los hechos y de los planteos de las partes que ha efectuado el del Dr. Pérez, así como también a la solución propuesta en su voto, salvo en lo que respecta al planteo de prescripción de la acción para aplicar multa por el periodo fiscal 2008 del ISBP - APS que dedujo la parte actora. Considero, en base a las razones que seguidamente expondré, que dicho planteo se ajusta al derecho aplicable al caso y que debe ser admitido.
II.- En su defensa, la actora plantea que la acción del Fisco Nacional para aplicar la sanción impugnada se encontraba extinta, en razón de haber operado la prescripción, advirtiendo que el término comenzó a correr el 01/01/10 y venció el 01/01/2015, esto es, con notoria antelación al dictado de la resolución 477/2015 apelada en estos autos.
Previene la recurrente que no resulta aplicable a su caso la suspensión dispuesta en el artículo 17 de la ley N° 26.860, toda vez que la misma fue sancionada el 03/06/2013, es decir con posterioridad al inicio del cómputo de la prescripción de una infracción de naturaleza penal, aludiendo en sustento de su postura al principio de irretroactividad de la ley penal más gravosa. Cita doctrina y jurisprudencia de la Corte Suprema en apoyo de su postura.
III.- En primer lugar, a efectos de aplicar el ordenamiento jurídico vigente al caso bajo análisis, se impone atender a la plataforma fáctica que lo identifica, la que a continuación se describe:
i) La infracción que se endilga al recurrente corresponde al impuesto sobre los Bienes Personales - Acciones y participaciones societarias, período fiscal 2008, razón por la cual el cómputo del término se inició el 01/01/2010 (art. 58, ley 11.683).
ii) El 03106/2013 el Congreso de la Nación sancionó la ley N° 26.860, que en su artículo 17 dispuso la suspensión por un año del curso de la prescripción, computada desde la publicación de la norma en el boletín oficial.
iii) El 18/12/2015 el organismo fiscal demandado emitió la Resolución N°477/2015 (DV RRMR) que determinó de oficio la obligación tributaria en el ISBP-APS de los periodos fiscales 2008 a 2011 e impuso multa por omisión de impuesto (art. 45 L. 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) equivalente al 70% del impuesto omitido en dichos periodos.
iv) El planteo de prescripción comprende exclusivamente la acción sancionatoria inherente al periodo fiscal 2008.
Ninguna de las circunstancias fácticas previamente consignadas es materia de controversia entre las partes.
Que según surge del relato de las partes, el hecho controvertido en tomo a la operatividad de la prescripción se posicionaría en el punto u) de la reseña fáctica que antecede. Mientras el recurrente sostiene que aquella causal de suspensión no se aplica a su caso y por ello habría operado la prescripción, el organismo fiscal asevera que la causal es carácter general, y por lo tanto, aplicable a la recurrente, concluyendo que la resolución fue emitida encontrándose expeditos las acciones y poderes del fisco.
IV.- Que en el marco del debate abierto, se impone entonces examinar si la acción del fisco nacional para aplicar sanción en el periodo fiscal 2008 se encontraba prescripta al momento del dictado de la resolución en crisis.
A ese fin y en primer lugar, cabe prevenir que el juzgador no está obligado a pronunciarse sobre todas las articulaciones de las partes, sino solamente sobre aquellas que estime conducentes para fundar su decisión (conf. CSJN in re "Sopes Raúl Eduardo c. Administración Nacional de Buenos Aires" sentencia del 17/11/87, Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sala V 'Tunesse, María del Carmen Flavia c. Ministerio del Interior s/juicio de conocimiento sentencia del 1314/98, "Manzino, Silvia B.", T.F.N., sala "D", sentencia de fecha 17/03/2006, entre otros).
Que corresponde aquí analizar el precepto contenido en la ley 26.860, a los fines de determinar su operatividad en

el caso bajo análisis.
El artículo 17 de la citada ley dispone "Suspéndase 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".
Con sustento en lo que he merituado al votar -en minoría- en la causa "Comsofl S.A." del registro de esta Sala, sentenciada con fecha 01/02/2012, debo concluir que no resulta de aplicación al supuesto bajo análisis la norma del artículo 17 de la ley 26.860, toda vez que su incorporación como causal de suspensión es posterior al inicio del curso de prescripción correspondiente a la acción de la multa que se juzga en estos autos, tal como lo expresa la actora en su escrito de apelación.
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 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.
Una muy ilustrativa reseña histórica de esta discusión y de las diversas posturas que han adoptado prestigiosos autores a su respecto, es la que ha efectuado el Procurador General de la Nación al emitir su dictamen en el precedente de Fallos 330:5158. Allí señaló que "La aplicación retroactiva de las leyes que amplían los plazos de la prescripción ha sido intensamente discutida en Alemania cuando se investigaban los delitos de guerra (..) Esta discusión renovó una disputa acerca de la naturaleza jurídica de los presupuestos del proceso, en especial, del plazo de la prescripción. Quienes comprendían a los presupuestos del proceso como institutos meramente procesales aceptaban la prolongación retroactiva de los plazos, mientras que quienes le atribuían contenido material, por el contrario, la rechazaban. (cfr. 0210, Grundkurs Strafrecht, Allgemeine Strafrechtslehre, 61 edición, § 2/19 y s.).
Este debate ha dado lugar a un amplio abanico de opiniones jurídicas. El Tribunal Federal Constitucional de Alemania sostuvo la opinión de que la prescripción no está alcanzada por la prohibición de aplicación retroactiva de la ley más gravosa (BverJG 25, 287). La solución contraria, la irretroactividad de la modificación perjudicial, se fundamenta en que la prescripción posee naturaleza material (PASTOR, Prescripción..., p.52; del mismo modo en: El plazo razonable en el proceso del estado de derecho, de.Ad-hoc, año 2002, p. 457 y s.), o bien en el argumento, que he referido en otro contexto(Interrupción de la prescripción de la acción penal por la "secuela del juicio", p. 437), de que el debate sobre la naturaleza jurídica del instituto no es determinante para la pregunta sobre la sujeción al principio de ley previa, puesto que a las disposiciones de derecho procesal -o a cierto grupo de ellas- también se aplica la prohibición de aplicación retroactiva de la ley penal más gravosa. Transita también este camino la idea de que la regulación de la prescripción constituye en Argentina "ley penal' en los términos del artículo 20 de nuestro Código Penal y que, por tanto, se le aplica la prohibición de retroactividad (cfr voto de SCHIFFRJN, Cfed. La Plata, Sala III Penal, agosto 30- 1989, S.J.EL., de, 135-323 y ss.)".
Que tal consideración referida a 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).
Conforme puede extraerse de la doctrina jurisprudencial transcripta 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 de la Carta Fundamental, asistiéndole razón a los argumentos esgrimidos por la apelante.

Ello así, es dable concluir que no resulta aplicable al presente caso el supuesto de suspensión de la prescripción establecido en el artículo 17 de la ley 26.860, por lo que corresponde hacer lugar al planteo de prescripción de la parte actora, imponiéndose las costas al fisco nacional.

En virtud de la votación que antecede, por mayoria, SE RESUELVE:

Confirmar las resolución apelada en autos en cuanto determina impuesto, intereses y multa, reduciendo la graduación de esta última a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reduce la multa, aspecto en el que se imponen por su orden.

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

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2022.09.27 15:19:00 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2022.09.27 20:54:25 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2022.09.28 10:01:20 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.28 10:01:53 -03:00