



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

Expte. nro. 3532/2023 - LUTZ JUAN JACOBO c/ DIRECCIÓN
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de octubre de 2024.- TAR

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que, a fs. 96/105 el Tribunal Fiscal de la Nación –TFN–, Sala B, resolvió confirmar en su totalidad la Resolución AFIP-DGI N° 164/14 (DV RR1P), a través de la cual se había determinado de oficio la obligación tributaria de la actora frente al Impuesto a los Bienes Personales (en adelante IBP), correspondiente a los períodos fiscales 2007 y 2008, con más intereses resarcitorios, con costas. Asimismo, reencuadró la multa impuesta originalmente en los términos de los arts. 46 y 47 de la Ley N° 11.683, bajo las previsiones del art. 45 del mismo cuerpo normativo. En este caso impuso las costas a la actora en lo que resultó confirmado y las distribuyó en el orden causado respecto lo revocado.

Para decidir de tal modo, en primer término el Tribunal estableció cuatro cuestiones que se debían resolver y que fueron votadas de manera separada: *i)* la prescripción respecto a la determinación del tributo correspondiente al período fiscal 2007; *ii)* la corrección de la determinación de oficio efectuada; *iii)* la prescripción de la acción del Fisco Nacional para imponer sanciones relacionadas con el período fiscal 2007; y *iv)* la procedencia de la sanción aplicada.

En relación a la prescripción de la acción para perseguir el cobro de los tributos correspondientes al período fiscal 2007 que había opuesto la recurrente, el *a quo* rechazó dicho planteo, expresando que el plazo aludido había resultado suspendido por una disposición inserta en la Ley N° 26.860. Accesoriamente, indicó que al no haberse tratado dicho planteo como de previo y especial pronunciamiento, no ameritaba su rechazo una imposición de costas autónoma.



Posteriormente, abordó la cuestión estrictamente de fondo. Luego de formular una reseña de los fundamentos principales que estructuran el acto impugnado y los argumentos del recurso que había presentado la contribuyente, así como también de ciertos extremos fácticos destacados por su relevancia y la normativa aplicable, aclaró que resulta aplicable a la *litis* la previsión del art. 30 del Decreto N° 127/96, en virtud de la cual “[c]uando las variaciones operadas durante el período calendario en los bienes sujetos al gravamen, hicieren presumir un propósito de evasión del impuesto...” corresponderá al organismo fiscal disponer, a los efectos de la determinación del impuesto, que tales variaciones se proporcionen en función del tiempo transcurrido entre que se operen estos hechos hasta el 31 de diciembre de cada año, tal cual como se ha procedido en la causa. Esto conlleva a presumir que la adquisición de Títulos de deuda emitidos por el Estado Austríaco, efectuada con los fondos resultantes de actividades normalmente gravadas por el Impuesto a los Bienes Personales, equivalió a “*variaciones patrimoniales*” ejecutadas con el “*deliberado fin*” de evadir el pago de dicho tributo.

Luego, consideró que la actividad probatoria desplegada por el recurrente no alcanzó a revertir la presunción legal así establecida. Especialmente destacó, como un “...*dato relevante que puede extraerse del análisis de los extractos bancarios -aun cuando no lo haya señalado la fiscalización- es que la rentabilidad de las colocaciones efectuadas en el fondo del J.P. Morgan a lo largo del período previo a la compra del título público austríaco, es mayor a la que le otorga el bono de Austria en ambos años, conforme surge de una comparación de la renta mensual estimada de tales inversiones (vide fs. 681, 601, 207 y 663 de los antecedentes administrativos).*”

En este sentido, agregó que “...*la sola mención de la existencia de un tax planning -tal cual lo arguye el apelante- estructurado al amparo del Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito con la República de Austria -criterio sobre el que no emite*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

Expte. nro. 3532/2023 - LUTZ JUAN JACOBO c/ DIRECCIÓN
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

*más consideraciones que esa simple mención- luce insuficiente para
desvirtuar el criterio fiscal”.*

Por otra parte, rechazó la declaración de
inconstitucionalidad de la norma antes mencionada, peticionada por el
contribuyente.

En la misma senda, respecto a la invocación de la
existencia y aplicabilidad de un convenio con el país de Austria para
evitar la doble imposición, expresó que “...si bien existía dentro del
marco normativo un Convenio para evitar la Doble Imposición
suscripto con Austria que amparaba las operaciones del recurrente,
también, como parte integrante de dicho marco, se encontraba la
disposición del artículo 30 del Decreto N° 127/96 reglamentario del
impuesto sobre los bienes personales, que ha creado una herramienta
para detectar e impugnar las variaciones patrimoniales que los
contribuyentes perfeccionan sin más razón comprobable que la sola
finalidad de no pagar el tributo”. Agregó que tal tesitura encuentra
también apoyatura en la reciente jurisprudencia de nuestro Máximo
Tribunal, expresada especialmente en la causa “Molinos”.

Cabe mencionar que, sobre este último punto en
particular, expresó una disidencia parcial el Sr. Vocal Dr. Pérez, quien
estimó que correspondía estar a los términos del instrumento de derecho
internacional, según el cual las rentas de títulos públicos, bonos o
debentures, como así también las primas y premios vinculados con tales
títulos, bonos o debentures, originados en un Estado Contratante y
pagados a un residente del otro Estado Contratante serán únicamente
imponibles en el Estado mencionado en primer término.

En suma, el tribunal, por mayoría, resolvió
confirmar la resolución apelada en cuanto había determinado el



impuesto a los bienes personales periodos fiscales 2007 y 2008, con más los intereses resarcitorios correspondientes.

En cuanto a la tercera cuestión, el Sr. Vocal instructor opinó que la acción del Fisco Nacional para imponer sanciones, respecto al período fiscal 2007, se encontraba prescripta, toda vez que no resultaría aplicable la suspensión dispuesta por la Ley N° 26.860. Esto por tratarse de una multa y haberse encontrado en curso el plazo de prescripción que se habría de suspender, lo cual afectaría el principio de irretroactividad de la ley penal más gravosa.

Por el contrario, los restantes Vocales estimaron que el plazo de marra efectivamente se había visto alcanzado por la aludida suspensión y votaron por el rechazo de la prescripción opuesta.

Finalmente, en lo tocante a la última cuestión, el Tribunal consideró improcedente la aplicación de las presunciones establecidas en el art. 47 de la Ley N° 11.683, por no haber mediado un ardid de parte del contribuyente y que el apartamiento de las normas no resultaba manifiesto, al tratarse de una cuestión de interpretación de las normas aplicables de resultado dudoso. De esta manera, se decidió el reencuadre la sanción dispuesta, bajo las previsiones del art. 45 del mismo cuerpo normativo.

II. Que, con fecha 2/08/22, en respuesta al recurso de aclaratoria interpuesto por el Fisco Nacional, se añadió a la parte dispositiva de la Sentencia de autos, como punto II), lo siguiente: “Rechazar la prescripción de la multa respecto del período fiscal 2007, con costas al recurrente”.

III. Que, contra dichos pronunciamientos apelaron ambas partes. La actora presentó su recurso a fs. 112 y expresó agravios a fs. 138/151 vta., los cuales fueron contestados por la demandada a fs. 169/186. Paralelamente, el Fisco Nacional apeló a fs. 188 y fundó su





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

Expte. nro. 3532/2023 - LUTZ JUAN JACOBO c/ DIRECCIÓN
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

recurso a fs. 121/132, mientras la accionante contestó esos agravios a
fs. 166/168.

IV. Que, en su memorial la accionante plantea las
siguientes cuestiones:

En primer lugar, destaca que, contrariamente a lo
expresado en el voto del Sr. vocal preopinante del fallo recurrido, la
prescripción de la potestad para imponer sanciones en relación al
período fiscal 2007 no debía ser tratada de oficio, puesto que había sido
planteada en el mismo acápite de su recurso en el que había opuesto la
prescripción de la posibilidad de determinar el tributo de oficio.

Con apoyatura en esta circunstancia, señala que
existiría una contradicción patente en dicho decisorio, puesto que al
resolver el rechazo de la prescripción del tributo se indicó que no
correspondía imponer costas al respecto, en tanto la defensa no había
sido planteada como excepción, mientras que, de manera
injustificadamente opuesta -a entender del apelante-, al resolver la
aclaratoria peticionada por su contraparte, se impusieron costas a su
cargo por el rechazo de la prescripción de la potestad sancionatoria,
siendo que ambas cuestiones fueron introducidas de igual forma y en el
mismo apartado del mismo escrito.

Sin perjuicio de tal crítica, insiste en su planteo
referido a la prescripción de la potestad para aplicar multa en relación
con el período fiscal 2007, argumentando la improcedencia de la
aplicación de la suspensión dispuesta por la Ley N° 26.680, por tratarse
de materia de naturaleza punitiva y resultarle, por tanto, aplicables las
garantías del proceso penal, específicamente, la inaplicabilidad de la
norma posterior más gravosa.



En segundo orden, esgrime que tampoco resulta admisible la aplicación de la presunción establecida en el art. 30 del Decreto 127/96, toda vez que no se encuentran cumplidos los elementos objetivos que dicha norma prevé para su aplicación. En este punto, menciona como presupuestos, a tales efectos, la existencia de “variaciones patrimoniales” y que estas tradujeran una maniobra que buscara evadir el pago del tributo. En orden a la primera afirmación, destaca que no se desprendió de ningún bien que compusiera su patrimonio. Respecto a la segunda, especifica que el concepto de “evasión”, debe integrarse a la luz de la descripción otorgada por el art. 1º de la Ley N° 27.430 (Régimen Penal Tributario), el cual tipifica dicha conducta. Subraya que esta legislación requiere la verificación de un “ardid” para configurar un supuesto de evasión y que dicho concepto no debe confundirse con aquellos donde solamente mediar un caso de “elusión”.

Sostiene que la adquisición de bonos emitidos en el extranjero fue una operación real y que en ninguna declaración jurada se omitieron datos o se incluyó información errónea o falsa.

De esta forma, concluye que no existieron variaciones patrimoniales con el fin de evadir el pago de impuesto alguno, sino que el contribuyente decidió invertir su patrimonio en diferentes instrumentos financieros.

Sobre las ventajas tributarias que otorgaba el Convenio Internacional sobre Doble Imposición (en adelante, CDI), aprobado por Ley N° 22.589 del 18/05/1982, que regía las inversiones efectuadas, argumenta que no es potestad del Fisco Nacional, ni del Tribunal Fiscal de la Nación en este caso, analizar y sopesar las bondades de dicho régimen jurídico.

Desde otra perspectiva, revela que existe una contradicción entre lo decidido en la sentencia apelada respecto a este aspecto de la *litis* y la determinación de la multa. Apoya su postura en la circunstancia de que se tuvo por acreditada la existencia de una





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

Expte. nro. 3532/2023 - LUTZ JUAN JACOBO c/ DIRECCIÓN
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

maniobra, a efectos de tornar aplicables las presunciones establecidas en el Decreto reglamentario del IBP, pero luego se encuadró su conducta en el art. 45 de la Ley de Procedimiento Tributario (en adelante, LPT), por entenderse que no estaba acreditada la existencia de un ardid o maniobra evasiva dolosa.

Subsidiariamente, sostiene su pedido de que se declare la inconstitucionalidad del art. 30 del Decreto 127/96, sobre la base de que dicha norma vendría a agregar un hecho imponible nuevo, distinto de aquel previsto por el legislador al regular el IBP y, por tanto, el Poder Ejecutivo habría excedido las limitaciones impuestas, por el art. 99, inc. 2 de nuestra Constitución, en cuanto al uso de sus facultades reglamentarias.

En tercer término, agrega que, mediante la consideración de los extremos expuestos, debe determinarse de igual manera la inexistencia de conducta infraccional alguna que le fuera imputable.

Finalmente, mantiene el planteamiento de caso federal.

V. Que, por su parte, la demandada centra su cuestionamiento en la modificación de la sanción impuesta al contribuyente.

Sobre el particular, asevera que efectivamente surge de las actuaciones sumariales, tanto la existencia de un ardid como la voluntad de evadir el pago del tributo, esto al no haberse declarado bienes computables, merced a la maniobra consistente en haberlos transferido a una inversión exenta durante el último mes previo al cierre del ejercicio fiscal y luego haber vuelto a afectar dichos recursos a inversiones gravadas por el impuesto.



Destaca que el artículo 30 del Decreto N° 197/96 alude expresamente a variaciones patrimoniales que “hicieran presumir un propósito de evasión del tributo”. Teniendo en cuenta esta circunstancia, cita pasajes de la sentencia donde el Tribunal adujo al “deliberado fin” de evadir el tributo que surgía de la operatoria implementada por el actor, entre otras observaciones de igual índole.

De esta forma, coincidentemente con su contraparte; aunque con el sentido opuesto, concluye en que la sentencia apelada resulta incongruente, puesto que, por un lado, confirma el ajuste en el tributo efectuado, sobre la base de una presunción de evasión prevista por el aludido decreto y, sin embargo, califica la sanción mediante la aplicación de una figura culposa.

Cita jurisprudencia en apoyo de su postura y mantiene el planteo del caso federal.

VI. Que, cuestiones de orden metodológico impondrían comenzar por el tratamiento del rechazo de la prescripción planteada respecto de las facultades del Fisco Nacional para determinar de oficio el IBP correspondiente al período fiscal 2007 y para aplicar las sanciones vinculadas a dicho ejercicio. Sin embargo, debe en este punto ponerse de especial relieve lo expresamente manifestado por el contribuyente en su memorial.

En efecto, si bien -en relación a la diferente distribución de costas que estableció el *a quo*, sobre el rechazo de cada una de ellas- el recurrente insistió en remarcar que tanto la prescripción de la posibilidad de determinar de oficio el tributo como la de imponer multas fueron planteadas en el mismo capítulo de la demanda, hacía el final del correspondiente acápite aclaró: ***“Mantenemos la oposición de prescripción en relación con la multa aplicada, por el período fiscal 2007, por carecer, la demandada, de las facultades legales para aplicarla, precisamente sobre la base de los fundamentos expuestos por el Dr. Magallón en su voto, al no ser aplicable la materia***





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

Expte. nro. 3532/2023 - LUTZ JUAN JACOBO c/ DIRECCIÓN
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

sancionatoria la suspensión dispuesta por el art. 17 de la ley 26.860''
(el énfasis no corresponde al original).

Por consiguiente, debe entenderse que el recurrente no ha sostenido ante esta instancia el planteo de la prescripción de la potestad de su contraparte para determinar de oficio el tributo reclamado, por el período 2007, subsistiendo agravio únicamente en relación a la multa impuesta en el proporcional a dicho período. De esta forma, la cuestión recién ameritará su tratamiento, en su caso, al momento de revisarse la validez de la sanción impuesta.

VII. Que, habiéndose efectuado la aclaración precedente, es turno de abordar los argumentos vinculados con la cuestión de fondo. En este orden de ideas, es menester enunciar sintéticamente y ordenar los argumentos esgrimidos por el contribuyente en relación a la determinación del tributo cuyo pago se le exige: *i)* propone una exegesis literal del art. 30 del Decreto N° 127/96, en virtud de la cual sus previsiones solamente serían aplicables al encontrarse frente a un caso de evasión, entendida también esta alocución en relación a la tipificación penal de dicha conducta, lo cual excluiría supuestos de mera elusión fiscal, tal como entiende se configura en la especie; *ii)* esgrime que, en todo caso, tampoco se acreditó una maniobra elusiva, sino que solamente surge de los hechos del caso que optó por una inversión lícita de sus recursos, configurando un supuesto de planificación tributaria que no está vedado por la ley; *iii)* opone el CDI celebrado entre nuestro País y el Estado de Austria, en razón del cual se hallaría vedada la posibilidad de gravar sus inversiones en títulos públicos emitidos por el segundo Estado aludido. Remarca la mayor jerarquía normativa que este acuerdo internacional reviste, respecto a las Leyes N° 11.683 y 23.966, así como al Decreto



Nº 127/96; y iv) requiere, de manera subsidiaria, la declaración de inconstitucionalidad del Decreto Nº 127/96.

VIII. Que la primera temática que se presenta estriba, entonces, en torno al alcance que corresponde asignar al uso de la palabra “evasión” dentro del texto del artículo 30 del Decreto Nº 127/96. Vale recordar que, en rigor de verdad, esta norma sustituyó el texto de la reglamentación del Título VI de la Ley Nº 23.966, del Impuesto a los Bienes Personales, anteriormente previsto por el Decreto Nº 379/92 y, en lo que aquí importa, su art. 30 establece: “[c]uando las variaciones operadas durante el año calendario en los bienes sujetos al gravamen, **hicieran presumir un propósito de evasión del tributo**, la Dirección General Impositiva dependiente de la Subsecretaría de Ingresos Públicos de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos podrá disponer que, a los efectos de la determinación de éste, dichas variaciones se proporcionen en función del tiempo transcurrido desde que se operen estos hechos hasta el 31 de diciembre de cada año, ajustándose los importes establecidos siguiendo las normas de la ley y del presente decreto” (el énfasis no corresponde al original).

Como se ha indicado, la tesis del recurrente postula que el concepto de “evasión”, al que alude esta reglamentación, debe forzosamente reenviarnos a la conducta tipificada por el art. 1º del Régimen Penal Tributario, instaurado por el art. 279 de la Ley Nº 27.430, según el cual “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional”.

En razón de este planteo, es pertinente desandar la evolución reciente que los conceptos de “elusión” y “evasión” presentan dentro de la doctrina tributarista y la jurisprudencia vinculada a esta rama del derecho.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

Expte. nro. 3532/2023 - LUTZ JUAN JACOBO c/ DIRECCIÓN
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

En esta senda, puede distinguirse, de manera apriorística, que en la elusión no se realiza el hecho imponible; mientras en la evasión sí se efectúa el hecho imponible y, por lo tanto, nace la obligación tributaria, pero dicha realización o su verdadera dimensión económica se oculta a la Administración (PÉREZ DE AYALA J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA E., *Curso de Derecho Tributario*, Ed. de Derecho Financiero, España, 1991, pág. 331)

Para mayor precisión, la evasión tributaria, en acepción amplia, es toda y cualquier forma de eximirse de la tributación. En sentido estricto, significa derivar de la conducta voluntaria y dolosa, omisiva o comisiva, de los obligados tributarios se eximieren del cumplimiento, total o parcial, de las obligaciones tributarias (TÓRRES HELENO T., *Derecho Tributario o Derecho Privado: Autonomía privada, simulación y elusión tributaria*, Revista dos tribunas, Sao Paulo, 2003, págs. 178 y 179). El núcleo de la conducta trasgresora no es otro que la ocultación de rendimientos, bienes y derechos de contenido económico mediante la utilización de documentos material o ideológicamente falsos, la realización de actos o negocios jurídicos (ROSEMBUJ T., *El Fraude de Ley, la Simulación y el abuso de las formas en el derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 97).

Por su parte, también en la doctrina se ha especificado que la elusión significa un cambio de conducta para evitar el hecho imponible (AMOROS NARCISO, *La elusión y la evasión tributaria*, en Ensayos sobre Administración Política y Derecho Tributarios, Ed. Macchi, Córdoba 2015, pág. 527 -artículo publicado originalmente en Revista de Derecho financiero y de Hacienda Pública, Nº 59, Madrid, 1965-). En esta caracterización inicial, se propone una distinción tajante, en base a la cual esta noción podía incluir desde



conductas elementales, como sería el caso de quien deja de fumar para evitar el pago de los impuestos que gravan la compra de derivados del tabaco, hasta supuestos más complejos como la denominada “economía de opción”, pero excluía la posibilidad de que permitiese el abuso de las formas jurídicas (AMOROS NARCISO, *La elusión y la evasión*, cit., pág. 534).

Siguiendo esta lógica, se aclara que, aun cuando la legislación y la jurisprudencia estaban de acuerdo en la posibilidad de que el contribuyente pudiera escoger entre dos o más soluciones legales, estas soluciones debían ser sinceras, es decir, que su aspecto externo correspondiera con la realidad (LEFEBVRE (J), *Le controle fiscal. Ses aspects juridiques, psychologiques et économiques*, Cahiers de Droit Fiscal Internacional, Vol. XXXIX, 1939, pág. 147).

Bajo esta óptica, el elemento más importante de la elusión, consistiría en la adopción de instrumentos negociales o no, pero, en cualquier caso, ejercitadas dentro de las prerrogativas propias de la autonomía de la voluntad y libertad de contratación lícita y cuyos efectos son merecedores de tutela jurídica, en cuanto tales (ROSEMBUIJ, T., *El Fraude de Ley*, cit., pág. 97).

Sin embargo, esta postura que asimila la elusión a la realización de conductas exclusivamente lícitas, mientras enlista toda conducta contraria al ordenamiento tributario en la categoría de evasión no es unánime, ni siquiera parece ser la que prevalece en los últimos tiempos. Así surge de la definición otorgada más recientemente por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), en las XXIV Jornadas celebradas en la Isla de Margarita-Nueva Esparta (Venezuela, 2008), según la cual, la elusión fiscal “...es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

Expte. nro. 3532/2023 - LUTZ JUAN JACOBO c/ DIRECCIÓN
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario” (el énfasis no corresponde al original).

Esta otra concepción, también se ha visto plasmada en el derecho comparado. Es el caso del derecho alemán, donde se introduce una tercera figura, con el nombre de “evitación fiscal” (*Steuervermeidung*). Esta consiste en la elección de una estructura de negocios menos gravosa, con finalidad de ahorro fiscal, pero que no contradice el espíritu de la ley, por lo que el contribuyente -que actúa de buena fe- tiene derecho a que se interprete a su respecto la ley tributaria en forma literal. Se diferencia así de la elusión (*Steuerumgehung*) y de la evasión fiscal (*Seteuerhinterziehung*) (TIPKE K., *An den Grenzen der Steuerberatung: Steuervermeidung, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung*, en *Fachinstitut der Steuerberater* (editor), *Steuerberater-Jahrbuch 1972/73*, Ed. Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1973, pág. 510). Asimismo, la elusión fiscal es, en dicho ordenamiento, una categoría específica, con vigencia exclusiva en el ámbito tributario dentro del concepto genérico de Fraude de Ley. Es decir, que establece una relación de género (el fraude de ley–*Gesetzesumgehung*) a especie (la elusión tributaria–*Steuerumgehung*).

Esta solución normativa difiere de su equivalente en el derecho anglosajón, que es el concepto de *tax avoidance* (PALAO TABOADA C., *Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria*, en *Crónica Tributaria* 98, Madrid, 2001, pág. 127), noción con la cual históricamente la doctrina vinculó la idea de elusión fiscal. Este posee límites más difusos que el acuñado en el derecho europeo continental, por lo que no se agota el significado de *tax avoidance* en el concepto de fraude de ley (CARRESQUER CLARI M.L., *El problema del fraude a*



la ley en el Derecho Tributario, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2002, pág. 127).

En relación al significado de “fraude a la ley”, en nuestro ordenamiento jurídico, a partir de la sanción del Código Civil y Comercial de la Nación, la figura en análisis aparece contemplada en su art. 12, cuyo segundo párrafo prevé: *“El acto respecto del cual se invoque el amparo de un texto legal, que persiga un resultado sustancialmente análogo al prohibido por una norma imperativa, se considera otorgado en fraude a la ley. En ese caso, el acto debe someterse a la norma imperativa que se trata de eludir”*.

Sobre los alcances de esta norma, se ha dicho que *“...el acto en fraude a la ley (art. 12) se ajusta al supuesto de hecho de una norma de cobertura, pero el análisis de su causa fin (art. 281) lleva a un resultado análogo al prohibido por otra norma imperativa, conforme a una interpretación amplia del ordenamiento (arts. 1º y 2º)”* (LORENZETTI RICARDO L., *Código Civil y Comercial de la Nación Comentado*, Rubinzal-Culzoni, Santa Fé, 2014, T. I, pág. 70).

En algo que adquiere específica relevancia en la presente controversia, se sostiene que este fraude a la ley suele efectuarse mediante “negocios jurídicos indirectos”, aunque no es el único medio para realizarlo, además de que en el negocio indirecto no siempre se tiene una finalidad fiscal (GÓMEZ COTERO J. de J., *“La elusión fiscal y los medios para evitarla”* ponencia en la XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ed. Asociación Venezolana de Derecho Tributario e Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Isla Margarita, 2008, págs. 461/462). Se debe entender, a su vez, como negocio indirecto a aquel que se efectúa utilizando una figura lícita para facilitar la obtención de un resultado, que esencialmente es propio de otra figura jurídica. No se trata de un acto necesariamente simulado, sino que **las partes concretan real y efectivamente un negocio jurídico, pero además de querer el fin que es típico y normal del negocio adoptado, persiguen también la**





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

Expte. nro. 3532/2023 - LUTZ JUAN JACOBO c/ DIRECCIÓN
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

obtención de fines ulteriores, que son extraños a este (MOSSET
ITURRASPE J., *Negocios simulados, fraudulentos y fiduciarios*, Ediar,
Buenos. Aires, 1974, pág. 149).

También este otro mecanismo está receptado en
nuestro Código Civil y Comercial, en este caso en su art. 385, que
establece: “*Un acto jurídico celebrado para obtener un resultado que
es propio de los efectos de otro acto, es válido si no se otorga para
eludir una prohibición de la ley o para perjudicar a un tercero*”.

En conclusión, puede resumirse entonces que, si
bien la elusión y la evasión implican dos tipos de conductas
diferenciables, puesto que en una no se ha configurado el hecho
imponible y en la otra sí, dentro del primer género mencionado,
integrando ambas posturas sobre el alcance de su significado, se pueden
encontrar incluidas distintas especies de acciones. Algunas de estas,
constituyen simplemente el ejercicio lícito de la autonomía de la
voluntad, aplicada a la disposición del propio patrimonio y en aras de
optimizar su rendimiento económico, las cuales -por lo tanto- no
habilitan su cuestionamiento por parte de los entes fiscales. Sin
embargo, como se ha expuesto, también englobadas en este concepto se
observan conductas que implican el abuso de figuras jurídicas lícitas,
que pueden ser identificadas, principalmente, por la imposibilidad de
asignarles cualquier otra finalidad razonable que no fuera aquella de
reducir o hacer desaparecer la carga tributaria. Estas últimas, ameritan
su revisión y la eventual redeterminación de la obligación tributaria por
parte del Fisco, a cuyos fines corresponde que puedan valerse de
disposiciones normativas como el art. 30 de la reglamentación de la Ley
del IBP.

IX. Que, por otra parte, tampoco es adecuado
interpretar que la inteligencia del término “evasión”, como se emplea



en la norma en trato, se agota exclusivamente en su tipificación penal. Sobre todo en un caso como el presente, en el cual la norma habilita al Fisco a determinar la obligación tributaria, prescindiendo de la forma jurídica que el contribuyente le ha otorgado al acto cuestionado.

Este es el enfoque que parece haber adoptado nuestro más Alto Tribunal, al resolver la causa *“Molinos Río de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”*, pronunciamiento del día 2º de Septiembre de 2021. En dicha contienda, la empresa opuso al sobreseimiento en sede penal como un impedimento para que se efectuase la determinación de oficio de su obligación frente al Impuesto a las Ganancias. Al descartar tales argumentos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación expresó que en jurisdicción criminal y correccional federal se había sobreseído a los directivos de la empresa actora, con fundamento exclusivo en la ausencia de configuración del tipo subjetivo que exige la evasión tributaria agravada, aclarándose expresamente que el aspecto atinente a la eventual determinación de la obligación tributaria debía ser dilucidado en el ámbito correspondiente.

Previamente a esto, con fecha 9 de mayo de 2014 la Sala I de la Cámara Federal de San Martín (en un pronunciamiento que fue luego confirmado por la Sala I de la Cámara Federal de Casación Penal el día 22/06/15) había señalado que *“la estrategia empresarial, aún cuando pueda cuestionarse administrativamente (como de hecho ocurrió ante el Tribunal Fiscal de la Nación), no evidencia ni aún en esta instancia, una maniobra ardidosa o de engaño propio de una evasión penal tributaria. La inexistencia de voluntad delictiva importa, entonces, que la cuestión no supere la faz administrativa y el análisis que allí se considere pertinente sobre la realidad económica que, de considerarse violentada, no lo fue mediante actos de tipo delictivos - ardid, engaño, ocultamiento-”,* y que *“en todo caso, existió un aprovechamiento de circunstancias (...), que deberán ser evaluadas en la faz administrativa, mas no en la penal tributaria”*.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

Expte. nro. 3532/2023 - LUTZ JUAN JACOBO c/ DIRECCIÓN
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

Como puede apreciarse, a *contrario sensu*, ambos Tribunales admitieron la posibilidad de que el ente Fiscal determinase la obligación tributaria, sobre la base del cuestionamiento de operaciones comerciales impugnadas, sin que ello implicase necesariamente la comisión de un delito, en los términos de la Ley N° 27.430.

Es también pertinente puntualizar que, en el precedente mencionado, el Tribunal Címero ratificó una redeterminación del tributo adeudado con base en el principio de realidad económica, consagrado en el art. 2° de la Ley N° 11.683, que 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)”* (Fallos: 344:2175, considerando 15°, en el mismo sentido, esta Sala, Causa N° 25.207/23 *“Schcolnik, Alejandro Javier (TF 44057-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo”*, del 18/10/23 y Causa N° 19.969/23 *“Mayol, Virgilio Rafael (TF 44061-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo”*, del 23/05/23).

Dicha circunstancia reviste importancia, en tanto se puede advertir que el art. 30 del Decreto N° 127/96 no hace sino recoger de manera específica dicho principio, genéricamente establecido en la norma aludida en el párrafo anterior, y adaptarlo a las particularidades del IBP, donde el hecho imponible, al perfeccionarse en un día determinado (31 de diciembre de cada año), genera incentivos



para eludir el gravamen, cuestión que acaece si, como sostiene el Fisco que ha sucedido en el *sub examine*, se modifica la estructura patrimonial a fin de invertir en activos exentos antes del cierre, para luego del cierre volver a la estructura original o habitual.

X. Que, desde este prisma, no parece razonable receptar ninguna de las interpretaciones restrictivas que propone el contribuyente respecto a la cláusula inserta en la reglamentación de la ley del tributo, involucrado en la presente contienda. Ya fuera una, donde dicho mecanismo de ajuste solamente sería utilizable si, además, las conductas analizadas configurasen el delito fiscal de evasión, tipificado en la legislación penal tributaria, así como la restante, que enarbola excluir su aplicación en cualquier supuesto que pudiera conceptualizarse como “elusión”, en lugar de “evasión”.

No debe pasarse por alto que, si bien es cierto que la primera fuente de interpretación de las leyes es su letra (cfr. C.S.J.N., Fallos: 299:167; 304:1820, entre muchos otros), dicha inteligencia debe ser establecida también *“dando pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional”* (C.S.J.N., Fallos: 304:937; en igual sentido, C.S.J.N., Fallos: 307:928) como única manera de garantizar que por la vía de la interpretación no se traicionará la voluntad legislativa.

Tanto la elusión como la evasión son fenómenos jurídicos que tienen consecuencias negativas para la administración tributaria, cuya manifestación especial se puede apreciar en el ámbito recaudatorio. Por ende, para revertir estas conductas, que suponen una violación del espíritu de la norma, tanto la Administración como los Tribunales necesitan un instrumento idóneo, el cual debe ser proporcionado por la legislación.

En definitiva, es aquí imprescindible tener presente que el interés público de combatir la elusión fiscal, para que





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

Expte. nro. 3532/2023 - LUTZ JUAN JACOBO c/ DIRECCIÓN
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

contribuyan al sostenimiento del gasto público todos los que tengan capacidad contributiva, encuentra sustento en el deber de contribuir para sufragar los gastos públicos, y en la exigencia constitucional de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad, generalidad y solidaridad (CARRARO L., *II negocio in frode alla legge*, Cedam, Padova, 1942, pág.170; citado por GARCÍA NOVOA C., en *La Cláusula antielusiva en la Nueva Ley General Tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 99).

XI. Que, ventilada así la cuestión inherente a la interpretación de la norma aplicada por el Fisco, es turno de revisar si efectivamente la conducta adoptada por el contribuyente merece ser subsumida en la noción de variaciones patrimoniales que pudieren hacer presumir el propósito de evasión del tributo, habilitando así la aplicación de los efectos previstos en el art. 30 del reglamento de la ley de IBP.

Claramente, tal análisis conlleva la valoración de los elementos probatorios obrantes en esta causa. En consecuencia, cabe recordar que el recurso previsto en el artículo 86 inc. b) de la LPT otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (cfr. C.S.J.N., Fallos: 300:985, considerando 5; 326:2987, considerando 9; 328:3048, considerando 11; 332:357, considerando 8; 334:249, considerando 7; 336:1668, considerando 8; 338:169, considerando 6; 340:1513, disidencia del Highton de Nolasco y Rosenkrantz, considerando 15; “*Tecpetrol SA (TF 27621-1) c/ DGI*”, causa CAF 32366/2012/CS1 RO, del 12/09/17, considerando 11; “*Eurnekian, Eduardo (TF 18906-1) c/ DGI*”, causa CAF 40457/2012/CS1 RO, del 23/11/17, considerando 9; “*ADM Argentina*



S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, causa CAF 29982/2017/1/RH1, del 28/10/21, apartado III del dictamen fiscal al cual la Corte remite).

En tal orden de exposición, esta Cámara ha tenido ocasión de enfatizar el carácter limitado del citado recurso, razón por la cual cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (cfr. Sala I, *in re*: “*Merlino Automotores S.A.*”, del 12/03/09; Sala II, *in re*: “*Frigorífico Marejada S.A.*”, del 29/12/09; Sala IV, *in re*: “*Agropecuaria Laishi S.A.*”, del 15/04/2010; esta Sala, “*Del Buono, Jorge Luis*” del 15/03/07; entre muchos otros).

Por tal razón, se ha dicho que el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (cfr. esta Sala, Causa N° 12.113/21, “*CLK SA (TF 36588-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*”, del 9/08/22; Causa N° 5.864/14, “*Boccuti, Antonio Miguel c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*”, del 6/11/14; Sala V, Causa N° 35.379/10, “*Sullair Argentina S.A. (TF 24732-I) c/ DGP*”, del 21/03/11).

De esta manera, si el apelante pretende la revisión de cuestiones de hecho y prueba de la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, constituye un requisito de procedencia que el recurrente demuestre, preliminarmente, que la valoración efectuada por el mismo fue arbitraria (cfr. esta Sala, “*CLK SA...*”, cit. y Causa N° 72.680/18, “*Golden Penaut Argentina SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*”, del 9/05/19).

En este sentido, lo que se encuentra sometido a conocimiento de esta Sala consiste, primordialmente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuada por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

Expte. nro. 3532/2023 - LUTZ JUAN JACOBO c/ DIRECCIÓN
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

elementos probatorios incorporados en el proceso, sólo cabe confirmar la decisión recurrida (cfr. esta Sala, Causa N° 17.550/21, “*Kimberly Clark SA (TF 36115-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*”, del 13/04/22; Causa N° 72.673/18, “*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/ DGP*”, del 7/05/19; Causa N° 13.104/18, “*Cuatro Esquinas SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*”, del 14/03/19; Causa N° 83.620/16, “*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/ DGP*”, del 16/10/18; Causa N° 82.591/15, “*Salas, Fernando Martín c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*”, del 10/04/18; Causa N° 18.124/16, “*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/ DGP*”, del 14/9/2017; Causa N° 4.502/14, “*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/ DGP*”, del 29/09/14; Causa N° 27.409/12, “*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGP*”, del 31/10/12; entre otros; doctrina de C.S.J.N., Fallos: 326:2987; 332:357; y 334:249).

XII. Que, bajo estas premisas, se puede adelantar que las circunstancias que en la sentencia se tuvieron por debidamente acreditadas por el Fisco Nacional otorgan un adecuado fundamento a su enfoque.

En efecto, en la sentencia apelada se hizo mérito especialmente de las operaciones perfeccionadas por el apelante que motivaron las observaciones de la fiscalización:

(i) Inicialmente, en el año 2007 efectuó inversiones a corto plazo en un fondo del JP Morgan Bank;

(ii) El 23 de noviembre de 2007 compró, con el producido de las colocaciones en el citado fondo, el bono emitido por el Estado de Austria;



(iii) El 23 de enero de 2008 operó el vencimiento del título público austriaco y se depositó el pago de la renta generada (cupón cero);

(iv) Iniciado el año 2008, el monto generado por el bono fue nuevamente colocado en diversas inversiones a corto plazo, a lo largo del año;

(v) El 23 de diciembre de 2008, repitió idéntica operatoria que la realizada el año anterior, reinvertiendo lo producido por las diversas colocaciones, en la compra del bono de Austria.

(vi) El 26 de enero de 2009 operó nuevamente el vencimiento del título y se depositó la renta generada por aquel -cupón cero-.

(vii) Lo depositado por la realización del bono, se volvió a invertir en las colocaciones del Fondo del J.P. Morgan Bank, en idénticos términos que el período precedente.

Sobre la base de esta reseña, el *a quo* desatacó que las colocaciones financieras realizadas en el J.P. Morgan Bank se encontraban gravadas en bienes personales. Sin embargo, antes de la finalización del año -en ambos períodos fiscales- el encartado procedió a colocar el producido de dichas inversiones en la compra de Bonos de la República de Austria, los que se encontraban exentos en el IBP, en razón de la vigencia del artículo 11 del CDI suscripto entre la Argentina y el mencionado país, aprobado por Ley N° 22.589.

Asimismo, sopesó especialmente: *i)* que la suscripción y liquidación de los títulos tuvieron lugar, en ambos períodos, escaso tiempo antes del 31 de diciembre de cada año involucrado (fecha signada por la legislación para la configuración del hecho imponible del IBP) y escaso tiempo después de presentada la declaración jurada, respectivamente; *ii)* que, inmediatamente después de liquidados los títulos, reinvertió el producido en las mismas posiciones que poseía anteriormente; y *iii)* que la rentabilidad de las colocaciones, efectuadas en el fondo de inversión del J.P. Morgan





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

Expte. nro. 3532/2023 - LUTZ JUAN JACOBO c/ DIRECCIÓN
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

Bank, a lo largo del período previo a la compra de los títulos públicos austríacos, era superior a aquella que otorgaba el bono del país extranjero, en ambos años.

De esta forma, el Tribunal señaló que no habían quedado demostradas razones valederas de índole económica, comercial y/o financiera que hubieran justificado la operatoria descripta.

Merced a tales apreciaciones, expresó que la presunción establecida en el art. 30 del Decreto 127/96 resultaba claramente aplicable y que el contribuyente no había aportado, en su recurso, documentación ni desplegado argumentos de suficiente entidad para revertir la presunción allí establecida. Puntualizó que la sola mención de la existencia de un *tax planning*, estructurado al amparo de un convenio bilateral con la República de Austria, lucía insuficiente para desvirtuar el criterio fiscal, puesto que su mera invocación, no había alcanzado a desvirtuar la presunción sobre las variaciones patrimoniales.

A la luz de las pruebas, es razonable concluir, como se hizo en el decisorio apelado, que la adquisición de los títulos públicos austríacos tuvo la finalidad primordial de obtener los beneficios que otorgaba el CDI suscripto entre la República Argentina y la República de Austria y detraer sus capitales, hasta entonces invertidos en otras posiciones financieras, del alcance de la obligación tributaria frente al IBP.

En tal sentido, se advierte que la actora no ha logrado evidenciar deficiencias manifiestas en la valoración efectuada por dicho tribunal, por lo que la decisión recurrida debe ser confirmada en cuanto a este punto (cfr. C.S.J.N., Fallos: 326:2987 y 334:249), habida cuenta de que lo allí decidido se apoya en la ponderada



valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (cfr. C.S.J.N., Fallos: 332:357), por lo cual, tampoco merece ser admitido este agravio.

XIII. Que, es turno entonces de evaluar el siguiente agravio del contribuyente, el cual se afinca en la alegada imposibilidad de acudir, para fundar la solución otorgada a la presente controversia, a la presunción y al mecanismo de ajuste recogidos en la legislación interna, pues dichas normas entrarían en colisión con lo dispuesto en el CDI aplicable a sus inversiones en Títulos de un Estado extranjero.

En aras de dar adecuada solución a este planteo, viene a colación recordar nuevamente lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al dictar sentencia en la causa “*Molinos Río de la Plata S.A...*”, anteriormente citada.

Allí, el Tribunal dejó sentado que “[a] la luz de los principios de derecho público reconocidos en la Constitución, surge claro que **ningún tratado internacional vigente en nuestro país puede ser invocado de forma abusiva**, independientemente de la consagración expresa de una cláusula antiabusiva en el texto de ese mismo tratado. Esta postulación auto-referente que sugiere que el ‘abuso del tratado’ deba provenir inexorablemente del mismo instrumento que se califica como abusado, no solo no responde a la inserción del subsistema internacional dentro del ordenamiento jurídico argentino, sino que tampoco encuentra respuestas válidas en el derecho internacional...” (el énfasis corresponde al original).

A ello agregó que “[l]a Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, aprobada por la ley 19.865, recoge positivamente los límites antedichos. Al propio tiempo que sienta el principio del *pacta sunt servanda*, define, con particular claridad, que ‘[t]odo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe’ (artículo 26). Asimismo, manifiesta la prohibición de los estados contratantes de invocar las disposiciones de su derecho





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

Expte. nro. 3532/2023 - LUTZ JUAN JACOBO c/ DIRECCIÓN
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

interno como justificación del incumplimiento de un tratado (artículo 27), mas, como primera pauta de interpretación postula una lectura 'de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin' (artículo 31, inc. 1). Subsidiariamente, permite acudir a medios complementarios cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31 'deje ambiguo u oscuro el sentido o conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable'.

Bajo esta óptica, concluyó el Tribunal 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 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 2º de la ley 11.**” (el énfasis no corresponde al original).

Es cierto que en la aludida causa “*Molinos*” se examinó un tributo distinto, como es el impuesto a las ganancias, el cual tiene un impacto económico ciertamente mayor y una diversa modalidad de percepción. Pero esos aspectos no son esenciales si se tiene en cuenta la identidad que se configura en relación con el núcleo decisivo de la cuestión aquí debatida, que, como se vio, consiste en determinar si resulta aplicable el “principio de la realidad económica”, en este caso concreto no solamente aplicable de forma genérica como lo dispone el art. 2º de la Ley Nº 11.683, sino además recogido por la cláusula específica prevista en la reglamentación de la Ley del tributo, a efectos de esclarecer si se ha configurado un supuesto de abuso respecto a las disposiciones de un CDI.



XIV. Que, respecto al valor que debe asignarse al referido precedente a la hora de fallar en el presente litigio, la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado también “...*que no obstante que sus decisiones se circunscriben a los procesos concretos que les son sometidos y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces tienen el deber de conformar sus decisiones a las de este Tribunal, ya que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de sus precedentes sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar las posiciones sustentadas en ellos, dado que aquel reviste el carácter de intérprete de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia*”(cfr. C.S.J.N., Fallos: 325:2005).

En la misma línea, el Máximo Tribunal ha señalado, más recientemente, que no obstante que sus decisiones se circunscriben a los procesos concretos que son sometidos a su conocimiento, la autoridad institucional de sus precedentes, fundada en la condición del Tribunal de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, da lugar a que, en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos, sus conclusiones sean debidamente consideradas y consecuentemente seguidas tanto por la misma Corte como por los demás tribunales; y cuando de las modalidades del supuesto a fallarse no resulta de manera clara el error y la inconveniencia de las decisiones ya recaídas sobre la controversia legal objeto del pleito, la solución del mismo debe buscarse en la doctrina de los referidos precedentes (cfr., CSJN, Fallos: 339:1077 y sus citas; 341:570).

Por lo tanto, esta Sala tiene el deber moral de conformar sus decisiones a las de nuestra Corte, por revestir ésta el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (cfr. C.S.J.N., Fallos: 303:1769;





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

Expte. nro. 3532/2023 - LUTZ JUAN JACOBO c/ DIRECCIÓN
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

311:1644 y 316:3191). En razón de tales fundamentos, debe rechazarse el agravio en trato.

XV. Que, sentado lo anterior, resta dar tratamiento al cuestionamiento direccionado contra la validez constitucional de la norma reglamentaria que aplicó el Fisco. En este aspecto de la *litis*, resulta apropiado remitirse al temperamento expresado en el Dictamen emitido por el Sr. Fiscal General ante esta Cámara, el día 14/03/24, cuyos principales fundamentos el Tribunal comparte y hace propios.

En apretada síntesis, en atención a los argumentos enarbolados por el apelante, el representante del Ministerio Público manifestó que “[e]l recurrente postula que esta última norma no admite prueba en contra y vulnera el principio de reserva de ley en materia tributaria, por entender que mediante la vía reglamentaria modifica el hecho imponible y la base imponible previstas en la ley, contrariando el espíritu del legislador”.

Sobre el primer cuestionamiento a la legitimidad de la norma, se aclaró que ésta “...no impide que el contribuyente rebata la concurrencia de los extremos que hicieran presumir la existencia de una maniobra evasiva y tornaren aplicable la consecuencia prevista en el artículo 30 del decreto. De manera que, por admitir prueba en contrario, tampoco se advierte vulnerado el derecho de defensa consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional.”

En segundo orden, en relación al exceso en el ejercicio de la prerrogativa reglamentaria por parte del Poder Ejecutivo Nacional, el cual el accionante entiende que se produjo por haberse avasallado el principio de reserva de ley, no es ocioso recordar que resulta inherente a la naturaleza jurídica de toda reglamentación su subordinación a la ley, de lo que se deriva que con su dictado no



pueden adoptarse disposiciones que sean incompatibles con los fines que se propuso el legislador, sino que solo pueden propender al mejor cumplimiento de esos fines (cfr. CSJN, Fallos: 151:5; 155:178; 237:636; 315:257). En definitiva, cabe tener presente que el poder de reglamentar no llega nunca a consentir la desnaturalización del derecho (cfr. C.S.J.N., Fallos: 300:1167; 306:1311; 306:1694; 311:506; 316:3104 y 318:189, entre otros).

Asimismo, también debe ponerse de relieve que - sobre la base de lo dispuesto en los arts. 4º, 17 y 75, incisos 1º y 2º, de nuestra Ley Fundamental- el Tribunal Címero ha expresado categóricamente que los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (cfr. C.S.J.N., Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros) y, en forma concordante, ha afirmado en reiteradas oportunidades que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (cfr. C.S.J.N., Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366 y 2683; 323:240, entre muchos otros).

Concretamente, en cuanto a su alcance, también nuestra Corte estableció que el principio de legalidad o de reserva de la ley no es solo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía sustancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes, abarcando tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (cfr. C.S.J.N., Fallos: 329: 1554).

Sin embargo, acertadamente en el dictamen aludido se ha dicho que “...un análisis integrado del conjunto normativo en el que se inserta la cuestión permite sostener que el Decreto N° 127/2006





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

Expte. nro. 3532/2023 - LUTZ JUAN JACOBO c/ DIRECCIÓN
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

no incurrió en un exceso reglamentario con relación a la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, toda vez que se limitó a aclarar que, ante la existencia de una variación patrimonial producto de maniobras presumiblemente evasivas, el Fisco se encuentra facultado a determinar el tributo en función del tiempo durante el cual los bienes gravados que se asumen subyacentes a los existentes al 31 de diciembre formaron parte del patrimonio del contribuyente”.

Específicamente, en lo que atañe a la imputación de haber introducido, por vía reglamentaria, un hecho imponible distinto de aquellos contemplados por el legislador para la gabela involucrada en el *sub lite*, se advirtió que “...la ley establece que el impuesto se aplica sobre los bienes personales existentes al 31 de diciembre de cada año, lo que configura el hecho imponible del tributo. Complementando esa previsión y sin desconocer ese aspecto temporal, la norma reglamentaria se ciñe a disponer que, tomando como base el patrimonio habido a esa fecha, el Fisco se encuentra facultado a constatar la existencia de una variación patrimonial que haga presumir una maniobra evasiva, en cuyo caso deberá tener en cuenta para su cuantificación la proporción del año durante el cual el contribuyente hubiera tenido los bienes gravados subyacentes”.

Merced a esta apreciación, se aseveró que “...no se advierte que la disposición cuestionada por la recurrente resulte violatoria del principio de reserva de ley, que prohíbe a otro Poder que no sea el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 321:366, entre otros), pues aquella no modificó los elementos esenciales de la relación tributaria, sino que se limitó a facultar al Fisco a proporcionar las variaciones ocurridas durante el año calendario en las condiciones antes expuestas”.



Como colofón, manifestó el Sr. Fiscal General que *“[e]l citado decreto se evidencia, en ese contexto, como una razonable reglamentación de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, en tanto la potestad reglamentaria habilita a establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones que no hayan sido contempladas por el legislador de una manera expresa (Fallos: 337:149). Más aun considerando que la conformidad que debe guardar un decreto respecto de la ley que reglamenta no consiste en una coincidencia textual entre ambas normas, sino de espíritu (Fallos: 326:3032, entre otros)”*.

El andamiaje argumental así desarrollado lleva, lógicamente, a desestimar también este capítulo de la apelación deducida, puesto que, atendiendo al texto de la ley y al indudable propósito perseguido por ella, no se advierte que la reglamentación haya exorbitado los términos de la disposición legal. Por el contrario, dicha disposición reglamentaria fue establecida, precisamente, con la finalidad de evitar la elusión del impuesto en los términos en los que este había sido originariamente establecido por el legislador (cfr. C.S.J.N., Fallos: 340:1884).

Refuerza lo hasta aquí explicitado, el hecho de que esta solución se impone, además, como la que mejor se adecua a la antaño jurisprudencia del Alto Tribunal, según la cual la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la más delicada de las funciones a encomendar a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado la *ultima ratio* del orden jurídico (cfr. C.S.J.N., Fallos: 302:1149; 303:1708, entre muchos otros), por lo que no puede ser efectuada sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados, supuesto que no se verifica en el caso de autos.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

Expte. nro. 3532/2023 - LUTZ JUAN JACOBO c/ DIRECCIÓN
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

XVI. Que, al haberse desechado todas las impugnaciones dirigidas contra el ajuste realizado en el tributo, es momento -tal como fue anticipado- de revisar los planteos de ambas partes referidos a la multa aplicada por el ente fiscal, comenzando por la aducida prescripción del plazo para su imposición.

Sobre el particular, las partes son contestes en que el plazo de prescripción aplicable es el de cinco años, previsto en el artículo 56 de la Ley N° 11.683.

Ciertamente, la LPT dispone que las acciones y poderes del Fisco para para aplicar multas y clausuras regidas por ella prescriben por el transcurso de cinco años en el caso de contribuyentes inscriptos y el término, conforme el artículo 58 del mismo cuerpo normativo, comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible.

En el caso de autos, tal como se expresó en la sentencia apelada y no ha sido cuestionado por las recurrentes, el plazo para exigir el pago del IBP y ejercer potestades sancionatorias, comenzó a correr el 1° de enero de 2009. A partir de esto, en principio, el período legalmente previsto habría culminado el mismo día del año 2014.

XVII. Que, sin embargo, se encuentra controvertida la aplicación, en el cómputo de dicho plazo, de la suspensión con carácter general y por el término de un año, del curso de la prescripción de la acción -en lo que aquí interesa- para aplicar multas, dispuesta por la Ley N° 26.860, en su art. 17, que fue publicada el día 3 de junio de 2013, es decir, estando en curso el referido plazo de prescripción.

Es menester recalcar, como se ha indicado en el Considerando VI., que el contribuyente manifestó en su memorial



mantener la oposición de esta prescripción “...sobre la base de los fundamentos expuestos por el Dr. Magallón en su voto”, los cuales difieren sustancialmente de aquellos desarrollados en el recurso de fs. 19/47.

De tal forma, no puede pasarse por alto que el recurrente pretende introducir en esta instancia una línea argumental que no ha sido oportunamente planteada en su recurso ante el Tribunal *a quo*. De esta manera, los argumentos vertidos en este apartado se perciben como el fruto de una reflexión tardía y no pueden ser abordados por esta Alzada, en tanto no fueron oportunamente planteados ante el Tribunal que intervino en forma previa.

Sin perjuicio de lo indicado, es dable advertir que, de todas maneras, la solución adoptada en la sentencia apelada no se vería modificada puesto que la Ley N° 26.860, en su art. 17, dispuso la suspensión con carácter general, por el término de un año, del curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos y para aplicar multas (cfr. esta Cámara, Sala IV, Causa N° 86879/17, “*TRV6 SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, del 12/11/19; Causa N° 3056/21, “*INC SA /TF 44098-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, del 18/05/21 y doctrina de C.S.J.N., Fallos: 341:1656).

En virtud de lo expuesto, el plazo aludido en el Considerando anterior se ha visto extendido, de forma tal que tanto la notificación de la resolución determinativa del 16/4/14, como el acto que impuso la sanción del mismo año, tuvieron lugar con anterioridad a que éste hubiera transcurrido. En razón de esto, lo resuelto respecto a la tercera cuestión tratada en la sentencia apelada también debe ser confirmado.

XVIII. Que, por el contrario, asiste razón a la parte actora respecto a la imposición de las costas correspondientes al





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

Expte. nro. 3532/2023 - LUTZ JUAN JACOBO c/ DIRECCIÓN
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

rechazo de la prescripción de la multa que se dispuso en la aclaratoria dictada el día 2/08/22.

Efectivamente, como bien indica la recurrente, tanto la prescripción de la potestad del Fisco Nacional para determinar el tributo, como también para imponer las sanciones vinculadas a los incumplimientos detectados, fueron planteadas en el mismo acápite del escrito de interposición de su recurso ante Tribunal Fiscal de la Nación.

A partir de tal circunstancia, es también cierto que, al resolver el rechazo de la prescripción para la determinación del tributo (signado como primera cuestión del pronunciamiento apelado), los tres vocales coincidieron en señalar que este planteo había sido tratado como defensa de fondo y no como excepción de especial y previo pronunciamiento, por lo cual no ameritaba su rechazo una especial imposición de costas.

Por consiguiente, no se advierten las razones que hubieran justificado el apartamiento de tal criterio, en relación a lo resuelto como tercera cuestión del mismo decisorio, es decir, la prescripción de la potestad para la aplicación de la multa impuesta.

En suma, corresponde admitir la apelación deducida en este punto y revocar lo decidido en la aclaratoria mencionada y dejar sin efecto la imposición de costas establecida, mediante la aclaratoria de fecha 2/08/22, en el punto II. de la parte dispositiva de la sentencia de fs. 96/105.

XIX. Que, con referencia a la recalificación de la sanción aplicada en autos por el Tribunal Fiscal, este aspecto del decisorio ha sido recurrido por ambas partes, bien que en sentido opuesto. Mientras el Fisco refuta el temperamento del *a quo*, argumentando que se encuentran suficientemente acreditados los



aspectos tanto objetivos como subjetivos de la infracción prevista en el art. 46 de la Ley N° 11.683, el actor propugna la inexistencia de infracción alguna que le fuera imputable.

Por consiguiente, la cuestión central a decidir radica en determinar si de las constancias de la causa surgen elementos de prueba suficientes como para considerar a la conducta de la imputada subsumible en la tipificación contemplada en alguno de los arts. 45 o 46 de la LPT.

Se torna así imprescindible distinguir que, mientras el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. 1998) tipifica una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la culpa del actor, correspondiéndole a éste probar la eventual causal de excusabilidad de su conducta para quedar exento de pena (cfr. esta Cámara, Sala IV, *in re “Frigorífico San Jorge Patagonia S.A.”*, del 9/3/95, *in re “Ledersa S.A. (TF 27.309-I) contra D.G.I.”*, del 18/10/11; *in re “Liberson Sergio Rafael (TF 33.889-I) contra D.G.I.”*, del 19/11/13, entre muchas otras), por el art. 46 se describe una conducta de naturaleza dolosa, que impone al Fisco la carga de acreditar la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas por lo que ambas normas no difieren en punto al alcance de la materialidad de la conducta en ellas reprochada, diferenciándose solo en razón del elemento subjetivo, requiriendo la segunda la intencionalidad de esa conducta como presupuesto de procedencia del agravamiento de la pena que ella contempla (cfr. ésta Cámara, Sala I, Causa N° 33.493/98, *“IBBILCO S.R.L. (TF15683-I) c/ DGI”*, del 5/10/04; y esta Sala, Causa N° 17.835/2013, *“FAC MAT SRL (TF 25828-I) c/ DGI”*, del 12/09/13).

Ahora bien, indagando sobre la existencia de uno u otro elemento subjetivo, es necesario advertir que si bien –tal como sostiene la demandada– el art. 47 de la Ley de Procedimientos Tributarios consagra una serie de presunciones legales a fin de facilitar la prueba del dolo exigido por el art. 46 **-en este caso el ente fiscal invocó el inciso c) de la mentada norma-**, también es cierto que para





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

Expte. nro. 3532/2023 - LUTZ JUAN JACOBO c/ DIRECCIÓN
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

que opere la inversión de la carga de la prueba deben acreditarse los elementos exigidos por dichas presunciones. En efecto, *“...no puede obviarse, en este orden de ideas, que la inversión de la carga de la prueba opera para el particular una vez que los hechos fácticos que dan a lugar a tales presunciones han sido alegados y acreditados”* (esta Sala, Causa N° 38.498/04, *“Nextel Corp SA (TF 21389-I) c/ DGP”*, del 16/5/2008), circunstancia que no ha ocurrido en las presentes.

De manera tal que la figura tipificada en el art. 46 de la ley 11.683 para su configuración necesita el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que se exige la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco (cfr. esta Cámara, Sala IV, Causa N° 86879/17, *“INC SA /TF 44098-I) ...”*, cit.).

En lo que respecta puntualmente al art. 47 de la Ley 11.683, debe recordarse que dicha norma establece: *“Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: (...) c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso”*.

Asimismo, de forma similar a como el contribuyente propuso una interpretación estricta de la locución “evasión”, empleada en el art. 30 del Reglamento a la Ley del IBP, el Fisco aquí postula que, al haberse considerado configurada la situación contemplada en la norma aludida, ello conllevaría, de manera unívoca, a subsumirla también en la norma infraccional más gravosa, por haber mediado un supuesto de evasión fiscal.



Por su lado, el encartado esgrime que su accionar no contravino ninguna norma tributaria, de suerte tal que no le resultaría aplicable reproche o sanción alguna.

XX. Que, la resolución administrativa que impuso la sanción discutida señaló “...*el elemento objetivo se observa en los hechos producidos por el contribuyente, por cuanto ha convertido deliberadamente en exento parte de su patrimonio en el exterior (...) al mismo tiempo, se ha configurado el elemento subjetivo, pues se ha comprobado que ha pergeñado un (sic) estratagema en el que abiertamente ha realizado inversiones exentas en fecha cercana al cierre de ejercicio y las ha vuelto a convertir en el inicio del período fiscal siguiente en adquisiciones que hubiesen estado gravadas...*” (cfr. fs. 13). Por el contrario, más allá de su mención en la resolución de marras, no se advierte fundamentación alguna que justifique debidamente la invocación de la presunción habilitada por el art. 47, inc. c) de la Ley ritual tributaria.

Esto ha sido evaluado y ponderado expresamente en la sentencia impugnada, en la cual el Tribunal Fiscal de la Nación señaló que “...*no se advierte en el caso la disconformidad manifiesta con las normas tributarias en el actuar de la recurrente*” y concluyó que “...*las presunciones de dolo utilizadas por el Organismo Fiscal no se encuentran debidamente activadas, toda vez que en su apreciación se aparta objetivamente de los hechos del caso. No advirtiéndose la conducta dolosa que pretende el Fisco, así como tampoco un error cuyo carácter de excusable permita excluir la responsabilidad del apelante -teniendo en cuenta que efectivamente ha existido impuesto dejado de ingresar-, corresponde reencuadrar la conducta de la actora en el tipo infraccional del art. 45 de la ley de rito*” (cfr. fs. 104 vta.).

XXI. Que, sentado lo anterior, procede aclarar que, cuando en la sentencia apelada el *a quo* indica que no se advierte la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

Expte. nro. 3532/2023 - LUTZ JUAN JACOBO c/ DIRECCIÓN
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

disconformidad manifiesta con las normas tributarias en el actuar de la recurrente, ello no quiere decir -como lo interpreta el contribuyente- que su conducta no fue considerada contraria a las normas, sino que tal contradicción no resulta **manifiesta**, condición que requiere el inc. c) del art. 47 de la Ley N° 11.683 a fin de que opere la presunción de dolo y la consecuente inversión de la carga probatoria a favor del Fisco. Ciertamente, los ribetes interpretativos de las normas involucradas, que han motivado el extenso desarrollo argumental realizado en el presente pronunciamiento, justifican tal aseveración. Sin perjuicio de lo cual, ello no implica que tal accionar deba resultar exento de toda sanción.

En segundo término, descartada la aplicación de la presunción legal antes mencionada, es menester indagar si se debe considerar acreditado, de todas maneras, el elemento subjetivo doloso requerido por el art. 46 del mismo cuerpo normativo.

En esta senda, dado el argumento opuesto por el Fisco, no es ocioso expresar que la reconducción del hecho imponible, originada en una aplicación de la ley tributaria sobre el negocio jurídico causalmente recalificado en negocio en fraude de ley, indirecto o atípico, objetivamente documentado por actos autónomos, coligados o interdependientes **y revelados abiertamente al Fisco**, no puede merecer sanción como defraudación fiscal. Puede verificar, en su caso, una omisión de impuesto culposa, salvo que se constate la presencia de error excusable (TARSITANO, ALBERTO, *La elusión fiscal*, Buenos Aires, 2021, pág. 301).

En efecto, en la medida en que esa actividad precedente es revelada abiertamente, la ausencia del tipo surge por la imposibilidad de atribuir malicia o mendacidad a quien valoró el contenido del elemento normativo y descartó su obligación. No puede atribuirse tipicidad, con ausencia de “fraude o idoneidad del ardid”, lo



que se demuestra por el hecho de que el conjunto de los actos o negocios jurídicos que producen el hecho imponible se han revelado directamente al conocimiento del Fisco, con prescindencia de si la intención del obligado fue sustraerse a su deber.

Al hilo de este razonamiento, en estas actuaciones no se advierte evidencia alguna que justifique presumir la existencia de una conducta fraudulenta por parte de la actora; de manera tal que, al no encontrarse acreditado en el *sub examine* en forma fehaciente el dolo del contribuyente, aunque sí la omisión de impuestos a la que se refiere el art. 45 de la ley 11.683, resulta procedente el reencuadre de la conducta en esta última norma efectuado en la sentencia apelada (cfr. esta Sala, “Nextel”, cit.; Causa N° 26.557/06, “DGI (Autos Nisa Negocios Inmobiliarios SA (TF 22261-I) C/ DGI”, del 05/03/10; Causa N° 27588/12, “Cooperativa de trabajo El Sauce Ltda (TF 26197-I) c/ Dirección General Impositiva”, del 28/02/13; Causa N° 15578/05, “Ferraro, Rubén Ricardo (TF 18.945-I) c/ Dirección General Impositiva”, del 25/03/10; Causa N° 57052/13, Causa N° 46103/15, “Laham, Alberto Elias c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, del 7/05/15; Causa N° 5127/05, del 5/9/19, “EDZ y Asoc. SA c/DGI”, del 23/02/16 y “Raul Benzadon SA (TF 18418-I) c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, entre otros).

Desde otra perspectiva, tampoco el contribuyente aportó argumentos atendibles a fin de tener por configurado un error excusable que eximiera de sanción su accionar.

Recuérdese que para su viabilidad se requiere que dicho error sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar del sujeto a quien se le atribuye la infracción tributaria. En todos los casos, el contribuyente debe demostrar que ha actuado con un comportamiento normal y razonable frente al evento en que se halló, procediendo con la prudencia que exigía la situación (cfr. CSJN, Fallos: 319:1524, “Morixe Hnos SACF”, del 20/08/96; esta Sala III, Causa N°





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

Expte. nro. 3532/2023 - LUTZ JUAN JACOBO c/ DIRECCIÓN
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

36571/12, “*Argentino Foot Ball Club (TF 28.506-I) c/. DGP*”, del 13/02/13; Causa N° 56534/15, “*Arauca Bit AFJP SA (TF 36903-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, del 16/02/17; Causa N° 79411/18, “*Cosméticos Avon SACI c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, del 29/10/19; Causa N° 17550/21, “*Kimberly Clark SA (TF 36115-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, del 13/04/22; Causa N° 21341/23, “*Interbas SA (TF 49599-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, del 8/08/23; Sala V, Causa N° 22846/06, “*Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c/ Dirección General Impositiva*”, del 11/5/06; Sala I, Causa N° 12171/07, “*B de T SA c/ EN-AFIP DGI-Resol 130/07 (CEN) s/ DGP*”, del 11/8/11 y Sala II, Causa N° 43115/11, “*Scalise María Gabriela (TF 23.933-I) c/ DGP*”, del 10/4/12).

Por consiguiente, procede rechazar los agravios de ambos apelantes y confirmar lo decidido también en este aspecto.

XXII. Que, por último, en lo atinente a la manera que fueron distribuidas las costas, es menester resaltar que, más allá de haber solicitado la revocación, con costas, de la sentencia apelada, la parta actora no ha desarrollado argumento alguno que confute debidamente lo resuelto sobre el particular en los puntos I. y III. de la parte dispositiva de dicho pronunciamiento. Por tal razón corresponde confirmar lo allí decidido.

Por lo demás, este Tribunal entiende que las costas de esta instancia deben ser distribuidas en el orden causado, atento al carácter novedoso y complejo de la cuestión debatida, así como también que ambos recursos han sido sustancialmente rechazados



(artículo 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En mérito de lo expuesto **SE RESUELVE:** 1º) admitir parcialmente el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, revocarla parcialmente, solamente en cuanto a la imposición de costas establecida en el punto II. de su parte dispositiva 2º) confirmar la sentencia apelada, en todo lo demás que ha sido materia de agravios y 3º) las costas de esta instancia se distribuyen en el orden causado.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que -por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala- suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Ac. 2/24 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese (al señor Fiscal en la forma solicitada en su dictamen) y devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

