



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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: SENTENCIA “SANTIAGO BLAQUIER y acumulados” EX-2022-134954174- -APN-SGAI#TFN

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. N° **EX-2022-134954174- -APN-SGAI#TFN “SANTIAGO BLAQUIER y acumulados”** 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 mediante RE-2022-134948237-APN-SGAI#TFN –en el marco del EX-2022-134954174- -APN-SGAI#TFN- Santiago Blaquier interpone recurso de apelación en los términos del artículo 76 inc. b) de la Ley N° 11.683, contra la Resolución N° 125/2022 (DV DEOA), de fecha 24 de noviembre del 2022, dictada por el Jefe (Int.) de la División de Determinaciones de Oficio, por la que se impugna la declaración jurada en el Impuesto sobre los Bienes Personales del año 2019. Así, se determina de oficio su obligación frente al citado gravamen y período y establece una diferencia de impuesto a ingresar, a favor de la AFIP de \$235.201.757,04, con más \$236.095.523,71 en concepto de intereses resarcitorios e impone una multa equivalente al 100% del impuesto presuntamente omitido, con fundamento en el artículo 45 de la ley 11.683.

A través del RE-2022-134969332-APN-SGAI#TFN – en el marco del EX-2022-134972431- -APN-SGAI#TFN- María Elena Blaquier interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 124/2022 (DV DEOA), de fecha 24 de noviembre del 2022, dictada por el Jefe (Int.) de la División de Determinaciones de Oficio, que impugna la declaración jurada presentada en el Impuesto sobre los Bienes Personales del año 2019, determina de oficio el gravamen y establece una diferencia de impuesto a ingresar, a favor de la AFIP de \$235.201.757,04, más \$236.095.523,71.- en concepto de intereses resarcitorios y una multa equivalente al 100% del impuesto presuntamente omitido, con fundamento en el artículo 45 de la ley 11.683.

Por su parte, Ignacio Blaquier a través del RE-2022-134981272-APN-SGAI#TFN -en el marco del EX-2022-134986767- -APN-SGAI#TFN- apela la Resolución N° 123/2022 (DV DEOA), de fecha 24 de noviembre del 2022, dictada por el Jefe (Int.) de la División de Determinaciones de Oficio, que determinó el Impuesto sobre los

Bienes Personales del año 2019 y establece una diferencia de impuesto a ingresar, a favor de la AFIP de \$235.203.968,25, más \$235.881.355,69 en concepto de intereses resarcitorios e impone una multa equivalente al 100% del impuesto presuntamente omitido, con fundamento en el artículo 45 de la ley 11.683.

Asimismo, el Sr. Carlos Herminio Blaquier mediante RE-2022-135002287-APN-SGAI#TFN -en el marco del EX-2022-135003207- -APN-SGAI#TFN- recurre la Resolución N° 122/2022 (DV DEOA), de fecha 24 de noviembre del 2022, dictada por el Jefe (Int.) de la División de Determinaciones de Oficio, que también determina el gravamen y período y establece una diferencia de impuesto a ingresar, a favor de la AFIP de \$235.203.968,25, intima el ingreso de \$235.664.968,04.- en concepto de intereses resarcitorios y una multa equivalente al 100% del impuesto presuntamente omitido, con fundamento en el artículo 45 de la ley 11.683.

Por último, el Sr. Alejandro Blaquier mediante RE-2022-135002287-APN-SGAI#TFN -en el marco del EX-2022-135033425- -APN-SGAI#TFN- recurre contra la Resolución N° 121/2022 (DV DEOA), de fecha 24 de noviembre del 2022, dictada por el Jefe (Int.) de la División de Determinaciones de Oficio, se determina el mismo Impuesto y período y establece una diferencia de impuesto a ingresar, a favor de la AFIP de \$235.203.968,25, más \$235.664.968,04.- en concepto de intereses resarcitorios y multa equivalente al 100% del impuesto presuntamente omitido, con fundamento en el artículo 45 de la ley 11.683.

Los expedientes reseñados fueron acumulados ya que tienen en común el cuestionamiento de la valuación a costo histórico asignada a sendas obras de arte y antigüedades. Ello así, siendo los argumentos expresados por las partes idénticos, se transcribirán en forma conjunta y así también se resolverán los agravios.

Se describe que en las declaraciones juradas correspondientes al período fiscal 2019 de los aquí recurrentes, se valoraron las obras de arte, antigüedades y otros objetos de colección con el método que venían empleando desde la incorporación de los bienes a sus patrimonios, en el año 2011 y conforme eran valuados por sus antecesores. Explican que dicho criterio fue cuestionado por la AFIP.

Expresan que en el año 2011 recibieron por donación de sus padres, una colección de obras de arte y antigüedades con reserva de usufructo vitalicio y gratuito. Luego, en el año 2017, los donantes renunciaron al usufructo gratuito y vitalicio, en forma gratuita y sin cargo alguno.

Detallan que con la autorización de la Secretaría de Cultura de la Nación, entre los meses de mayo y agosto del año 2019, se realizaron 6 exportaciones temporarias (comprensivas de 26 pinturas), y 1 exportación definitiva (que abarca 13 artículos/antigüedades). Las exportaciones fueron realizadas por la empresa Art Logistics S.A. con destino a la ciudad de Luxemburgo.

Esgrimen que dichas exportaciones se originaron en la necesidad de resguardar las obras de arte y la colección de antigüedades en uno de los depósitos más idóneos, aptos y adecuados para la guarda y permanencia de este tipo de bienes. La elección recayó en la empresa Fine Art Logistics Natural Le Coultre S.A. radicada en Luxemburgo.

Asimismo, destacan que las obras no han sido vendidas y se mantienen en el patrimonio de la familia Blaquier en su respectivo porcentaje.

Discrepan con el criterio fiscal que entiende que las obras y antigüedades deben ser considerados como bienes en el exterior y su valuación debe ser al valor plaza o valor FOB, declarado en los despachos de las exportaciones realizadas y ratificado por las valuaciones llevadas a cabo, por un lado, por la casa de subastas “Christie’s Appraisals Inc. Nueva York EEUU” y por otro, por la “prueba de cobertura” desarrollada por la empresa aseguradora “MAG JLT Roma-Nápoles”.

Señalan que las determinaciones de oficio olvidan considerar el factor de conexión territorial de los bienes según lo establecen los artículos 19 y 20 de la ley del gravamen, dando por hecho que los bienes se ubican en el exterior. Señalan que la mera lectura de tales artículos demuestra que los bienes se consideran ubicados en el país.

Expresan que equivocadamente se fundó el acto administrativo en una norma genérica sobre valuación de los bienes en el exterior (artículo 23, inciso a)) pero omitió cualquier referencia a las normas sobre el sustento territorial -delimitación espacial del hecho imponible-.

Así manifiestan que el Fisco no consideró los artículos 19 y 20 de la ley, en virtud de los cuales el legislador asignó a los “bienes personales” del contribuyente (definidos como una categoría particular diferenciada del resto de los bienes) el lugar de radicación donde éste se encuentra domiciliado.

Interpretan que en el caso de los bienes en discusión el legislador, con total claridad, definió que las colecciones de arte y antigüedades forman parte de una de las dos categorías: (i) objetos personales; (ii) bienes del hogar. La única distinción es que tales bienes poseen una valuación particular, que es la que se indica en el inciso g) del artículo 22.

Asimismo señalan que dos tipos mantienen la conexión territorial “física” (incisos f y h) mientras que los otros dos establecen la conexión territorial por sujeción “jurídica”: el registro en el caso del inciso e) y el domicilio del contribuyente en el caso del inciso g).

En contraposición, el artículo 20 sobre bienes situados en el extranjero, sólo se refiere al caso general de conexión territorial “física” para una única especie de bienes muebles: e) Los bienes muebles y los semovientes situados fuera del territorio del país.

En conclusión, sin esfuerzo interpretativo entienden que la intención del legislador fue que los bienes personales, como especie del género bienes muebles, estén situados en el lugar de residencia del titular, en este caso en la República Argentina. La decisión del legislador de ubicar esta clase de bienes en el domicilio de su titular encuentra su explicación en las normas civiles sobre derechos reales – las que detallan en los recursos-.

Reseñan que la ley considera ubicados en el país “los bienes muebles registrados en él” (artículo 19, inciso e) de la ley 23.966). La ley impositiva se refiere a “bienes registrados”, lo que significa, todavía, un alcance menor respecto de la categoría de los “bienes registrables”, si es que, con particular estrictez, se introdujera dicha diferenciación para individualizar a bienes con inscripción registral respecto de cosas no registrables.

A tenor de la observación efectuada señalan que debe admitirse que los bienes objeto de esta controversia son bienes muebles “registrables” y “registrados” en la Secretaría de Cultura, Dirección Nacional de Bienes y Sitios Culturales, y así deben ser considerados para la solución del caso.

Expresan que la Ley 24.633 y sus modificaciones, y en particular a la reglamentación producida por la Resolución N° 323/18 del Ministerio de Cultura de la Nación, publicada en el Boletín Oficial del 16 de abril de 2018, se establece que el Ministerio de Cultura debe conferir una Licencia de Exportación, como recaudo necesario para tramitar la salida del país, con carácter temporal o definitivo, en lo que aquí interesa, para obras de autores fallecidos hace más de 50 años contados desde la fecha del deceso del autor.

Respecto de las obras consideradas en el sub examine, detallan que la citada resolución establece un procedimiento para la denuncia y registro de las obras, con el propósito de que el Estado argentino autorice –bajo ciertas condiciones– la salida del país de tales bienes culturales o ejerza el derecho de preferencia a la

compra que la ley le otorga.

Entienden que se cumple de esta manera con la finalidad de la Ley 23.966: la inscripción del bien es el medio para la realización de los efectos legales indicados por la ley no tributaria. Se identifica fácilmente el objeto de cualquier registro público: la individualización del bien y su inscripción registral con la producción de efectos jurídicos sobre la titularidad de la obra o la plenitud del dominio sobre ella, siendo la autoridad de aplicación, la Dirección Nacional de Bienes y Sitios Culturales.

Continúan detallando las particularidades de la registración de los bienes en crisis, las normas de procedimiento pertinentes, el alcance de la inscripción registral, lo que entiende confirma que en definitiva, el propósito del legislador de la ley 23.966 al situar en el territorio nacional a “los bienes registrados en él” se cumple especialmente en el caso de las obras de valor cultural. Destacan que no cabe duda que las normas transcritas han tenido por finalidad establecer un mismo régimen legal a los bienes ubicados en el territorio, garantizar la seguridad jurídica y preservar el poder de policía del Estado. Acompañan como prueba documental anexa las licencias de exportación de las obras objeto de estas actuaciones.

Por otro lado, en forma supletoria se agravan en relación a la valuación de los bienes. Así, explican que la justificación del impuesto depende del tipo de activo, porque es posible, como sucede con la ley argentina, que en una misma ley convivan explicaciones heterogéneas, y que ciertos elementos patrimoniales se graven no por lo que representan como revelación de capacidad contributiva, sino por su rendimiento potencial o de goce, como tal ajeno al valor de mercado realizable con la enajenación del bien. En efecto, esgrimen que la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales contiene una diversidad de reglas de valoración que no parecen responder a un modelo único, empezando en que el objeto del impuesto recae sobre la titularidad entendida como una situación estática, ajena a cualquier transacción, lo que demuestra la falta de idoneidad de los valores de mercado para determinar su base imponible.

Así distinguen entre el valor de cambio (valor de mercado), el valor de uso (la utilidad que un bien no productivo reporta a su titular) y el valor productivo, determinado en función de los rendimientos. Cada uno de esos valores refleja una diversa manifestación de capacidad contributiva y depende de la naturaleza del activo, como lo ponen en evidencia las normas de valuación de la ley 23.966.

Para los bienes recibidos a título gratuito, dicen que la decisión del legislador en la Ley 23.966 no fue considerar que el valor de mercado refleja la verdadera capacidad contributiva del Impuesto sobre los Bienes Personales, lo que por otra parte se condice con una conocida tradición jurídica civil y tributaria.

Asimismo, remarcan que un mismo bien no puede poseer dos criterios de valoración basados en una regla legal para los del país y en una regla de mercado para los del exterior.

Entienden que el juez administrativo ha echado mano a una fórmula recaudatoria, y quiebra la regla de unicidad de valores para el mismo bien. Si es justo o no que aquello que recibe esté valuado a un peso no es una cuestión justiciable. Entienden que este Tribunal deberá colocar la cuestión en su estricto eje legal. Ese enfoque, coincide con la consideración teórica de que, tratándose de bienes improductivos, a los que no es posible asignárseles una renta potencial, la base imponible que refleja la utilidad derivada de los bienes es el mantenimiento del valor que tenía para el donante, no su valor de mercado.

Señalan que la definición del parámetro de medición es una decisión del legislador amparada por el conocido principio de reserva de ley, y la relación entre el hecho imponible y la cuantía de la obligación depende de esa

definición, a la que el intérprete debe ceñirse.

Aceptada esta premisa, la relación entre el hecho imponible y la cuantía de la obligación, o si se prefiere entre la capacidad contributiva y el impuesto exigido, no depende del elemento material sino de su magnitud, y la experiencia demuestra que cuando estas magnitudes han sido deterioradas por la inflación, la ausencia de actualización no puede ser suplida por el intérprete.

Reseñan las distintas normas que se encuentran en crisis: artículo 22, inciso e) de la ley 23.966, (t.o. Decreto N° 281/97), artículo 23, inc. a), artículo 4 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a los bienes personales, artículo 4 de la ley del Impuesto a las Ganancias y de su decreto reglamentario.

Advierten, que el legislador ha determinado dentro de los bienes recibidos a título gratuito una medición de la base concreta para cada caso, según sea posible determinar valor o no. En autos señalan que no está discutido que las obras poseen un valor determinado, que era el que poseían en cabeza de los antecesores. En efecto, los donantes siempre declararon los bienes en el Impuesto sobre los Bienes Personales (o en el impuesto al patrimonio neto) las obras y antigüedades por su valor histórico de incorporación.

En tal estado de cosas, señalan que se perciben las normas en aparente conflicto: una, que manda a valuar según el costo (artículo 4° del Decreto Reglamentario del Impuesto sobre los Bienes Personales y artículo 4° de la Ley del Impuesto a las Ganancias, incluido el reenvío al artículo 7° del Reglamento de esta última ley); y la otra, la que ordena tomar el valor de plaza para los bienes ubicados en el exterior (artículo 23, inc. a) de la ley del gravamen).

Sin embargo, estiman que este conflicto en verdad no existe, porque se resuelve por aplicación de la norma de mayor especificidad: la que desplaza a la de alcance más general.

Con la distinción propuesta, no cabe duda -dicen- de que la norma especial es la que establece cómo valuar los bienes adquiridos a título gratuito, incluidos los recibidos por donación, ya que ellos tienen un tratamiento expreso en la ley. Prevalencia que no sólo viene impuesta por el orden cronológico de incorporación al patrimonio, sino también por la lógica económica que mantiene esa valuación al cierre de cada período fiscal, lo cual, de otro lado, se corresponde con el criterio que impera en el Impuesto a las Ganancias: los bienes recibidos a título gratuito mantienen el mismo valor que tenían en cabeza de quien lo transmitió.

Entienden que al mismo resultado se arriba – y con mayor claridad aun- por el reenvío del artículo 4° del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, teniendo en cuenta que tal artículo no distingue entre bienes situados dentro y fuera del país. Es más, si se atiende a que la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales adoptó de manera expresa el criterio del costo de origen en el artículo 22, inc. e), para los bienes locales, se ratifica que el reenvío se aplica especialmente para los bienes ubicados en el exterior, pues para los locales ya se encuentra definido en la propia ley.

De esta manera, sostiene que no existe diferencia en el método de valuación de los bienes recibidos a título gratuito según la ubicación en que se encuentren, criterio que todavía se ve robustecido por el hecho de que todas las obras fueron cedidas en la Argentina, permanecieron declaradas a su costo de origen y, finalmente, fueron trasladadas al exterior.

Destacan una consulta a la AFIP (Fuente: AFIP, ID 2918776) en relación a como valuar un bien recibido por herencia o donación donde expresamente señala que se considerará como valor de ingreso al patrimonio el valor impositivo (valor residual) que tuvieran esos bienes para el antecesor y como fecha de adquisición la fecha de la

respectiva donación o transmisión del bien. Si no se tuviera el valor citado anteriormente, se tomará el valor de plaza a la fecha de la respectiva transmisión del bien.

Por esas razones, señalan que las obras de arte y otras antigüedades de colección ubicadas en el exterior deben mantener su valuación a lo declarado anualmente por el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Plantean que el Fisco invoca en forma errónea el Dictamen 48/2001 (DAT) por que trata una situación distinta a la de autos, y que de todos modos serviría para destacar que allí en cuanto a las normas aplicables a la valuación de las obras de arte, no se hace distinción alguna entre si aquéllas se encuentran dentro o fuera del país. Por lo cual -dicen- que se desprende que, a los efectos de la valuación de los bienes objetos de ajuste, el dictamen confirma la aplicación de la ley especial, que manda a valorar los bienes donados al valor declarado por el antecesor.

Plantean la afectación del principio de confianza legítima y seguridad jurídica, pues resulta perturbador que quien obraba al amparo de la previsibilidad que merece el accionar de la AFIP, se encuentre de repente sorprendido con un criterio diferente frente a las mismas normas, lo que defrauda sus razonables expectativas en el comportamiento coherente de la Administración.

Explican que aquellas obras que salieron del país, al amparo de una destinación de exportación temporaria vigente y que, al 31 de diciembre de 2019, mantenían ese status, no pueden ser valuadas como bienes situados en el exterior, puesto que su salida del país es temporal y a condición de un posible retorno: en otras palabras, no ha existido una salida del país definitiva. Plantean de manera supletoria, que no corresponde liquidar el gravamen sobre el valor de plaza de aquellas obras amparadas por despacho de exportación temporaria.

Señalan que no puede imputarse a la comisión de la infracción prevista en el art. 45 de la Ley 11.683, puesto que no existió omisión de impuesto y por ende no se configura el elemento objetivo del tipo infraccional y tampoco existe tipicidad subjetiva, porque la secuencia lógico interpretativa seguida en el criterio utilizado para declarar el Impuesto sobre los Bienes Personales se presenta cuando menos como razonable, y por ende no puede merecer reproche por colisión normativa.

En subsidio, invocan el error excusable toda vez que existieron razones serias para actuar en la forma en que lo hicieron. Ofrecen prueba documental, hacen reserva del caso federal y solicitan se revoquen los actos apelados, con costas.

II. Que mediante IF-2023-29766555-APN-DTD#JGM, IF-2023-37198139-APN-DTD#JGM, IF-2023-31835726-APN-DTD#JGM, IF-2023-37198548-APN-DTD#JGM e IF-2023-30424999-APN-DTD#JGM, el Fisco Nacional contesta los traslados conferidos.

Menciona que la causa tiene su origen en las tareas llevadas a cabo por el Departamento Investigación Grandes Contribuyentes Nacionales (DI FIGC), quien contó con los antecedentes de la investigación llevada a cabo por la Dirección de Investigaciones de la Subdirección General de Control Aduanero dependiente de la Dirección General de Aduanas. Esta dependencia en sus funciones propias, observó exportaciones con destino a Luxemburgo de antigüedades y pinturas pertenecientes a los integrantes de la familia Blaquier por un valor total de U\$S 930.650.000.-

Ratifica lo señalado por la actora que las antigüedades y obras de arte se incorporaron al patrimonio mediante sendos contratos de donación celebrados por sus padres en el 2011, instrumentos por los cuales donaron -sin cargo- la nuda propiedad, reservándose el usufructo vitalicio y gratuito de los mismos.

Tampoco desconoce que en el año 2017, los padres renuncian al derecho real de usufructo gratuito y vitalicio, sin cargo alguno. Destaca que los responsables valoraron de manera improcedente la parte proporcional que poseen sobre las antigüedades y obras de arte al valor impositivo de los bienes, el que venían utilizando sus antecesores (valor residual) que surge del contrato de donación, cuando en realidad debieron valorarlos a su valor de plaza en el exterior al 31 de diciembre. Lo expuesto, de conformidad a lo estipulado en el inciso a) del artículo 23 de la Ley 23.966 y el artículo 25 de su Decreto Reglamentario (Decreto 127/96 y sus mod.)- toda vez que los bienes en cuestión se encontraban situados en el exterior, a resguardo en un depósito radicado en Luxemburgo para esa fecha.

Agrega, que los integrantes de la familia Blaquier, por sí o través del operador de arte “ART LOGISTICS S.A.” (CUIT 30-70723257-5), realizaron durante el año 2019 seis operaciones de exportación de las obras de arte y antigüedades objeto de ajuste con destino al Gran Ducado de Luxemburgo, más precisamente a un depósito ubicado en “LEFREEPORT Parishaff L-2315, Senningerberg”, perteneciente a la firma destinataria de las mercaderías “FINE ART LOGISTICS - NATURAL LE CUOLTRE S.A.”.

Señala que se constató que se llevaron adelante mediante diversas operaciones de “exportaciones temporarias” (subrégimen ET02), con motivo de la exposición con fines de comercialización de 26 pinturas, y una operación de “exportación definitiva para consumo” (subrégimen EC01), correspondiente a un cargamento de antigüedades y objetos de platería (13 artículos). Todos esos bienes fueron exportados durante el 2019, con el mismo destino y por un valor total FOB USD 930.650.000.

Menciona que, al cierre del período fiscal 2019, todos los bienes egresados del territorio nacional (pinturas y antigüedades) continuaban bajo la propiedad de la familia BLAQUIER y ubicadas a resguardo en el depósito radicado en Luxemburgo; a excepción de una obra de arte vendida a un tercero de EEUU en USD 57.000.000 (FOB declarado USD 50.000.000 en destinación temporal) y una obra de arte retornada mediante reimportación por el mismo valor exportado (USD 5.000.000), la cual permanecía en nuestro país al cierre del citado período.

Destaca que el thema decidendum en la presente causa se refiere a cómo deben valuarse las obras de arte y antigüedades (bienes muebles) que se encontraban situados en el exterior al 31/12/2019, es decir “de puro derecho”, ya que los hechos no están controvertidos en autos, sino que el recurrente pretende introducir una exégesis particular, intrincada y melindrosa, para justificar su declaración.

Recuerda, que al momento de la interpretación y aplicación del plexo normativo, debe primar el principio de razonabilidad y no perder de vista a la hora del análisis de la presente controversia, si resulta coherente que las obras de arte y antigüedades que fueron exportados durante el 2019 y que fueron valuadas en casi mil millones de dólares (US\$ 930.650.000), puedan estar expuestas ante el Fisco en las declaraciones juradas de la recurrente por un valor de \$0,01.

Ratifica plenamente la interpretación realizada por el juez administrativo en cuanto a que los mencionados bienes debieron ser considerados como situados en el exterior y debieron ser valuados conforme esa condición, es decir “...a su valor de plaza en el exterior al 31 de diciembre de cada año” (inciso a) del artículo 23 de la ley del impuesto).

Por otro lado, en el supuesto de que las obras de arte y antigüedades fueran consideradas como situadas en el país como lo pretende la parte actora, entiende que la valuación que realizaba de los mismos resulta igualmente incorrecta, ya que debió valorarlos al valor de plaza al momento de la incorporación a su patrimonio. Es decir, independientemente de que los bienes sean considerados como situados en el país o en el exterior, el valor que

debieron exponerse en la Declaración Jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales, debió ser el propuesto por el juez administrativo, es decir a su valor de plaza.

Expone sucintamente la naturaleza jurídica del impuesto, y detalla que el artículo 20 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales estipula que: “Se entenderán como bienes situados en el exterior: ...e) Los bienes muebles y los semovientes situados fuera del territorio del país...” al 31 de diciembre de cada año.

Asimismo, destaca que corresponde la valuación establecida en el artículo 23 inc. a) de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales (t.o. en 1997 y sus modificaciones), es decir, a su valor de plaza en el exterior al 31 de diciembre de cada año, no resulta procedente el planteo del contribuyente, quien pretende no sólo encuadrar erróneamente a los bienes en cuestión dentro del grupo de “bienes del hogar”, sino también como “bienes situados en el país” por el hecho de encontrarse registrados en el mismo y por la residencia nacional del apelante.

Describe que los artículos 19 y 20 de la ley definen cuando un bien debe considerarse como situado en el país y cuando debe entenderse como situado en el exterior, respectivamente. Entiende que de forma clara y precisa el inciso e) del artículo 20 establece que se entenderá como situados en el exterior a “Los bienes muebles y los semovientes situados fuera del territorio del país”.

Por otro lado, el artículo 25 del Decreto Reglamentario de la ley (Decreto 127/96) establece que: “A los fines del artículo 23 de la ley se entenderá que constituye valor de plaza, el precio que se obtendría en el mercado en caso de venta del bien que se valúa, en condiciones normales de venta”.

Señala que como valor de plaza, se utilizó el valor FOB declarado en los despachos de las exportaciones realizadas por el contribuyente y ratificado por las valuaciones llevadas a cabo, por un lado, por la casa de subastas “Christie’s Appraisals Inc. Nueva York EEUU” y por otro, por la “prueba de cobertura” desarrollada por la empresa aseguradora “MAG JLT Roma-Nápoles”.

Advierte que la recurrente expresa en esta instancia que los bienes deberían ser considerados como situados en el país, ya que correspondería considerarlas como “bienes personales y del hogar” (incisos f) y g) del artículo 19 de la ley del impuesto); y/o como “bienes registrado en el país” (inciso e) del mencionado artículo). Sin embargo, señala que la doctrina tiene dicho que “Los bienes del hogar y uso personal constituyen el ajuar de la casa y el conjunto de bienes de disfrute (o bienes de uso no productivo) que posee el contribuyente, a los que se deben agregar o no los de su familia, según la definición de unidad contribuyente adoptada por el tributo”.

Por otro lado, conforme la misma doctrina señala que las obras de arte y antigüedades, son bienes que pueden tener un gran valor, expresando una importante capacidad contributiva y revistiendo características propias de una inversión.

Asimismo manifiesta que resulta relevante el fin que tienen estos bienes, si las obras tienen fines decorativos o de disfrute dentro del hogar del contribuyente (bienes personales y del hogar) o en realidad fueron exportados para su exposición y posterior venta a raíz de una modificación normativa (bienes considerados como inversión).

Expone que de lo hechos no controvertidos de la causa y la propia defensa del contribuyente no cabe duda que las obras y antigüedades depositadas en Luxemburgo tiene como finalidad la inversión y no un uso personal. En efecto, señala que es la propia actora quien manifiesta que: “Las exportaciones se originaron en la necesidad de resguardar las obras de arte y la colección de antigüedades en uno de los depósitos más idóneos, aptos y adecuados para la guarda y permanencia de este tipo de bienes” y que “Interesa señalar que la oportunidad estuvo vinculada al cambio sufrido por la ley 24.633”.

Señala que los bienes objeto del ajuste fueron vendidos o fue modificada su condición de exportación de transitorio a “definitivo” durante el 2020, por lo que no pueden considerarse estos bienes como bienes personales o del hogar del contribuyente en los parámetros de los incisos f) y g) del artículo 19 de la ley del impuesto.

Por otro lado, respecto al argumento del recurrente sobre que las obras de arte y antigüedades estarían dentro del inc. e) del artículo 19 como “bienes muebles registrado en él” (en el país), entiende que resulta improcedente, toda vez que el contribuyente pretende que cualquier tipo de declaración o anotación sea justificativo para que el bien sea contemplado en este inciso.

Menciona que este inciso no fue reglamentado por la norma, por lo que entiende debe aplicarse un criterio de razonabilidad en su interpretación y alcance. Cuando la ley se refiere a “bienes registrados”, se refiere un registro público que permita dar certeza jurídica sobre la condición de propiedad que tiene el nudo propietario de manera “erga omnes”. También es necesario que en ese registro obren los actos jurídicos relevantes que tienen relación con el bien en cuestión.

Entiende que la “Licencia de Exportación” contemplada en la ley 24.633, no cumple con esos requisitos. Describe el procedimiento para la obtención de la licencia señalada para concluir que la declaración jurada, que se hace por internet en un plazo de dos días hábiles administrativos y sin ningún tipo de notario, ni presencia u observación física por parte de funcionarios públicos, no cumple con lo dispuesto en la norma como “bienes registrados en el país”.

Manifiesta que no puede considerar esa declaración jurada como un “registro”, o se llegaría al extremo irrazonable de que los datos informados en cualquier formulario tengan un fin registral en los términos de la ley del impuesto.

Ahora bien, señala que los términos “bienes personales y del hogar” y “bienes registrados en el país” no constituyen el objeto del recurso, sino determinar cuál fue el destino que quiso darle el contribuyente a las obras de arte y antigüedades cuando fueron depositadas en el exterior y cómo deben valuarse.

Respecto de los planteos supletorios señala que no se observa el mencionado conflicto de “mayor especificidad” de las normas, entre la ley de Impuesto a las Ganancias y la ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, precisamente porque los artículos 20 inc. e) y 23 inc. a) de este último impuesto, definen específicamente y sin remisión alguna, que los bienes situados en el exterior deben valuarse a su valor de plaza en el exterior al 31 de diciembre de cada año.

Analiza la normativa aplicable al caso de donde entiende se puede apreciar que, aun que los bienes recibidos por donación deben considerarse dentro del país independientemente en donde estén situados, las valuaciones que se venían exponiendo en sus declaraciones juradas son igualmente incorrectas. Ello, en virtud de que el segundo párrafo del artículo 4° de la ley de la Impuesto a las Ganancias, tiene dicho que cuando no pueda determinarse el valor de adquisición de los bienes recibido por donación, los mismos deberán ser valuados conforme el valor de plaza a la fecha de transmisión de los mismos (año 2011, fecha en se produjo la donación).

Por otro lado, señala que el hecho de que la AFIP no haya cuestionado previamente los criterios de valuación fiscal utilizados por la parte actora en períodos anteriores, no invalida el ajuste determinado en el período 2019, ni exime al contribuyente de la responsabilidad de presentar sus declaraciones juradas de impuestos acorde a la ley vigente.

Respecto al Dictamen 48/2001 destaca que el área asesora concluyó que, en ese caso particular, el responsable no

consideró para las obras de arte valor alguno, correspondiendo para la valuación de las mismas, el valor de plaza al momento de concretarse la transmisión gratuita de bienes. Es así, que resulta una situación similar al caso de autos, ya que el accionante valuó las obras de arte a \$0,01 (UN CENTAVO), asimilable totalmente a no computar valuación alguna, por lo que correspondía utilizar el valor de plaza.

Agrega como corolario de este apartado, que resulta procedente que la valuación de las obras de arte y antigüedades situadas en el exterior deben ser valuadas conforme su valor de plaza al 31/12/2019, señalando que aun considerándose la aplicación del artículo 4° de la Ley de Impuesto a las Ganancias referido a los bienes recibidos en donación, por la aplicación de su segundo párrafo correspondería que los bienes deban ser valuados a su valor de plaza a la fecha de incorporación al patrimonio, atento no poder determinarse su costo de adquisición.

Asimismo, agrega que el impuesto bajo análisis se trata de un impuesto instantáneo, que opera como una “fotografía” de la situación patrimonial del contribuyente al 31 de diciembre de cada año, independientemente si los bienes situados en el exterior hayan estado fuera del país por ejemplo por 2 días, 6 meses o indefinidamente. La norma no hace distinción alguna respecto de la temporalidad o permanencia definitiva de los bienes, y además resulta a todas luces evidente de los hechos, que el “espíritu” de la salida de los bienes del país, fue la del depósito, la exposición y posterior venta de las obras de arte y antigüedades.

Por último, detalla los argumentos por los cuales entiende procedente los intereses resarcitorios y las sanciones aplicadas, desechando la posibilidad de aplicación al caso del error excusable y solicita la confirmación de los actos apelados en todas sus partes, con costas.

III. Que no habiendo la parte actora aportado prueba adicional a la documental y siendo ambas partes contestes en que las presentes actuaciones se declaren como de puro derecho, así se decreta mediante PV-2024-19295041-APN-VOCV#TFN elevando las actuaciones a la Sala B para su consideración. A través del IF-2024-28461760-APN-VOCV#TFN se ponen los autos a sentencia.

IV. Que, en principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. c/Universidad de Buenos Aires s/Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchiaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

V.- Que de los antecedentes administrativos surge que las presentes actuaciones tienen origen en el Departamento Investigación Grandes Contribuyentes Nacionales (DI FIGC) y a su vez posee como antecedente, la investigación de la Dirección de Investigaciones de la Subdirección General de Control Aduanero dependiente de la Dirección General de Aduanas que observó exportaciones con destino a Luxemburgo de antigüedades y pinturas pertenecientes a la familia Blaquier por un valor de U\$S 930.650.000,00 según consta en los despachos de exportación respectivos.

Ello generó la orden de intervención por el Impuesto sobre los Bienes Personales período fiscal 2019 a fin de verificar la adecuada exteriorización y valuación de las obras de arte y otros bienes exportados durante el año 2019 y que se encuentren en su patrimonio al cierre del citado ejercicio fiscal, teniendo en cuenta lo establecido por el artículo 23 inciso a) de la Ley Impuesto sobre los Bienes Personales. Involucró a la familia Blaquier, replicando la situación en los 5 hermanos.

Así, de los antecedentes comunes surge que en el transcurso del año 2019, los fiscalizados transfirieron, al

exterior, obras de arte con destinaciones de exportación temporal, que obtuvieron previamente las licencias correspondientes en la Secretaría de Cultura de la Nación por tratarse de obras de arte que pudieran afectar el patrimonio cultural argentino. Dichas licencias resultan necesarias en razón de tratarse de obras de arte originales correspondientes a grandes y prestigiosos pintores de la historia como Vincent VAN GOGH, Claude MONET, Pierre RENOIR, Edgard DEGAS, Pierre BONNARD, Paul CEZANNE, Paul GAUGUIN, y otros, algunas de las cuales superan por sí solas un valor de USD 100.000.000.-. Señala el Fisco en su informe que el motivo de las operaciones de exportación es exhibición y posible venta.

Por otro lado se detalla que intervino, en calidad de destinataria de la mercadería, la compañía Fine Art Logistics – Natural Le Coultre S.A. – Parishaff L 2315 Senningerberg – Luxemburgo. Dicha firma brinda servicios de logística y almacenamiento para objetos de alto valor, con depósitos ubicados en el Puerto Franco Le Freeport, aledaño al aeropuerto de Luxemburgo.

Surge también de los actuados que con fecha 12/11/2019, la firma exportadora “ART LOGISTICS S.A.”, por cuenta y orden de la familia BLAQUIER, oficializó una operación de exportación definitiva para consumo N° 19073 EC01 030697B de un cargamento de antigüedades y objetos de platería (13 artículos) con el mismo destino que las obras anteriores, cuyo valor total FOB declarado es de USD 42.250.000.

Se trató en una primera instancia de 26 pinturas (posición SIM 9701.10.00.190R) y otros 13 artículos/antigüedades (posición SIM 9706.00.00.990N), todo ello exportado con el mismo destino y por un valor total FOB USD 930.650.000, aunque mediante diferentes subregímenes aduaneros (ET02 y EC01).

Ahora bien, se explica que al cierre del período fiscal 2019 (31/12), tres de las destinaciones temporarias mencionadas se cancelaron en forma definitiva (N° 19073ET02000115B, N° 19073ET02000166H y N°19073ET02000165G), ello así, al tramitarse la reimportación de una pintura (“IC34”) y otras doce con exportaciones definitivas para consumo (“EC06”), de las cuales una se vendió a una firma de EEUU y las once restantes mediante transferencia al exterior a título no oneroso.

En definitiva, se detalla que conforme se desprende de la documentación oficial resultante de las gestiones aduaneras precedentemente expuestas que todos los bienes egresados del territorio nacional (pinturas y antigüedades) continuaban bajo la propiedad de la familia Blaquier al 31/12/2019 y ubicadas a resguardo en el depósito radicado en Luxemburgo; con las siguientes excepciones: obra de arte vendida a un tercero de EEUU en USD 57.000.000 (FOB declarado USD 50.000.000 en destinación temporal) y obra de arte retornada con la reimportación por el mismo valor (USD 5.000.000), la cual permanecía en nuestro país con anterioridad al cierre del citado período.

De lo expuesto, se totaliza un valor total FOB de las pinturas y artículos situados en el exterior de USD 875.650.000, compuesto de la siguiente manera: USD 358.700.000 de las destinaciones temporales de pinturas convertidas a definitivas (EC06), USD 474.700.000 correspondiente a las destinaciones temporales de pinturas no canceladas (ET02) y USD 42.250.000 a la destinación a consumo definitivo de las antigüedades (EC01).

Ese valor FOB de USD 875.650.000 fue la base utilizada por el Fisco Nacional para los ajustes efectuados en autos, el que a un tipo de cambio de 59,69 implicó una valuación en pesos de \$52.267.548.500 y en virtud de la titularidad del 20% de cada uno de los hermanos lleva a un ajuste de \$10.453.509.700, lo que se refleja en cada una de las determinaciones de oficio apeladas en autos.

VI.- Que, como introducción a la cuestión en debate, cabe destacar que la Ley del Impuesto a los Bienes Personales (“LBP”), entre otros supuestos, grava en todo el territorio de la Nación, a las personas físicas

domiciliadas en el país, sobre los bienes existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior.

En las presentes actuaciones, no se encuentra discutido que los contribuyentes de autos se tratan de personas físicas domiciliadas en el país por lo que tanto sus bienes en el país como en el exterior se encuentran alcanzados por el gravamen.

Ahora bien, en el caso particular lo que trae controversia entre las partes respecto de las obras de arte referidas en el considerando anterior, que fueran incorporadas al patrimonio de los contribuyentes a título gratuito por donación de sus padres, es si deben considerarse como bienes situados en el país (como interpretan los recurrentes) o en el exterior (tesis fiscal) y en virtud de ello si su valuación debe reflejarse conforme valor de adquisición histórico (posición de los recurrentes) o valor FOB (postura fiscal).

Cabe aclarar que no es un hecho controvertido que la ubicación física de las obras al 31/12/2019 era Luxemburgo, es decir en el exterior, lo que corresponde determinar es si esa ubicación física para la LBP implica su gravabilidad como bienes situados en el exterior o tienen estos una sujeción a nuestro país.

Para un mejor análisis de la cuestión debatida, conviene citar brevemente la normativa involucrada e interpretada en forma divergente por las partes.

La LBP establece en su art. 19 que se consideran situados en el país: a) Los inmuebles ubicados en su territorio, b) Los derechos reales constituidos sobre bienes situados en él, c) Las naves y aeronaves de matrícula nacional, d) Los automotores patentados o registrados en su territorio, e) Los bienes muebles registrados en él, f) Los bienes muebles del hogar o de residencias transitorias cuando el hogar o residencia estuvieran situados en su territorio, g) Los bienes personales del contribuyente, cuando éste tuviera su domicilio en él, o se encontrara en él. h) Los demás bienes muebles y semovientes que se encontraren en su territorio al 31 de diciembre de cada año, aunque su situación no revistiera carácter permanente, siempre que por este artículo no correspondiere otro tratamiento (...).

En términos generales, y de un primer análisis del artículo citado se observa que los bienes para su gravabilidad tienen alguna conexión con el territorio de la Argentina, ya sea por la ubicación física de los mismos, o bien por su registración o porque el sujeto está domiciliado en el país.

Cuando la norma se refiere a los bienes situados en el exterior el art. 20 de la LBP refiere a la ubicación de los bienes o la registración de los mismos (a) Los bienes inmuebles situados fuera del territorio del país, b) Los derechos reales constituidos sobre bienes situados en el exterior, c) Las naves y aeronaves de matrícula extranjera, d) Los automotores patentados o registrados en el exterior, e) Los bienes muebles y los semovientes situados fuera del territorio del país.

El mismo artículo aclara que respecto de los retirados o transferidos del país por los sujetos mencionados en el inciso b) del artículo 17, se presumirá que no se encuentran situados en el país cuando hayan permanecido en el exterior por un lapso igual o superior a SEIS (6) meses en forma continuada con anterioridad al 31 de diciembre de cada año.

Luego dicha norma refiere a la valuación de los bienes situados en Argentina en el art. 22, en este caso con una mención específica a los objetos de arte “(...) inciso e) refiere a los objetos de arte, objetos para colección y antigüedades que se clasifican en el capítulo 99 de la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera, objetos de adorno y uso personal y servicios de mesa en cuya confección se hubiera utilizado

preponderantemente metales preciosos, perlas y/o piedras preciosas: por su valor de adquisición, construcción o ingreso al patrimonio, al que se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 27 referido a la fecha de adquisición, construcción o de ingreso al patrimonio, que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de diciembre de cada año. f) Otros bienes no comprendidos en el inciso siguiente: por su costo de adquisición, construcción o valor a la fecha de ingreso al patrimonio actualizado por aplicación del índice mencionado en el artículo 27 referido a la fecha de adquisición, construcción o de ingreso al patrimonio que indique la tabla elaborada por la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA para el mes de diciembre de cada año. g) Objetos personales y del hogar, con exclusión de los enunciados en el inciso e): por su valor de costo. El monto a consignar por los bienes comprendidos en este inciso no podrá ser inferior al que resulte de aplicar el cinco por ciento (5%) sobre la suma del valor total de los bienes gravados situados en el país y el valor de los inmuebles situados en el exterior sin deducir de la base de cálculo el monto previsto en el artículo 24 de la presente ley”.

El art. 23 de la LBP respecto de la valuación de los bienes situados en el exterior establece en el inciso “a) *Inmuebles, automotores, aeronaves, naves, yates y similares, bienes inmateriales y los demás bienes no incluidos en los incisos siguientes: a su valor de plaza en el exterior al 31 de diciembre de cada año”.*

Por su parte, el art. 4 del Decreto Reglamentario del Impuesto sobre los Bienes Personales (“DRLBP”) que “*Los contribuyentes del gravamen que hayan adquirido a título gratuito bienes que integren su patrimonio al 31 de diciembre de cada año, deberán tener en cuenta el valor y la fecha de ingreso al mismo que deba atribuirse a tales bienes de acuerdo con las disposiciones del artículo 4 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1986 y modif.).*”

El art. 4 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (“LIG”) establece “*A todos los efectos de esta ley, en el caso de contribuyentes que recibieran bienes por herencia, legado o donación, se considerará como valor de adquisición el valor impositivo que tales bienes tuvieran para su antecesor a la fecha de ingreso al patrimonio de aquellos y como fecha de adquisición esta última. En caso de no poderse determinar el referido valor, se considerará, como valor de adquisición, el valor de plaza del bien a la fecha de esta última transmisión en la forma que determine la reglamentación.*”

VII. Que, señalado lo anterior, a fin de determinar el tratamiento tributario de las obras de arte en crisis corresponde, en primer lugar, determinar si estas deben considerarse como situadas en el exterior o en Argentina, para luego analizar su valuación.

Para ello, teniendo en cuenta que la LBP ni en el artículo 19 ni en el artículo 20 establece una mención expresa o ubica a las obras de arte en uno de los incisos en particular, deberá analizarse si por la naturaleza de las mismas se tratan de bienes registrables, bienes muebles o bienes del hogar.

Respecto de la primera hipótesis, que las obras de arte sean consideradas bienes registrables, ensayada por la actora, este juzgador coincide con la tesis fiscal en el sentido que, el intento de la recurrente de considerar a las “licencias de exportación” requeridas por la familia Blaquier a efectos de enviar los bienes fuera del país como registro, no puede prosperar, simplemente por que la propia normativa que regula dichas licencias no le dan ese carácter ni establece ningún tipo de registración.

Ahora bien, a fin de determinar si podrían considerarse las obras de arte como bienes muebles u objetos personales y del hogar corresponde analizar el art. 22 de la LBP que refiere a la valuación de los bienes situados en Argentina. Así, encontramos que el inciso e) establece una valuación específica para “*los objetos de arte,*

objetos para colección y antigüedades que se clasifican en el capítulo 99 de la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera (...) por su valor de adquisición” y en el inciso g) de la misma norma dispone otra para “los objetos personales y del hogar, con exclusión de los enunciados en el inciso e); por su valor de costo”.

Es decir que el inciso g) excluye de los objetos personales y del hogar los enunciados en el inciso e) que refiere a las obras de arte. En ese sentido, cabe destacar que se evidencia que el legislador ubica a las obras de arte como objetos personales y del hogar, y los excluye sólo a efectos de su valuación.

Claro está que para excluir un bien de una categorización primeramente el legislador debió considerarlo como tal, solo que por las características de tales bienes decidió darle otro tipo de valuación. Por lo que si bien el legislador tuvo en miras otorgarle una valuación distinta al resto de los bienes del hogar, las obras de arte como categoría de bienes estaría en la economía de la ley dentro de los objetos personales y del hogar.

En este aspecto, es dable concluir a la luz de una interpretación armónica e integral del texto legal que el legislador consideró a las obras de arte como integrantes de los objetos personales y del hogar, como una especie del género bienes muebles. Y a tales bienes, en el artículo 19 de la ley del gravamen (inciso g), el legislador los consideró situados en el país en la medida que el contribuyente tuviera su domicilio en él (tal el caso de los contribuyentes de autos) o se encontrare en su territorio.

Por lo cual, no cabe más que concluir que más allá de las exportaciones efectuadas por los recurrentes, algunas temporales pero canceladas, otras que pasaron a ser definitivas y otras que tuvieron destino de consumo que situarían físicamente a los bienes en crisis en el exterior, toda vez que el nexo de atribución que utilizó el legislador en este caso es el domicilio del contribuyente cabe desterrar la teoría fiscal de ubicar a los bienes en el exterior en los términos de la LBP.

VIII.- Que, expuesto lo anterior, debe ponerse en claro cual sería la valuación que corresponde otorgarle a los bienes. Cabe aclarar que si bien el sustento del ajuste fiscal radica en ubicar los bienes en el exterior lo que, en principio, rechazada dicha interpretación llevaría a dejar sin efecto las determinaciones apeladas, toda vez que el Fisco Nacional introduce como un planteo supletorio que tampoco resultaría aplicable la valuación efectuada por los contribuyentes de interpretarse que los bienes se encuentran situados en Argentina, corresponde que este Tribunal analice dicho agravio.

Es importante señalar que durante el desarrollo de la labor de la fiscalización (vide informe fs. 39/44 embebido en el IF-2023-29777779-APN-DTD#JGM) el propio organismo concluyó que *“en cuanto a la valuación consignada para dichos bienes en el Impuesto s/los Bienes Personales, la misma se ajusta a las disposiciones de la ley del tributo (art. 22 de la Ley y 4° del Decreto Reglamentario) o en su defecto a las normas del Impuesto a las Ganancias considerando el valor impositivo que tales bienes tuvieran para su antecesor a la fecha de ingreso al patrimonio de aquellos y como fecha de adquisición ésta última de acuerdo con las disposiciones establecidas en el Impuesto a las Ganancias (art. 4° de la Ley y 7° del Decreto Reglamentario). Por otra parte, si bien no se ha producido hasta el momento la efectiva venta de tales obras de arte en el caso de producirse la misma, el resultado atribuible al período fiscal en que ello ocurra debería analizarse en cuanto si se encontraría alcanzado o no por el Impuesto a las Ganancias atento que a priori no se trataría de una actividad habitual que implique el mantenimiento de la fuente productora de la renta. Se deja constancia que la fiscalización ha ceñido su análisis a los conceptos, períodos e impuesto por los cuales se dio intervención a esta División, no surgiendo del mismo ajustes o diferencias a favor de esta Administración. Atento lo expuesto y no habiendo pretensión fiscal por el período bajo análisis, se confecciona el presente informe para su consideración y, en caso de conformidad proceder al descargo de la presente Orden de Intervención”.*

Ello así, este juzgador entiende que a efectos de la valuación de las obras de arte en el presente caso, habiendo concluido que se tratan de objetos del hogar situados en el país, y a la luz de la normativa reseñada corresponde aplicar el inc. g) del art. 22 es decir su valuación al valor de adquisición, tal como lo han hecho los contribuyentes de autos.

Cabe además agregar que el art. 4 del DRLBP respecto de los bienes adquiridos a título gratuito establece que deberán tenerse en cuenta el valor y la fecha de ingreso al mismo que deba atribuirse a tales bienes de acuerdo con las disposiciones del artículo 4 de la LIG, que refiere también al valor de adquisición como el valor impositivo que tales bienes tuvieran para su antecesor a la fecha de ingreso al patrimonio de aquellos y como fecha de adquisición esta última y en caso de que ese valor no pueda determinarse al valor de plaza del bien, a la fecha de esta última transmisión en la forma que determine la reglamentación.

En el caso de autos, los bienes fueron ingresados al patrimonio de los contribuyentes por donación de sus padres, quienes valuaban dichos bienes al valor de adquisición el cual en virtud de los procesos inflacionarios que atravesó nuestro país llevaron a una depreciación tal de la moneda que el valor reflejado era igual a 0,01, lo cual si bien puede verse como algo irrazonable a la luz del valor de mercado actual, no es ésta la valuación que el legislador estableció como aplicable en la ley. El legislador ha optado por valuarlos al costo de adquisición actualizado, lo cual puede dar lugar a grandes distorsiones respecto de la fluctuación del precio de mercado, pues estos bienes pueden constituirse en una importante reserva de valor como inversión, pero también puede existir un interés público en fomentar este tipo de colecciones más allá del interés particular, al considerarlos como parte del patrimonio cultural. Empero, no es esta una materia sobre la cual corresponda a este juzgador pronunciarse. En efecto, tal como lo ha señalado la Corte “...escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301). Salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 7:331; 51:349; 137:212; 243:98). En consecuencia, aquéllos tienen la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que, conviene reiterarlo, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos: 314:1293)” (“HERMITAGE S.A. C/ PEN – MEyOS”, 15/06/2010).

Por lo que, en definitiva, al no haberse cuestionado que las obras tengan un valor determinado en cabeza de sus antecesores, no cabe más que concluir que la valuación efectuada por los contribuyentes de autos se encuentra ajustada a la normativa analizada.

Así ello, en virtud de los argumentos expuestos en el presente decisorio, corresponde revocar las resoluciones determinativas apeladas. Las costas se imponen por su orden en atención a la complejidad, particularidad y novedad de las cuestiones tratadas en la presente.

Los Dres. Porporatto y Magallón dijeron:

I.- Adherimos a los relatos formulados por el Dr. Pérez pero llegamos a una conclusión diferente a la que arriba en el Considerando VII de su voto, en relación al tratamiento que correspondería dar en el Impuesto sobre los Bienes Personales (IBP) del período fiscal 2019 a las obras de arte pertenecientes a los actores.

II.- Como primera medida, cabe mencionar que el IBP es un tributo de liquidación anual sobre la riqueza o patrimonio, cuyo hecho imponible, de carácter instantáneo, se establece como una “fotografía” al 31 de diciembre

de cada año en relación a los bienes alcanzados. Los sujetos con residencia en el país tributan tanto por sus bienes situados en el país, como por los situados en el exterior, mientras que los sujetos con residencia en el exterior lo hacen únicamente respecto de los bienes situados en el país.

No es un hecho discutido por las partes que, al 31 de diciembre de 2019, las obras de arte que motivan el ajuste fiscal estaban ubicadas físicamente en Luxemburgo, es decir en el exterior.

III.- Al respecto no observamos, como sostiene la parte actora, que exista algún punto de conexión jurídica -por contraposición a la conexión física- con el territorio argentino en los términos del art. 19 incs. e) -bienes muebles registrados en él-, f) -bienes muebles del hogar- o g) -bienes personales del contribuyente-, que nos permita concluir que a aquella fecha dichas obras de arte resultaban ser bienes situados en el país, a partir de tales previsiones normativas.

En efecto, a los fines de establecer la situación territorial de los bienes objeto de estas actuaciones al 31 de diciembre de 2019, estas obras de arte no pueden considerarse bienes muebles registrables por las razones vertidas por el Sr. Vocal instructor en su voto -que son compartidas- como así tampoco bienes personales del contribuyente de los aludidos en los incisos f) ni g), en estos últimos casos, ni como regla general del gravamen en discusión ni como caso particular acreditado en estos actuados.

Entendemos que la solución para el caso, en cuanto a la adecuada caracterización de los bienes y su consiguiente ubicación territorial, está dada por su encuadre en el inciso e) del art. 20 de la ley del gravamen, esto es, que se trata de *“Los bienes muebles y los semovientes situados fuera del territorio del país”* y por tanto, corresponde valuarlos con arreglo a la disposición del art. 23 inc. a) que es el criterio que ha seguido el Fisco Nacional.

IV.- Siguiendo con el tratamiento de los agravios de la parte actora, ésta argumenta -fs. 23 de su recurso- que *“La decisión del legislador de ubicar esta clase de bienes en el domicilio de su titular encuentra su explicación en las normas civiles sobre derechos reales”*, agregando que *“En relación con los derechos reales sobre bienes muebles que carecen de situación permanente, establece el artículo 2670 del Código Civil y Comercial: “Los Derechos Reales sobre los muebles que el propietario lleva siempre consigo o los que son de uso personal, esté o no en su domicilio, como también los que se tienen para ser vendidos o transportados a otro lugar se rigen por el derecho del domicilio de su dueño. Si se controvierte o se desconoce la calidad de dueño, se aplica el Derecho del lugar de situación”* (Los subrayados son agregados).

La cita normativa escogida resulta curiosamente contradictoria, a nuestro modo de ver, habida cuenta de que, según el propio actor manifiesta a fs. 21 de su recurso, *“Si existe algo que define en el caso aquí tratado el carácter de “bienes personales” del contribuyente es una colección de arte que está en poder de la familia Blaquier desde hace más de cincuenta años y que se transmite de padres a hijos”*, circunstancia que, según razona, llevaría a *“...comprobar el carácter, diríamos, no solo “personal” sino “personalísimo” de este acervo patrimonial y cultural.”*

Decíamos que la cita nos parecía contradictoria pues, más que sustentar el argumento que en este punto esgrime el actor, entendemos que demuestra que no le asiste razón. En efecto, como surge del texto que subrayamos, el recurrente afirma que se trata de bienes que *carecen de situación permanente*, razón por la que los considera comprendidos en la regulación dada por el artículo 2670 del C.C.yC.

Sin embargo y teniendo en consideración que la colección pictórica familiar se ha venido transfiriendo de padres a hijos y ha permanecido con ellos por 50 años hasta el día de hoy -tal como afirma el actor-, no parecería posible encuadrarla en aquella categoría de *bienes que carecen de una situación permanente*. Por lo demás, parece poco

probable también que una colección de arte de la envergadura que da cuenta la documentación obrante en las actuaciones pudiera -por evidentes razones físicas- recibir la caracterización de *muebles que el propietario lleva siempre consigo o los que son de uso personal*. Debe concluirse entonces que, si los bienes en trato no reúnen esas cualidades, no podrían ser encuadrados en la norma invocada y, por ende, tampoco podrían quedar regidos por el derecho correspondiente al domicilio de su dueño.

Contrariamente, parece más acorde con sus características físicas que la colección de arte quede comprendida por el artículo anterior -el art. 2669 del referido cuerpo legal- que regula el derecho aplicable a los *bienes muebles de situación permanente*. La norma establece: “*Los derechos reales sobre muebles que tienen situación permanente y que se conservan sin intención de transportarlos, se rigen por el derecho del lugar de situación en el momento de los hechos sobre los que se plantea la adquisición, modificación, transformación o extinción de tales derechos*.”.

Bajo las premisas analizadas, consideramos que en el ámbito de las normas civiles -que serían aplicables sólo en caso de insuficiencia del régimen tributario correspondiente- no podría acogerse la tesis de la parte actora sino la que hemos dejado expuesta precedentemente.

V.- Corresponde ahora traer a colación otro argumento utilizado por el recurrente, en cuanto sostiene en sus agravios que si la norma de valuación contenida en el inc. g) del art. 22 excluye -por remisión al método valuatorio del inciso e) del mismo artículo- a los “*Objetos de arte, objetos para colección y antigüedades que se clasifican en el capítulo 99 de la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera*”, significa que la ley los ha considerado previamente “bienes personales y/o del hogar”. Tampoco compartimos tal razonamiento.

En efecto, contrariamente entendemos que la circunstancia de que la ley del gravamen haya dado un tratamiento particular y previo -en el orden de ubicación de los incisos- a los “*Objetos de arte, objetos para colección y antigüedades*” en el inciso e), nos indica que la remisión hecha por el inciso g) ha sido meramente aclaratoria, en el sentido que explica Fernández: “*Esta norma de comprensión aparentemente sencilla, en ocasiones puede no serlo, dado lo impreciso de su caracterización y, además, la exclusión de los objetos de arte y otros en ella mencionados; esto último significa que dichos objetos, alcanzados por el art. 19 e) también pueden tener la característica de ser personales, como lo son claramente ciertas joyas.*”. Y agrega el autor que “*Entonces, ante determinado bien que no encuadre en ninguno de los demás incisos del art. 19 deberá analizarse, en ese orden, si es uno de los comprendidos en el inc. e) (objetos de arte y demás) y, en caso de no serlo, habrá de verse si se trata de “bienes personales”, con la dificultad antes apuntada y, en caso de no serlo, recién deberá realizarse el encuadramiento en el inc. f) como “otros bienes.”.* (FERNANDEZ, Luis O; *Impuesto Sobre Los Bienes Personales*; 5a. Edición, Editorial Thomson Reuters - La Ley, Bs. As. 2021, pág. 267).

Entendemos que en esa cita el autor quiso señalar al art. 22 y no al art. 19 de la ley del tributo, al referenciar al inciso e) que alude a “objetos de arte y demás” que, justamente, está corresponde al texto del art. 22 y no al 19, toda vez que éste en su inciso e) menciona a los bienes registrables en el país.

De aquella interpretación que compartimos, se extrae la conclusión de que las obras de arte y demás bienes mencionados en el inciso e) del art. 22 citado tienen una categorización específica, más allá de que ciertos objetos que allí pudieran ser encuadrados tengan, a su vez, las características de un bien de uso o disfrute personal o familiar, siendo un buen ejemplo de tal supuesto el de las joyas u otros objetos de adorno que propone el citado autor o, incluso obras de arte que pudieran estar ubicadas en el hogar para el mencionado uso o disfrute en el entorno familiar.

De este modo, la circunstancia de que la norma de valuación para los bienes del país prevista en el art. 22 inciso g) de la mencionada ley excluya de su aplicación a los objetos de arte, colección y antigüedades para remitir a su propia pauta de valuación previamente establecida en el inciso e), no permite concluir sin más que tales objetos estén incluidos única y exclusivamente ahí y, como consecuencia de ello, pretender calificarlos como situados en el país por el hecho de que el contribuyente tuviera domicilio en él o se encontrare en su territorio.

Superado ello y considerando la situación fáctica -no controvertida entre las partes-, entendemos sin dudas que las obras de arte objeto del gravamen cuestionado encuadran como bienes muebles situados fuera del territorio del país al 31 de diciembre de 2019 y en consecuencia, a los efectos de su valuación corresponde aplicar el inciso a) del artículo 23 de la mencionada ley -“... *los demás bienes no incluidos en los incisos siguientes...*”, es decir, corresponde asignarles el valor de plaza.

A tal fin concluimos que resulta válido considerar el valor FOB declarado en los despachos de las exportaciones realizadas, el cual se encuentra ratificado por las valuaciones llevadas a cabo por la mencionada “casa de subasta” y la prueba de cobertura de la compañía aseguradora interviniente en el exterior, tal como lo hizo el Fisco Nacional.

Por lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste en el IBP, conforme las pautas previamente indicadas, por las obras de arte de propiedad de los recurrentes, que al 31 de diciembre de 2019 se encontraban ubicadas físicamente en el exterior del país.

VI.- Con respecto a los intereses resarcitorios, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Para la constitución en mora es menester que se verifique la coexistencia de los elementos formal y subjetivo, quedando en cabeza del contribuyente o responsable la carga de la demostración de la inimputabilidad. El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo (mora automática) en tanto que el elemento subjetivo se refiere a la imputabilidad del deudor. La ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre el origen de la mora del deudor, conduce a recurrir a los preceptos del derecho privado, por aplicación supletoria de dichas normas conforme lo autorizan los artículos 1º y 116 de la ley de rito, ya que no discrepan con la letra de la normativa fiscal ni resultan inadecuadas para la solución de los problemas impositivos. Sobre el particular, el art. 509 del Código Civil dispone que para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora el deudor se debe probar que la misma no le es imputable (siendo ejemplos la existencia de caso fortuito, fuerza mayor o culpa del acreedor).

Cabe señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha revisado la doctrina de los fallos “IKA Renault” exponiéndose que si bien en el precedente de fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le sea imputable, las particularidades del derecho tributario que indudablemente se reflejan en los diversos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (fallos 308:283, 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil, queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de la obligación tributaria.

Es así que la consideración de este elemento posibilita la exoneración del deudor cuando pruebe que la mora no le es imputable, circunstancia que no se verifica en autos, por lo que corresponde confirmar la liquidación de

intereses resarcitorios.

VII.- Que, resta analizar el aspecto infraccional de las resoluciones en crisis. Ahora bien, corresponde señalar que el tipo contenido dentro del artículo 45 requiere la culpa, la cual se presume, correspondiendo al contribuyente alegar y probar concretas y eficaces circunstancias exculpatorias si pretende ser eximido de la sanción. Específicamente, requiere para la configuración de la infracción que tipifica, la concurrencia de dos elementos: por una parte la omisión de pago de impuestos y, por otra, el medio comisivo, que puede ser la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas, siempre y cuando el Juez Administrativo descarte la existencia de “declaración engañosa”, y en la medida que no exista error excusable.

Cabe señalar que la conducta incurrida por la parte actora en el caso de autos acredita el elemento objetivo *omisión de pago* requerido por la norma del artículo 45, la cual implica un daño al bien jurídico protegido que es la recaudación fiscal. No obstante ello, tal como lo ha expresado la Alzada en numerosas oportunidades “*si bien la infracción prevista en el artículo 45 de la Ley 11.683, es de carácter prevalentemente objetivo -por lo cual, en principio, bastaría el hecho externo de la falta de pago en término para que se la tenga por configurada-, en el supuesto de que la culpabilidad esté excluida, no puede considerarse cometida la infracción omisiva ya que la finalidad de la norma penal es castigar a quien, por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer.*”

Siguiendo esta inteligencia, será el contribuyente quien deba demostrar la existencia de circunstancias eximentes al acreditar la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente, como lo es el “error excusable” que le impidió contar con la real y efectiva posibilidad de comprender el carácter antijurídico de su conducta, lo que no aparece aquí justificado a la luz de las argumentaciones aquí desarrolladas.

En efecto, en las presentes actuaciones, la actora ha cometido conductas que se subsumen en el concepto de culpa que sólo podrán desvirtuarse probando la existencia de un error excusable. La jurisprudencia ha señalado que “para su viabilidad se requiere que el error sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél 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” (CSJN, “Morixe Hnos. S.A.C.I”, pronunciamiento del 20/08/1996, Fallos: 319:1524; CNCAF, Sala III, Causa N° 36.571/12, in re “Argentino Foot Ball Club (TF 28506-I) c. DGI”, del 13/02/2013; Sala V, “Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c. D.G.I.”, expte. 22.846/06, 11/05/2006 y recientemente, Sala III “Arauca Bit A.F.J.P. S.A.”(TF 36903-I) c. D.G.I. s/ recurso directo de organismo externo, del 16/02/2017).

Ello así, el examen de los hechos y las constancias incluidas en los antecedentes administrativos permiten advertir la presencia de los supuestos requeridos para la configuración del ilícito en cuestión y su atribución a la apelante, quien no ha presentado pruebas sobre factores atendibles, eximentes o atenuantes de su responsabilidad, para acreditar que en el caso existió un error excusable.

Asimismo, cabe recordar que en el precedente de Fallos 322:519 la Corte Suprema de Justicia de la Nación señaló que “...esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - T. 271 - pág. 297; T. 303 - pág. 1548; T. 312 - pág. 149). Si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho

que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - T. 316 - pág. 1313; causa L.269.XXXII "Lambruschi, Pedro Jorge s/L. 23771", fallada el 31/10/1997)"

Que toda vez que en autos quedó acreditada la omisión de impuestos, conforme se viene desarrollando en los considerandos que anteceden y, siendo que en la especie no se advierte la configuración del error excusable que permita desvirtuar la atribución subjetiva del ilícito, debe confirmarse las multas impuestas.

Por lo expuesto, corresponde confirmar los actos recurridos en todos sus aspectos, con costas, atento no encontrar mérito para apartarse del principio objetivo de la derrota (art. 68 C.P.C.C.N.).

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar los actos apelados, con costas.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente archívese.