CAF 19969/2023/CA1; MAYOL VIRGILIO RAFAEL (TF 44061-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de octubre de 2023.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que por sentencia de fs. 220/230 el Tribunal Fiscal de la Nación –en adelante, "TFN"–, por mayoría, resolvió rechazar la prescripción planteada con relación al impuesto al valor agregado –"IVA"–, períodos fiscales 3/08 a 11/08, con costas, y confirmar las resoluciones apeladas, reduciendo la graduación de las multas a su mínimo legal. Las costas, en este último aspecto, las impuso a la vencida, excepto la proporción vinculada con la multa reducida, que las impuso por su orden.

Expuso que la materia en debate versó sobre los ajustes realizados en el IVA-03/08 a 12/08 y en el impuesto a las ganancias –"IG"–, período fiscal 2008, junto con los intereses resarcitorios liquidados en los términos del artículo 37 de la ley 11.683 y las multas aplicadas en función de los artículos 46 y 47 inc. e) de la misma norma.

Describió las posiciones que asumieron las partes contendientes en la causa y mencionó que en el expediente se produjo prueba de informes.

Examinó el planteo de prescripción articulado por el actor respecto del IVA y de la sanción en tal concepto, respecto de los períodos 3/08 a 11/08.

Invocó los artículos 56 y 58 de la ley 11.683 y explicó que el cómputo del plazo en cuestión comenzó a regir el 1/1/09 y culminó el 1/1/15, en función de la suspensión dispuesta por la ley 26.860.

Luego, citando el artículo 65.1 de la ley de procedimiento tributario, y tomando en consideración que la vista fue notificada el 22/12/14, estimó que la acción en cabeza del fisco no se encontraba prescripta al dictarse la resolución 143/2015 DV DEOB –30/6/15–, atento que se debe contabilizar el plazo de 120 días, con más los 9 restantes del plazo original.

Destacó que la notificación constituye una condición jurídica que hace a la eficacia del acto, y no forma parte de él.

En otro orden, se abocó al estudio de la nulidad articulada por la demandante, sosteniendo que los agravios hacen a su disconformidad con la forma en que resolvió el juez administrativo, lo cual excedería el marco de la nulidad planteada.

Explicó que, como consecuencia de la información brindada por el Banco Central de la República Argentina –en adelante, "BCRA"–, se inició la fiscalización de una serie de personas físicas, a fin de verificar la relación de las operaciones informadas por dicha entidad, respecto del giro de los negocios de los sujetos seleccionados, tanto en sus conceptos como en los importes, examinando el origen y aplicación los fondos y el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales aplicables.

Declaró que el 3/11/08 se notificó la apertura de la orden de intervención preventiva N° 359.348, por medio de la cual se obtuvo información de las partes vinculadas y la naturaleza de las operaciones celebradas, sirviendo de antecedente para las órdenes de intervención N° 448.393 y N° 1.096.530, siendo esta última bajo la cual tramitaron las actuaciones de autos.

Con respecto a lo estrictamente formal –precisó–, las resoluciones determinativas, en cuantos actos administrativos, satisficieron los requisitos previstos en el artículo 7° de la ley 19.549.

Frente al planteo de arbitrariedad introducido, con fundamento en que se habría prescindido de la prueba ofrecida en la instancia administrativa, sostuvo que el juez administrativo tiene el deber de evaluar su admisibilidad procesal –lo cual, declaró, se encuentra cumplido en el caso (cfr. fs. 22 y 49)–, cayendo dicha evaluación discrecional dentro de la órbita jurisdiccional del TFN, el cual debe juzgar la pertinencia o ilegitimidad de la resolución adoptada en la etapa anterior, para lo cual debe examinar la cuestión de fondo.

En cuanto a las costas de este particular asunto, sostuvo que no correspondía aplicarlas, toda vez que el planteo no había sido

introducido como una excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual, sino como defensa contra el acto determinativo apelado.

En cuanto al fondo del asunto, expuso que implicó la verificación de operaciones de compra-venta de valores negociables –fundamentalmente bonos–, a través de las operaciones denominadas "contado con liquidación".

Destacó que la auditoría detectó el que contribuyente obtuvo un resultado positivo neto de $ 932.406,08, deducidos los gastos vinculados –con una pequeña diferencia–, que el contribuyente consideró como una ganancia exenta en concepto de "Resultado neto compra venta Títulos Valores".

Aseveró que el importe bruto entre los boletos de compra y de venta de los valores negociados, considerando la diferencia, ascendió a $ 952.670,46, lo cual fue interpretado por el organismo fiscal en los términos de los artículos 1° y 2° de la Ley 11.683. Recordó que dichos preceptos otorgan preeminencia a la realidad económica por sobre las estructuras y figuras jurídicas adoptadas. Para ello –puntualizó–, se tuvo en cuenta el Comunicado N° 48496 del BCRA, referido a "Operaciones Cambiarias-Seguimiento y control".

Especificó que las operaciones cuestionadas consistieron en comprar y vender simultáneamente –o viceversa– activos financieros, constituyendo una unidad inescindible tendiente a implementar la transferencia de fondos desde y hacia el exterior.

Sostuvo que, de acuerdo con el BCRA, este tipo de operaciones no tendría una finalidad bursátil auténtica, siendo la intención perseguida girar divisas al exterior, sin canalizar la transferencia a través del mercado único y libre de cambios –"MULC"–.

Explicó que, analizada la operación desde el punto de vista del sujeto que persigue el giro de divisas al exterior, la compra-venta de títulos no tuvo un sentido económico, puesto que ordenando

operaciones en forma simultánea, reportó una pérdida que invalida su participación en el mercado de títulos valores.

Destacó que las operaciones carecieron de finalidad bursátil, dado que, en virtud de sus características, se pudo advertir que tuvieron fines netamente cambiarios, encontrándose las partes posiblemente movilizadas en sortear los controles vigentes en el MULC.

Compulsando la explicación del organismo fiscal, declaró que la operatoria posibilitó la salida de divisas del país de los clientes de las sociedades de bolsa –o de ellas mismas–, simplemente efectuando, de manera simultánea, una compra-venta de títulos públicos con pesos en el mercado local, con liquidación de la venta en el exterior, siendo la divisa recibida por los clientes –o la sociedad de bolsa–, la que fuera girada a través del Banco de Valores SA, Banco Itaú de Buenos Aires y/o el Banco de Galicia SA, como inversión de portfolio en el exterior.

Puso de resalto que no habría existido ninguna inversión de porfolio en el exterior, sino una facilitación a las sociedades de bolsa y/o sus clientes, para sacar divisas del país sin pasar por MULC.

Afirmó que se habría prestado la estructura para concertar las operaciones, haciendo el actor un uso inadecuado de las modalidades operativas habilitadas en el Mercado de Valores de Buenos Aires.

Definió a la “intermediación” como el acercamiento de dos o más personas físicas o jurídicas a la oferta y demanda de bienes y servicios, para la celebración entre ellas de uno o más actos jurídicos determinados, no asumiendo el sujeto, en principio, ningún riesgo o responsabilidad.

En este sentido, declaró que los beneficios que se obtienen por dicha intermediación, por lo general consisten en una comisión o porcentaje sobre el monto de la operación realizada, o en una retribución sujeta a tarifa o arancel alcanzada por el IG, en virtud de lo dispuesto en el artículo 49 inciso e) de la ley 20.628 (t.o.). De acuerdo

con esta explicación –sostuvo–, la diferencia de precio obtenida entre la compra y la venta debe tributar.

Expresó que corresponde interpretar que la negociación de los títulos públicos fue un simple medio para lograr que un sujeto pudiera quedar posicionado con dólares fuera del país.

Manifestó que no habría existido el riesgo que lleva implícita una típica operación bursátil, en razón de la diferencia de precios entre la compra y la venta de los instrumentos. Es decir –explicó–, el fiscalizado contó con la certeza de que los resultados de las operaciones le producirían una ganancia segura, mientras que la contraparte –sujeto oculto que se posiciona con la moneda extranjera en el exterior– sufrirá una pérdida equivalente.

Siguiendo el criterio fiscal, expuso que, de la aplicación del principio de la realidad económica, surgió que las operaciones resultaron excluidas de la exención del IG que recae sobre las personas físicas, correspondiendo además su gravabilidad en el IVA, por tratarse de una operación de intermediación.

Destacó que se generó, respecto del actor, una renta a partir de las diferencias de cotización de los títulos entre ambas monedas –pesos y dólares–, en tanto el tipo de cambio obtenido a partir de dividir el importe de la venta con liquidación en pesos por la cantidad de dólares colocados en el exterior, entregados por la “compra contra cable”, resultó superior al tipo de cambio vigente en el mercado local.

Puso de relieve que si bien las operaciones cumplieron con todas las formalidades para encuadrarlas en la estructura prevista para la compra-venta de títulos públicos argentinos, no dieron lugar a que los movimientos normales del mercado influyeran en el valor del título, minimizando el nivel de riesgo que toda operación bursátil lleva implícito. Concluyó que la rentabilidad de la operación no estaba dada por la tenencia de los títulos, sino por la diferencia de cotización entre ambas monedas.

Sostuvo que no se vislumbraron motivos que llevaran a prescindir de la aplicación del principio de la realidad económica, no logrando el recurrente desvirtuar la tesis que propugna que la estructura jurídica adoptada como una operación bursátil, ha constituido, en realidad, un instrumento que buscó la formación de activos externos, resultando los responsables meros facilitadores a tal efecto. En orden a ello –prosiguió– la retribución definida por la diferencia de cotización de los títulos entre ambas monedas se encontró alcanzada por el inciso e) del artículo 49 de la ley del IG y por el apartado 21 del inciso e) del artículo 3° de la ley del IVA.

Seguidamente se pronunció con relación a las multas aplicadas y a los intereses resarcitorios liquidados por el fisco nacional.

Con relación a lo primero, afirmó que el organismo se refirió a circunstancias tipificantes que, luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas, permitió inferir la conducta dolosa en que habría incurrido el actor.

Aseveró que dicha valoración provocó la convicción de que la vulneración del bien jurídico se produjo no sólo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto a través de una conducta defraudatoria, en atención a que supo que la información contenida en la declaración jurada presentada no se correspondía con las constancias de los registros.

Consideró acreditada en forma clara y suficiente la intención dolosa requerida por el tipo infraccional, confirmando las multas aplicadas.

En cuanto a la graduación de la sanción –que el fisco nacional lo había practicado en tres veces el impuesto omitido–, la redujo a dos veces, en tanto no surgieron antecedentes sumariales del encartado.

Con respecto a los intereses resarcitorios, desechó el planteo expuesto por el apelante –que había invocado la ausencia de mora culpable–, afirmando que la exención de los accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en

#37800105#387846582#20231017122839784

los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor –que deben ser restrictivamente apreciadas–, impiden el oportuno cumplimiento de las obligaciones.

II. Que contra dicha sentencia se alza la parte actora, interponiendo recurso de apelación a fs. 246 –concedido a fs. 249– y expresando sus agravios a fs. 255/295, los que fueron contestados por la demandada a fs. 315/342.

Destaca el Sr. Mayol que no se encuentra controvertida la legalidad de las operaciones realizadas, recalcando que los resultados obtenidos quedaron al margen de la tributación, en los términos del artículo 20 inciso w) de la ley del IG –vigente en el período 2008–, y del artículo 36 bis, anteúltimo párrafo de la ley 23.576, modificada por la ley 23.962.

Luego de ello, en un capitulo titulado “Las particularidades de la operatoria bursátil concertada por el señor Mayol y la imposibilidad de caracterizarlo como ´facilitador´ o ´intermediario ´”, expresa que en 2008 realizó operaciones de compra y venta de títulos públicos y *American Depositary Receipts* –“ADR” –, con intervención del Mercado de Valores de Buenos Aires SA, por las que obtuvo resultados que ilegítima e irrazonablemente se pretenden gravar.

Manifiesta que los fondos provinieron de venta de títulos públicos en pesos argentinos, acreditados en la cuenta comitente a su nombre en Lasa Sociedad de Bolsa SA. Explica que fueron transferidos a una caja de ahorro en pesos, y posteriormente se los empleó para comprar moneda extranjera, con la cual se canceló la compra de títulos valores, mediante la cuenta bancaria del Mercado de Valores de Buenos Aires SA, abierta en la plaza de Nueva York.

Expone que compró los títulos y los ADR en moneda extranjera, ya que era la única con la cual se podía cancelar el valor correspondiente.

Destaca que las operaciones fueron realizadas a través del Sinac continuo garantizado, lo que lleva a comprender que las

transacciones no fueron concertadas con terceros contrapartes, desechándose así la figura del facilitador que se le endilga.

Niega que el TFN cuente con fundamento fáctico ni normativo para calificar su conducta de facilitador.

Pone de resalto que la única contraparte con la cual concertó las operaciones fue el Merval.

Posteriormente, bajo el título "El tratamiento impositivo de las operaciones realizadas por el señor Mayol", cita el artículo 20 inciso w) de la ley del IG –vigente para el período 2008– y el artículo 42 del decreto reglamentario, y dice que el resultado de las operaciones de compra y venta de títulos obtenidos por personas físicas residentes se encontraba exento, en la medida que no fueran atribuidas a empresas o explotaciones unipersonales.

También cita el artículo 36 bis de la ley 23.576 (y modif.), el cual –informa– extendía a los títulos públicos en general los beneficios fiscales que acordaba a las obligaciones negociables.

Señala que se halla fuera de duda que los resultados obtenidos resultaron exentos del IG y del IVA, acusando que el TFN se apartó de la materialidad de los hechos, atribuyéndole dogmáticamente una finalidad ajena y extraña a la que motivó las operaciones en cuestión.

Aduce que cada inversor tiene derecho a organizar sus negocios de la manera que mejor considere conducente para su economía, negando que la única operación financiera valida sea la que tiene como objetivo la tenencia indefinida de títulos. Declara que la elección de los productos en los cuales invertir depende de la aversión al riesgo de cada inversor.

Invoca el artículo 20 inciso w) de la ley 20.628 (t.v. en 2008) y señala que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra.

Niega la existencia de operaciones de cambio.

Señala que la adquisición de los títulos públicos y los ADRs se abonaron con dólares, lo cual no significa que dicha operación

pueda considerarse “de cambio”, o que tenga una finalidad de “formación de activos externos”; para que ello ocurra –precisa– debe existir un canje de divisas por moneda nacional o viceversa.

Afirma que la Justicia en lo Penal Económico explicó que para que exista una operación de cambio, debe existir necesariamente un intercambio o permuta de una moneda por otra, estando siempre involucrada la moneda nacional. En el caso –informa–, sólo hubo cambio de pesos o divisas por títulos valores.

Informa que el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 5, el 5/7/19 absolvió al actor del cargo del delito previsto en el artículo 1° de la ley 19.359 –“Régimen Penal Cambiario”–. Destaca que si bien en el proceso penal y en el contencioso administrativo se analizan extremos diferentes, por aplicación del artículo 20 de la ley 24.769 (y modif) –“Régimen Penal Tributario”–, las declaraciones de hecho contenidas en la sentencia penal deben ser meritadas por el TFN o la Alzada.

En razón de ello, solicita que se tenga en consideración el contenido de la sentencia descripta.

En otra sección de su memorial, el recurrente introduce la incorrecta aplicación del principio de realidad económica, aseverando que, pese a la eventual contemporaneidad con la cual se pudieron realizar las operaciones de compra y venta de los títulos, no puede confundirse con una negociación de cambio.

Sostiene que la única cuestión que suscitó la aplicación del principio de marras el caso concreto, fue la compra-venta de títulos, interpretando que tuvo como finalidad la formación de activos externos, y no la obtención de resultados exentos. Pone de resalto que el propio fisco nacional señaló que la cuestión tributaria es intrascendente, declarando que lo único que pretende perseguir y cuestionar es la finalidad cambiaria de las operaciones.

Desconoce que el fisco nacional y el TFN hubieran acreditado la existencia de una manifiesta discordancia entre la

sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura jurídica empleada.

Aduce que el TFN reconoció que la renta se obtuvo a partir de las diferencias de cotización de los títulos entre ambas monedas, y no a partir del cobro de una comisión por la realización de tareas de intermediación.

Destaca que, de acuerdo con la tesis de la AFIP, corroborada por el TFN, al calificarse su actuación como "facilitador" o "intermediario", debió haber insinuado que estaba autorizado para actuar en el MULC; de lo contrario se estaría recaracterizando las operaciones efectivamente realizadas, por una que nunca podría haber existido.

Niega que surja de autos prueba alguna que acredite que las operaciones hubieran sido realizadas con el único objeto de obtener un ahorro fiscal.

Declara que el principio de realidad económica fue indebidamente aplicado por el fisco y convalidado por el TFN.

En la sección denominada "La actuación del fisco nacional constituyó un apartamiento de las normas que determinan su competencia. El Tribunal Fiscal de la Nación omitió pronunciarse sobre la desviación de poder oportunamente invocada", afirma que las resoluciones 142/2015 y 143/2015 (DV DEOB) adolecen de vicios en su finalidad, ya que no fueron el resultado del ejercicio legítimo de las facultades de verificación que la ley 11.683 acuerda a la AFIP.

Explica que, a partir de sostener que la compra-venta de valores negociables tuvo por finalidad la formación de activos externos, el organismo recaudador cuestionó las operaciones realizadas, excediendo sus competencias.

Destaca que el ente actuó como un "policía cambiario encubierto", pese a tener a su cargo la ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación.

Expone que en ningún momento se le endilgó haber incurrido en un fraude a la ley tributaria, ni de haber organizado sus

actividades de manera de optimizar la carga fiscal –economía de opción–; tampoco de haber abusado de una forma jurídica para impedir el nacimiento de un hecho imponible, ni de haber simulado las operaciones bursátiles que declaró haber realizado.

Considera que la intimación de los intereses resarcitorios es improcedente, acusando la inexistencia de mora culpable de su parte, por haber incurrido en un supuesto de error excusable en la interpretación de las normas tributarias involucradas.

Sostiene que la eventual mora en el ingreso de las obligaciones tributarias, podría ser consecuencia de haber interpretado que le asistía el derecho a considerar que las operaciones de compra-venta de títulos públicos y ADRs, se encontraban exentas.

Aduce que se debe tener en cuenta que la primera fiscalización tuvo lugar en 2008, y que recién en 2014 se inició el procedimiento de determinación de oficio.

Destaca que actuó con la diligencia, cuidado y previsión que le son exigibles, sobre la base de una razonable interpretación de los hechos y la normativa aplicable al caso.

En cuanto a las multas aplicadas; por un lado señala que la correspondiente al IVA-03/08 a 11/08 fue dictada en violación del artículo 53 del decreto 1397/79, atento estar prescripta la acción al momento de su dictado. Explica que el 2/7/15 se notificó la resolución 143/2015 (DV DEOB), día en el cual ya habían transcurrido los cinco años previstos en el artículo 56 de la ley 11.683.

Niega que la notificación de la resolución 131/2014 –notificada el 22/12/14– suspendiera el curso de la prescripción, ya que en ese momento el plazo ya había expirado. Del mismo modo –adiciona–, la suspensión prevista en la ley 26.860 no operaría, porque importaría juzgar el hecho con base en una norma posterior más gravosa, transgrediendo el principio que impide tal retroactividad (cita el artículo 18 de la Constitución Nacional) y del principio general de la ley penal más benigna.

Objeta la imposición de costas en lo relativo al rechazo de la prescripción.

Por el otro lado, plantea la ilegitimidad de las resoluciones 142/2015 y 143/215 (DV DEOB), desconociendo un obrar defraudatorio de su parte.

Declara que el fisco nacional se limitó a transcribir los artículos 46 y 47 inciso e) de la ley 11.683, sin hacer ninguna referencia concreta de las circunstancias del caso. Desconoce que se especificaran las razones por las que correspondería sancionarlo.

Niega que se hubiere acreditado un hecho cierto, o bien un hecho inferido que, en el caso de las presunciones infraccionales dolosas, permitiera advertir el ánimo de sustraer materia de tributación.

Plantea que, en subsidio, correspondería activar la figura del error excusable. Explica que en el caso hubo tres procedimientos de fiscalización; la primera a través de la orden de intervención N° 359.348, iniciada el 29/10/08, que –dice– fue descargada el 30/11/09; la segunda por medio de la orden de intervención N° 448.393, iniciada el 30/11/09 y archivada el 12/7/12, y la tercera con la orden de intervención N° 1.096.530 del 26/9/14, que dio lugar al pedido de desarchivo de la orden de intervención N° 448.393. Asevera que hubo otra orden de intervención –la N° 101.490–, que culminó sin ajuste fiscal.

De lo apuntado extrae la complejidad de la cuestión debatida, y las distintas fuentes de información que el fisco nacional debió recabar para formar su criterio.

Aduce que en el caso medió error de prohibición, que le impidió comprender el carácter y entidad del injusto.

Desde otro ángulo, sostiene que en el particular rige el principio penal del *non bis in ídem*, tomando en consideración la sentencia del Juzgado Nacional en lo Penal Económico anteriormente reseñada.

Por último, para el caso de que se decida confirmar la sentencia apelada, solicita que se impongan las costas por su orden, ya

que las circunstancias de la causa ameritaron que se considerara con mejor derecho para litigar.

Cita jurisprudencia y doctrina, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

III. Que previo a ingresar al tratamiento de los agravios descriptos, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir al recurrente en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/08; "*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/09; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/10; "*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/11; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/11, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/14, "*Laham, Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/15; "*Golden Penaut Argentina c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 72680/18, del 2/7/19, entre otros).

IV. Que, asimismo, corresponde rememorar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 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. CSJN, Fallos: 300:985).

Así pues, "…lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal.

Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)" (cfr. CNACAF, Sala III, "*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI*", Causa Nº 27409/12 del 31/10/12; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI*", Causa Nº 4502/14 del 29/9/14; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*", Causa Nº 18124/16 del 14/9/17; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/DGI*", Causa Nº 83620/16, del 16/10/18; "*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI*", Causa Nº 72673/18, del 7/5/19, entre otros).

V. Que de la lectura del expediente elevado a consideración y resolución de este tribunal de Alzada, se desprende que, en lo que conforma el núcleo de los ajustes fiscales practicados, respondieron al tipo de operatoria realizada por el contribuyente durante el año 2008, lo cual, sumado a determinadas circunstancias compusieron el escenario.

La comprobación y análisis del cuadro derivó en la recalificación del negocio, de suerte que, como resultado de esa tarea, resultó alcanzada por el IVA y por el IG, generándose sendas obligaciones tributarias en cabeza del operador, sumado a los intereses resarcitorios y a las multas por la falta de ingreso.

Convalidado ello por la mayoría del TFN, corresponde aquí examinar, revisar y resolver, si la sentencia apelada se ajusta a derecho.

VI. Que de la compulsa de la operatoria en cuestión se extraen los siguientes componentes:

(a) El Sr. Mayol, revistiendo el carácter de director y socio de la compañía Lasa Sociedad de Bolsa SA, realizó varias operaciones en el mercado bursátil denominadas "contado con liquidación" –conocidas en la jerga como "contado con liqui"–, que consiste en la compra de títulos valores en pesos en el mercado local y su simultanea liquidación en dólares estadounidenses (v. Informe final


#37800105#387846582#20231017122839784

de inspección –en lo sucesivo, "IFI"–, antecedentes administrativos, Act. N° 11038-658-2014, fs. 59).

En dicho marco "*...debieron pagar pesos a la entidad cambiaria para comprar la divisa que luego giraron para comprar los títulos y/o acciones en dólares. Esos pesos pudieron provenir de fondos disponibles que con anterioridad poseía el responsable, o bien de la liquidación de la venta de esos títulos y/o acciones en pesos*" (cfr. información brindada por el BCRA; IFI, fs. 59).

De acuerdo con lo explicado por la inspección, en la misma fecha y con igual plazo de liquidación, se concertó la venta con cotización en pesos de los mismos títulos comprados en dólares, liquidados "contra cable", obteniendo una ganancia producto de las diferencias de cotización que poseyeron los títulos en las distintas monedas (IFI, fs. 59 y 61).

Intentando simplificar la exposición: "*...el contribuyente adquirió dólares estadounidenses en el mercado local y los giró a cuentas del exterior con el fin de realizar los pagos de los títulos valores adquiridos (liquidación contra cable), en la que el vendedor de tales títulos recibe los dólares estadounidenses directamente en una cuenta del exterior sin que sean comprados por él en el mercado único y libre de cambios, mientras que la venta de los mismos fue efectuada por liquidación en pesos en el país, y ambas operaciones se concretaron con escasas diferencia temporal"*, de tal modo "*... quedaría demostrada la cabal intención de las operaciones bajo análisis, por cuanto la realidad económica indica que se trataría de girar montos de moneda extranjera al exterior, siendo el rubrado un mero facilitador de dicha operatoria, obteniendo por ello una retribución...*" (resolución 143/2015 DV DEOB, fs. 4/5 y resolución 142/2015 DV DEOB, fs. 30/31).

Concretamente: *1°)* se cambiaron pesos por dólares estadounidenses en el mercado local –MULC–; *2°)* se transfirieron esos dólares a una cuenta del exterior para *adquirir* los valores negociables

que, simultáneamente o con escaso espacio de tiempo, se *vendieron* en la plaza local, a través de la modalidad "contra cable", en pesos; *3°)* se obtuvo una *diferencia positiva en el tipo de cambio*, superior a la que se lograría en el MULC.

De acuerdo con lo que surge de las resoluciones 142 y 143/2015 (DV DEOB), las operaciones fueron concertadas y liquidadas el mismo día, con excepción de los meses noviembre y diciembre de 2008, que hubo una diferencia temporal de 72 hs. Esto último –según se lee en los actos administrativos–, habría obedecido a la entrada en vigencia de la Comisión A 4864 del BCRA, que fijó una nueva imposición al respecto (fs. 16 y 43).

(b) La operatoria se realizó reiterada y sistemáticamente (resolución 143/2015 DV DEOB, fs. 15 y resolución 142/2015 DV DEOB, fs. 42).

(c) En la mayoría de los meses de 2008 el *quantum* de las operaciones rondó los u$s 2.000.000, que era el límite que había fijado el BCRA para operar en el MULC.

(d) La diferencia de cotización referida en el ítem *(a)* significó una ganancia de $ 932.896,88 –o un valor con una "pequeña diferencia" (sic. *Considerando VI* de la sentencia apelada)–, que el Sr. Mayol declaró como renta de segunda categoría del IG, exenta (IFI, fs. 61).

(e) De conformidad con la información obtenida por la inspección de las sociedades de bolsa circularizadas, una gran parte de las operaciones fueron efectuadas con "cartera propia" –la contraparte fue la misma sociedad de bolsa–, mientras que en otros casos lo fueron sociedades domiciliadas en la República Oriental del Uruguay. "*Solo en muy pocos casos y por cifras de escasa cuantía participaron comitentes personas fisicas distintas a estas sociedades y solamente en operaciones con acciones de Tenaris SA*" (IFI, fs. 63).

(f) El Sr. Mayol manifestó que: "*El origen de los fondos proviene de la venta de los títulos valores que son vendidos en pesos argentinos y acreditados en mi cuenta comitente en LASA… Dichos*

#37800105#387846582#20231017122839784

pesos argentinos son transferidos desde mi cuenta comitente a mi caja de ahorro en pesos para la posterior compra de dólares estadounidenses que serán transferidos al exterior con el fin de aplicarlos a la compra de títulos valores en moneda extranjera –(inversión de portafolio en el exterior–código de concepto BCRA 860). Por ende los fondos son aplicados a la compra de títulos valores en moneda extranjera… De esta operatoria surge que no se requiere capital para efectuar pago o cobro alguno ya que todas las operaciones concertadas se liquidan en el mismo día y solo queda un saldo en función del diferencial de precio con que se haya operado, producto de la compra/venta de títulos valores" (IFI, fs. 60).

A partir de este escenario general, la inspección actuante consideró que la operatoria no tendría una auténtica finalidad bursátil, siendo la verdadera intención girar divisas al exterior sin canalizar la transferencia a través del MULC (IFI, fs. 67) y lograr, a través de la venta en pesos en el país, una renta producto del diferencial de la cotización. Es que, "*el tipo de cambio obtenido a partir de dividir el importe de la venta con liquidación en pesos por la cantidad de dólares puestos en el exterior entregados por la compra contra cable, resulta superior al tipo de cambio vigente en el mercado de cambio local*". Así pues "*... quedaría demostrada la cabal intención de las operaciones bajo análisis, por cuanto la realidad económica indica que se trataría de girar montos de moneda extranjera al exterior, siendo el rubrado un mero facilitador de dicha operatoria, obteniendo por ello una retribución alcanzada por el apartado 21 del inciso e) del artículo 3° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado"* y por el "*inciso w) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias…*" (resolución 143/2015 DV DEOB, fs. 3/5 y resolución 142/2015 DV DEOB, fs. 29/31).

En otras palabras "*la operatoria tuvo por objeto la transformación de pesos en la República Argentina en divisas en el exterior, mediante la utilización de formas y procedimientos típicos de*

cualquier operación bursátil pero con el objeto de lograr un resultado meramente cambiario y ajeno al riesgo inherente que posee cualquier operación bursátil…" (resolución 143/2015 DV DEOB, fs. 16 y resolución 142/2015 DV DEOB, fs. 43).

De tal manera, al considerar el organismo que la renta obtenida por el contribuyente no gozaba de la exención en el IG, y que la actividad desarrollada se encontraba alcanzada por el IVA, determinó de oficio ambos gravámenes, al tiempo que liquidó los intereses resarcitorios y aplicó sendas multas en los términos de los artículos 46 y 47 inciso e) de la ley 11.683.

VII. Que, en atención a lo que corresponde aquí analizar, es importante aprehender los dos componentes que dimanan del asunto debatido. Por un lado, el sustrato fáctico de la operatoria, por el otro, su interpretación jurídico-tributaria.

En cuanto a la operatoria, ha quedado suficientemente descripta en el considerando que antecede, razón por la cual corresponde atender a "la intención" del sujeto, aspecto que hace a la interpretación jurídica de los hechos.

Al respecto, el fisco nacional se valió del método interpretativo propio del derecho tributario, conocido como *de la realidad económica*, consagrado en el artículo 2° de la ley de rito fiscal. El dispositivo dice: "*Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con*


#37800105#387846582#20231017122839784

independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos".

VIII. Sostuvo el ente fiscal que la verdadera intención del Sr. Mayol, al realizar las operaciones de "contado con liqui", habría sido obtener un diferencial en el tipo de cambio, superior al que podría alcanzar en el MULC.

Esta tesis, que fue convalidada por el TFN, se funda en los componentes que identifican a la operatoria y a su contexto.

En cuanto a lo primero, en la configuración del negocio "contado con liqui", que permitió simultáneamente comprar y vender valores negociables en el país y en el exterior, involucrando moneda nacional y extranjera, y que admitió que una misma sociedad de bolsa fuere la contraparte.

Lo segundo se relaciona con: *(i)* la calidad de director y socio que revistió el Sr. Mayol de la sociedad de bolsa a través de la cual se concertaron las operaciones; *(ii)* la reiteración y sistematicidad observada; *(iii)* la reducción o inexistencia de riesgo bursátil –ya que las operaciones se concertaron con nulo o escasa diferencia de tiempo–; *(iv)* la inexistencia de fondos para llevar a cabo los negocios, siendo ellos mismos los que proveían de valores para cubrirlos; *(v)* el valor mensual operado, que se aproximó a los u$s 2.000.000, que se justificaría en la limitación impuesta por el BCRA respecto del MULC.

Este razonamiento es objetado por el actor, en base a los argumentos reseñados en el *Considerando II*.

En particular, explica las características de la operatoria, brindando precisiones acerca de qué consiste una operación de cambio; niega que hubiera intervenido como un "facilitador"; cuestiona la aplicación del principio de realidad económica, afirmando que a pesar de la contemporaneidad de las operaciones de compra y venta de los valores, no implica una negociación de cambio; niega que su actuación tuviera una finalidad tributaria, ni que hubiere una manifiesta discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma

o estructura jurídica empleada, declarando que la renta se obtuvo por diferencias de cotización de los títulos entre ambas monedas, y no a partir del cobro de una comisión por la realización de tareas de intermediación.

En otro orden de exposición, aduce que la justicia en lo Penal Económico lo absolvió del cargo del delito previsto en el artículo 1° de la ley penal cambiaria –solicitando que ello sea tenido en cuenta en autos, en los términos del artículo 20 de la ley 24.769–, y que la actuación del fisco nacional constituyó un apartamiento de las normas que determinan su competencia –dándose un caso se "desviación de poder"–, omitiendo el TFN expedirse sobre el particular. Destaca que el ente actuó como un "policía de cambio encubierto".

IX. Que de la lectura de las piezas que componen esta *litis*, lo cual abarca las actuaciones administrativas, de consuno con las argumentaciones esgrimidas por las partes y los fundamentos contenidos en la sentencia recurrida, estos juzgadores extraen que el temperamento seguido por el tribunal *a quo*, se ajusta a derecho.

En efecto, el cúmulo de factores recogidos por el fisco nacional para sustentar su postura, resultan suficientes y convincentes para darle soporte y convalidarla.

En autos, sin discutirse la licitud de las operaciones realizadas por el Sr. Mayol, se examina la denominada *intentio facti*, de cara a conocer si guarda coincidencia con la *intentio iuris* (cfr. Jarach, Dino, "*El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*", Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina SA, Bs. As. 1943, pág. 101). En dicho esquema, en el *sub lite* –se reitera– se reunieron sobradas y adecuadas piezas que dan razón de que el verdadero propósito del contribuyente fue obtener un diferencial con y en el tipo de cambio, mediante el empleo de una compleja operatoria bursátil, sorteando los canales ordinarios idóneos para tal fin, esto es, el MULC.

Apreciado el cuadro desde la óptica impositiva, se comprende que el organismo recaudador, al llevar a cabo la labor

descripta, adjudicó *consecuencias tributarias* a las operaciones examinadas, calificando a las "diferencias obtenidas" como rentas gravadas y a la "actividad desarrollada" como alcanzada por el IVA.

Esto permite desechar la existencia de una desviación de poder por parte de la AFIP, pues no ejerció funciones de policía de cambio.

Dicho en términos teóricos, el análisis del hecho imponible de los tributos, en ocasiones direcciona la labor del intérprete hacia los cánones del derecho privado –o del derecho cambiario en nuestro caso–, sin embargo "*... el negocio o el acto jurídico no tiene importancia para el nacimiento de la obligación impositiva en cuanto negocio o acto jurídico, sino por la relación económica que él crea*" (Jarach, Dino, ob cit. pág. 96). O sea, el acto o negocio jurídico del derecho privado –o cambiario–, sólo es un presupuesto para el derecho tributario.

Continuando con el análisis, y poniendo el foco en los argumentos presentados por la demandante para sustentar su crítica, se colige que no resultan eficaces, pues, en sustancia, son meras negativas generales, sumado a explicaciones técnicas y formales de la operatoria involucrada. Vale decir, no brinda justificaciones en torno a la reiteración, sistematicidad y cuantía de las operaciones concertadas.

En este mismo sendero, se advierte que ni la prueba instrumental obrante a fs. 57/64 –copia simple de la sentencia dictada por la Sala F de la Cámara Nacional en lo Comercial, en los autos "*Mercado de Valores de Buenos Aires SA c/Héctor J. Bacqué Soc. de Bolsa SA s/organismos externos*", del 12/3/13–, ni tampoco la informativa producida a fs. 153/156 –contestación del Mercado de Valores de Buenos Aires SA– y a fs. 161/162 –contestación de la Comisión Nacional de Valores–, logran apuntalar la defensa intentada por el actor contra el reproche fiscal.

Por último, y a mayor abundamiento, cabe destacar que el criterio que aquí se plasma, guarda semejanza con el seguido por la Sala

II de esta Cámara de Apelaciones, en los autos "*Paul Bacqué c/ EN-AFIP-DGI-resol. 180/11 (RNOR) s/ Dirección General Impositiva*", Causa N° 48360/2011, del 8/10/15.

X. En cuanto al *principio de realidad económica*, que circunda el planteo de autos, recientemente esta Sala hizo mérito de la "disconformidad" que debe existir entre los actos, situaciones o relaciones que involucran al sujeto, respecto de las ofrecidas por el derecho privado, ponderando la necesidad de que sea "manifiesta", tal como lo exige el artículo 2° de la ley 11.683 (v. "*EMC Computer System Argentina SA (TF32716-I) s/Direccion General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", Causa N° 58416/19, del 14/7/20 y "*UABL SA (TF 48550-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 35014/2022, del 10/11/22, y sus citas).

En la especie –agregando a lo dicho en el considerando anterior–, los requisitos apuntados se encuentran reunidos, tal cual surge del detalle de las casi cuarenta operaciones que consta en el cuadro de fs. 55/56. En él se consigna la fecha de negociación y de liquidación; los importes involucrados, en dólares y pesos; los títulos negociados y la diferencia obtenida, entre otros extremos.

En otro orden de cosas –y prosiguiendo con el análisis de los agravios del apelante–, en lo referido a la sentencia del Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 5 –del 5/7/19–, es acertado lo que indica el fisco nacional en su contestación de agravios, al advertir que dicho pronunciamiento no fue acompañado a la causa, ni la interesada ofreció prueba enderezada a su obtención (fs. 327 vta.). Esta circunstancia alcanza para desestimar el planteo.

XI. Que, en mérito de todo lo hasta aquí examinado, corresponde concluir que la sentencia apelada, en lo que ha sido materia de agravios, debe ser confirmada, toda vez que el examen fáctico y jurídico realizado por el tribunal de grado, se presenta como una razonada derivación del derecho vigente.

XII. Que, en cuanto al aspecto sancionatorio, corresponde analizar varios asuntos:

Al expresar agravios, el actor sostuvo que la acción del fisco nacional para aplicar la multa en el IVA –períodos fiscales 03/08 a 11/08–, se encontraría prescripta (fs. 284 vta./285 vta.).

De la compulsa de las actuaciones se extrae que, al presentar el recurso ante el TFN (fs. 65/88 vta.), dicha parte había planteado la prescripción del impuesto y de la multa, invocando el artículo 53 del decreto 1397/79 y el artículo 65.1 de la ley 11.683. Y que, al contestar la representación fiscal dicho recurso (fs. 104/131 vta.), argumentó que en razón de las suspensiones dispuestas por las leyes 26.476 y 26.860, la acción se encontraría expedita el momento del dictado de la resolución 143/2015 (DV DEOB).

El TFN recogió parcialmente esta última posición, resolviendo que, en función de las suspensiones operadas en los términos del artículo 17 la ley 26.860 y del artículo 65.1 de la ley 11.683, la prescripción no habría operado en la especie. Contra este último decisorio el recurrente expresa agravios, cuestionando la aplicabilidad del artículo 17 de la ley 26.860, centrando los mismos únicamente en el aspecto sancionatorio.

Pues bien, del cuadro descripto se desprenden dos resultados:

Uno, que el rechazo de la prescripción, en lo tocante al *impuesto*, adquirió firmeza, ya que no fue objeto de agravio.

Otro, que el agravio relativo al artículo 17 de la ley 26.860 –referido a la acción para aplicar la *multa*, que el actor formula ante esta Alzada– fue introducido extemporáneamente, pues no luce en el recurso de apelación interpuesto ante el TFN.

En efecto, en aquella oportunidad el actor no efectuó ninguna referencia en torno a la pretendida inaplicabilidad del artículo 17 de la ley 26.860, tal como lo plantea al recurrir la sentencia del

tribunal de grado. Recordemos que recién en esta instancia de alzada plantea lo concerniente a la irretroactividad de la ley penal más gravosa.

En este cauce, cabe recordar que a los jueces les está vedado apartarse de la relación procesal, pues la alteración unilateral de los términos de la *litis* va en mengua del derecho de defensa, ya que son las partes –exclusivamente– quienes determinan el *thema decidendum*, y el Poder Judicial debe limitar su pronunciamiento tan sólo a lo que ha sido pedido por aquellas, incurriendo en incongruencia el juez que, al fallar, se aparta de las cuestiones incluidas en la pretensión de la parte actora y en la oposición de la demandada. (cfr. esta Sala, *in re*, Causa N° 15267/2005, "*Funes Natalia Gabriela y otros c/ E.N. M° Defensa - Dto. 628/92- y otros s/ Personal Militar y Civil de las FFAA y de Seg.*", del 22/2/10; Causa N° 77902/17, "*Braun, Carlos Leandro y otros c/ EN -M Justicia y DDHH- SPF s/ Personal Militar y Civil de las FFAA y de Seg.*", del 20/10/21; Causa N° 11.980/20, "*Ramírez, María Eugenia y otros c/ EN -M° Seguridad- PSA s/ Personal Militar y Civil de las FFAA y de Seg.*", del 27/10/22; Causa N° 35502/2019, "*M Royo SACIIFYF c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva*", del 19/9/23, entre muchos otros).

Por lo aquí expuesto, se confirma la sentencia apelada, en cuanto rechazó el planteo de prescripción analizado.

XIII. Que en cuanto a la queja del actor contra la imposición de costas por el rechazo de la prescripción (v. Considerando IV *in fine* de la sentencia recurrida), se considera que resulta atendible.

Efectivamente, en autos el actor no introdujo el planteo como una cuestión de previo y especial pronunciamiento, ni el propio TFN lo trató como tal; por el contrario, el asunto fue tratado como un tópico más al resolver la cuestión de fondo, circunstancia que lleva a dejar sin efecto la imposición de costas autónoma allí decidida.

Tal ha sido la posición adoptada por esta Sala en relación a la *excepción de nulidad* (Causa Nº 34625/2006, *in re* "*Ferioli Jorge Oscar (TF 23812-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*" y causa conexa Nº 5116/2005, *in re* "*Ferioli*

Jorge Oscar (TF 21401-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", pronunciamientos del 24/08/07) y de *prescripción* (Causa Nº 18448/2016, *in re* "*Mavsur SA c/ Dirección General de Aduana s/ recurso directo de organismo externo*", del 5/10/17 y "*Pihue SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*" Causa N° 22082/2018, del 28/11/19).

Por su parte, como es sabido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció en este mismo sentido –en torno a un planteo de nulidad–, en la causa "*Bolland y Cía SA (TF 21.122-I) c/DGI*", del 21/2/13.

XIV. Que mención aparte merece la calificación jurídica de las sanciones impuestas.

Recordemos que, tanto en el IVA como en el IG, el organismo fiscal dispuso que el obrar del Sr. Mayol era pasible de la multa de tipo dolosa prevista en el artículo 46 de la ley de rito fiscal. Dicho precepto, vale rememorar, en lo medular establece que: "*El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa…*".

Al respecto, no se comparte la imputación resuelta, que valiera la confirmación del TFN.

En efecto, tal como se explicó en el *Considerando IX*, la intención del encartado, *stricto sensu*, no fue reducir o anular la carga tributaria atribuible a su persona, sino que, a la sazón de los negocios bursátiles realizados, las obligaciones tributarias fueron *una consecuencia* de ellos. En otros términos, no se exhibió una maniobra directa enderezada a dejar de pagar los impuestos en su justa medida, no existió *defraudación* en los términos del artículo 46 de la ley de rito fiscal; lo que hubo fue una *omisión* en el ingreso de los gravámenes.

Siendo ello así, corresponde modificar la sentencia apelada y reencuadrar la conducta del Sr. Mayol en los términos del artículo 45 del mismo plexo normativo, imputándole un obrar de tipo culposo, atento que se encuentran reunidos los elementos que definen

dicho tipo infraccional (cfr. esta Sala *in re* "*Cooperativa de trabajo El Sauce Ltda (TF 26197-I) c/ Dirección General Impositiva*", Causa N° 27588/2012, del 28/2/13; "*Ferraro, Rubén Ricardo (TF 18.945-I) c/ Dirección General Impositiva*", Causa N° 15578/2005, del 25/3/10; "*Laham, Alberto Elias c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 57052/2013, del 7/5/15; "*EDZ y Asoc. SA c/DGI*", Causa Nº 46103/2015, del 23/2/16 y "*Raul Benzadon SA (TF 18418-I) c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 5127/2005, del 5/9/19, entre otros).

En cuanto al *quantum* de la multa, se lo fija en su mínimo legal, atento no surgir que el infractor cuente con antecedentes infraccionales.

XV. Que, en cuanto al planteo de error excusable articulado por el actor –tanto con relación a las *multas* aplicadas como a los *intereses resarcitorios* liquidados–, se lo desestima, por no acreditarse en autos debidamente los extremos que habilitan su aplicación

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 SACI*", del 20/8/96; esta Sala III, *in re* "*Argentino Foot Ball Club (TF 28.506-I) c/. DGI*", Causa Nº 36571/2012 del 13/2/13; "*Arauca Bit AFJP SA (TF 36903-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 56534/2015, del 16/2/17; "*Cosméticos Avon SACI c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 79411/2018, del 29/10/19; "*Kimberly Clark SA (TF 36115-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo*


#37800105#387846582#20231017122839784

externo", Causa N° 17550/2021, del 13/4/22; "*Interbas SA (TF 49599-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 21341/2023, del 8/8/23; Sala V, "*Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c/ Dirección General Impositiva*", Causa Nº 22846/2006, del 11/5/06; Sala I, "*B de T SA c/ EN-AFIP DGI- Resol 130/07 (CEN) s/ DGI*", Causa Nº 12171/2007, del 11/8/11 y Sala II, "*Scalise María Gabriela (TF 23.933-I) c/ DGI*", Causa Nº 43115/2011, del 10/4/12).

XVI. Que, en otro orden de consideraciones, con relación al requerimiento del actor, en el sentido de que se le devuelva las sumas depositadas en garantía (presentación de fs. 246/vta.), nada corresponde aquí decidir, por tratarse de un asunto ajeno al objeto de esta contienda (v. esta Sala, *in re* "*HSBC Bank Argentina SA c/EN-AFIP-DGI Resol. 5/10 S/DGI*", Causa N° 17459/2011, del 13/10/15 y "*Compañía Bernal SA (TF 48529-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 46953/2022, del 24/2/23; en similar sentido, Sala II, *in re* "*Telefónica de Argentina SA c/EN-AFIP-DGI s/DGI*", Causa N° 56038/14, del 9/5/17).

XVII. Que en cuanto a las costas del proceso, corresponde efectuar la siguiente distinción:

a) En la parte correspondiente a las multas, se imponen las de ambas instancias por su orden (cfr. ley 11.683, art. 184 *in fine*).

b) En el resto de las materias tratadas, al no advertirse motivos para apartarse del principio objetivo de la derrota, se imponen las de ambas instancias a la parte actora vencida (CPCCN, art. 68 primer párrafo).

c) Por último, en lo relativo al rechazo del planteo de prescripción articulado por la parte actora: se deja sin efecto la imposición de costas, conforme fuera expuesto en el *Considerando XIII*.

En virtud de todo lo expuesto, **SE RESUELVE: 1°)** Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada en cuanto convalidó las resoluciones 142/2015 y 143/2015 (DV DEOB) –*materia fiscal* e *intereses resarcitorios*– (*Considerandos IX* a *XI*), y modificarla en el *aspecto infraccional*, reencuadrando las sanciones aplicadas en los términos que surgen del *Considerando XIV*. **2°)** Las costas se imponen en el sentido indicado en el *Considerando XVII*.

En atención al modo en que se resuelve, déjense sin efecto las regulaciones de honorarios practicadas a fs. 296, lo que torna insustancial el tratamiento de los recursos de apelación interpuestos a fs. 305 y 306.

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes mencionados en el sitio web http://www.cij.gov.ar/.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 18/10/2023
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#37800105#387846582#20231017122839784