Buenos Aires, 28 de noviembre de 2025.-

VISTOS estos autos CAF205/2025 "Blaquier, Santiago (TF 134954174-I) y otros c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", y **CONSIDERANDO**:

I.- Por resoluciones DV DEOA 121, 122, 123, 124 y 125, todas del año 2022, la División Determinaciones de Oficio "A" del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección de Operaciones Grandes Contribuyentes Nacionales de la ex AFIP, actual ARCA, impugnó las declaraciones juradas respecto del impuesto sobre los bienes personales presentadas por los señores Alejandro, Carlos Herminio, Ignacio, María Elena y Santiago Blaquier por el período fiscal 2019 y, en consecuencia, determinó de oficio sus obligaciones, estableciendo una diferencia de impuesto a ingresar en lo que respecta a cada uno de los sujetos, con más intereses y una multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, equivalente al 100% del tributo omitido.

Todos los actos individuales, vale resaltar, tienen como sustento común del reproche fiscal la valuación declarada respecto de un grupo de obras de arte y antigüedades propiedad de la familia Blaquier, efectuada según costo histórico asignado.

De dichos actos, atento a la cuestión a la que -a fin de cuentas- ha quedado delimitada la intervención del Tribunal, ha de hacerse especial foco en la resolución DV DEOA 121/2022 (conf. esp. fs. 452/480 del hipervínculo que antecede), por el cual el Fisco Nacional impugnó la declaración jurada presentada por el señor Alejandro Blaquier en lo que respecta al impuesto sobre los bienes personales por el período fiscal 2019, determinando de oficio, con carácter parcial, por conocimiento cierto de la materia imponible, su obligación tributaria, determinando ello un saldo pendiente de pago de $235.203.968,25, con más intereses hasta su efectivo pago, así como también la imposición de una multa -en los términos del artículo 45 de la ley 11.683- de $235.203.968,25, equivalente al 100% del gravamen omitido.

A esos fines la autoridad administrativa actuante objetó el criterio de valuación expuesto en su declaración jurada por el contribuyente fiscalizado, procediendo en consecuencia a estimar un valor

en plaza total de los bienes en cuestión situados en el exterior del país, -conforme lo estipulado en el artículo 23, literal a), de la ley de impuesto sobre los bienes personales- de U$S875.650.000, teniendo particularmente en consideración los montos consignados en los despachos de exportación pertinentes (valor FOB), facturas emitidas tipo “e” y licencias tramitadas ante la Secretaría de Cultura de la Nación, como así también, valuaciones efectuadas por la casa de subastas *Christie’s Appraisals, Inc.*, sumas pactadas ante la aseguradora *MAG JLT* y las operaciones de venta efectivamente concretadas.

Tal conclusión fue alcanzada tras destacar:

*que de la documentación oficial resultante de las gestiones aduaneras colectadas durante la tramitación de la actuación administrativa, surgía que todos los bienes egresados del territorio nacional (pinturas y antigüedades) continuaban bajo la propiedad de la familia Blaquier al 31/12/2019, encontrándose ubicadas a resguardo en el depósito radicado en el Gran Ducado de Luxemburgo, salvo una obra de arte vendida a un tercero de Estados Unidos en U$S57.000.000 (cuyo valor FOB declarado en la destinación temporal fue U$S50.000.000) y una obra de arte retornada con la reimportación por el mismo valor (U$S5.000.000), la cual permanecía en el territorio nacional con anterioridad a la mencionada fecha;

*que el valor total FOB de las pinturas y artículos situados en el exterior ascendía a U$S875.650.000, de los cuales U$S358.700.000 correspondían a destinaciones temporales de pinturas convertidas a definitivas (EC06), U$S474.700.000 correspondían a las destinaciones temporales de pinturas no canceladas (ET02) y U$S42.250.000 a la destinación a consumo definitivo de las antigüedades (EC01);

*que el impuesto sobre los bienes personales es un gravamen de tipo patrimonial que grava las distintas manifestaciones de riqueza de las personas físicas y sucesiones indivisas, exteriorizadas a través de la tenencia de bienes a una fecha dada (31 de diciembre de cada año), del tipo instantáneo, que grava una manifestación directa de la capacidad contributiva, coincidiendo el objeto con la fuente, que es la posesión o pertenencia de bienes al 31 de diciembre de cada año;

*que, en su aspecto espacial, el impuesto recae sobre los bienes existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior; siendo que, la atribución de los bienes al contribuyente se realiza en función de su domicilio o lugar de radicación;

*que, en el caso, los bienes recibidos en donación (obras de arte y antigüedades), se encontraban situados en el exterior al 31/12/2019, y, por lo tanto, correspondía su valuación conforme la pauta establecida en el artículo 23, literal a), de la ley de impuesto sobre los bienes personales, es decir, a su valor de plaza en el exterior al 31 de diciembre de cada año.

Al respecto, destacó que la letra de la ley no exigía esfuerzo en su hermenéutica, por lo que correspondía su aplicación directa, con prescindencia de consideraciones que excedieran las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma;

*que lo argumentado en torno a la existencia de una norma de mayor especificidad, lucía improcedente puesto que no existía tal conflicto legal, no correspondiendo desplazar a la de alcance más general, dado que en la ley del impuesto sobre los bienes personales, precisamente su artículo 23, literal a), prevé cómo valuar los bienes situados en el exterior, de modo se trata de una norma que define específicamente tal situación, sin requerir siquiera de su decreto reglamentario o de alguna ley de aplicación supletoria para su compresión;

*que los bienes recibidos en donación (obras de arte y antigüedades) que se encontraban en el exterior al 31/12/2019, tienen un valor de plaza definido en la norma, correspondiendo, por consiguiente, estar al 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*.

*que, a todo evento, de considerar la aplicación del artículo 4° de la ley del impuesto a las ganancias referido a los bienes recibidos en donación, por aplicación de su último párrafo, resultaría que los mismos debieron valuarse al valor de plaza a la fecha de

incorporación al patrimonio, atento no poder determinarse su costo de adquisición.

En este sentido, advirtió que, según multinota presentada por el contribuyente, los costos de adquisición de los bienes motivo de fiscalización resultaba de imposible relevamiento atento a los años transcurridos y a la depreciación de la moneda argentina a través de los años; siendo -por consiguiente- valuadas al precio “irrisorio” (*sic*) de $0,01 en la declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales por el período fiscal 2019, a cuyos efectos, el particular aplicó la pauta consagrada en el artículo 4° del decreto reglamentario sobre los bienes personales, que remite a las disposiciones del artículo 4, segundo párrafo, de la ley del impuesto a las ganancias, según el cual en aquellos casos en que los bienes no tengan un valor definido se utilizará el valor de plaza (mercado) de los mismos a la fecha de la transmisión.

Siempre en lo que al punto refiere, agregó que el responsable, al valuar a $0,01 el valor asignado a los bienes fiscalizados, además de lo manifestado por multinota, convalidó que no tenían un valor impositivo para su antecesor a la fecha de ingreso a su patrimonio; por manera que, de acuerdo al ya mencionado artículo 25 del decreto 127/1996, el valor de plaza resultaba ser el precio que se obtendría en el mercado en caso de venta del bien que se valuara, en condiciones normales de venta.

Así, continuó, luego de valuar los bienes con un valor de plaza al momento de la incorporación al patrimonio, correspondería actualizarlo de manera anual según el índice que define la ley del impuesto sobre los bienes personales, previsto en su artículo 22, literal e); todo lo cual, llevaba a concluir que incluso de validar el criterio sostenido por el responsable, las obras habrían estado mal valuadas desde la incorporación misma a su patrimonio.

*refiere el alcance del dictamen DAT 48/2001, y que la ley del impuesto sobre los bienes personales no prevé distinción alguna en torno a la temporalidad de las exportaciones que pudieran realizarse, de modo que, encontrándose acreditado que las obras de arte y antigüedades pertenecientes al rubrado, se encontraban situadas en el exterior al 31/12/2019, no correspondía hacer clasificación alguna respecto del carácter que tuvieran las exportaciones.

*que durante la fiscalización el contribuyente remarcó que el motivo de la salida del país de las obras de arte y objetos de colección correspondía, al 31/12/2019, a la “necesidad de preservación y seguridad de tan sensible colección”, siendo que “tales bienes han sido trasladados al exterior para su más adecuado almacenamiento, custodia y eventual exhibición”; por manera que, más allá que la norma no hace distinción alguna respecto de la temporalidad o permanencia definitiva de los bienes, resultaba evidente que el espíritu de la salida de los bienes del país, sin perjuicio del tipo de destinación aduanera que amparó dicha salida, resultó de vocación de permanencia, ello en virtud de los motivos expuestos por el particular, antes mencionados.

En este aspecto, advirtió que tal “vocación de permanencia” en el exterior de los bienes en trato poseía íntima relación con ese “germen de destinación definitiva” existente en todas las destinaciones suspensivas, al que hizo referencia el encartado.

Asimismo, añadió que tal “germen de destinación definitiva” en las destinaciones temporales en trato se hallaba, justamente, en los motivos expuestos por el contribuyente para justificar la salida de las obras del país, “necesidad de preservación y seguridad de tan sensible colección” y el traslado “al exterior para su más adecuado almacenamiento, custodia y eventual exhibición”.

Luego, en lo que respecta al reproche infraccional, subsumido en el supuesto consagrado en el artículo 45, literal a), de la ley 11.683, el funcionario administrativo decisor explicó que:

-en la vista conferida, la conducta descripta por el período fiscal 2019, fue encuadrada en las previsiones del artículo 45 de la ley 11.683, que sanciona, entre otros, a los contribuyentes que omitieran el pago de impuesto mediante la presentación inexacta de declaraciones juradas;

-la conducta imputada en las presentes actuaciones produjo como lógica consecuencia la omisión del pago del impuesto en cuestión, ya que no se ingresó íntegramente el tributo debido al momento del vencimiento, lo que implicaba la configuración del aspecto objetivo de la contravención imputada atento a existir una real falta de ingreso (omisión) producida por un medio idóneo para la comisión de la infracción (declaración jurada inexacta);

-que la finalidad punitiva en estas actuaciones era la de sancionar la falta de adecuación de la conducta juzgada a la normativa fiscal a la que se encuentra obligado el sumariado, pues era su deber, como de todos y cada uno de los contribuyentes, ajustar su comportamiento a dichas normas legales, siendo responsable por los incumplimientos en que incurriera y, por ende, sujeto pasible de todas las sanciones de tipo contravencional contenidas en la ley 11.683;

-que la tipificación de los elementos objetivo y subjetivo de la infracción imputada en el caso, quedó plenamente configurada ya que la conducta del sumariado encuadra en el tipo legal descripto;

-que en la especie no se verificaba un supuesto de error excusable, atento no existir oscuridad de las normas, ni dificultad en su interpretación, pues ello no puede servir de excusa siempre que es invocado para sustraerse a obligaciones que impone la ley o a las penas que pronuncia contra sus infracciones;

-que no se advertía circunstancia alguna que ameritara eximir al contribuyente de la responsabilidad que le cabía por la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, toda vez que para que se configure la pretendida excusa absolutoria resultaba necesario acreditar que actuó con la diligencia que merece el caso, en pos del cumplimiento de su obligación fiscal; y

-que, de convalidarse la postura del contribuyente, importaba posicionarlo en una situación de privilegio respecto de otros responsables fiscales que dieron debido cumplimiento en tiempo y forma a la obligación en trato.

Luego, en cuanto a la graduación de la sanción, fijada en el 100% del tributo omitido, la autoridad administrativa decisora indicó que respondía a los hechos y circunstancias del caso, oportunamente mencionadas, en particular, haber valuado de manera improcedente la parte proporcional que poseía sobre las distintas antigüedades y obras de arte en el impuesto sobre los bienes personales, período fiscal 2019; sumado a que se trata de un gran contribuyente nacional de quien se requiere un grado de previsión mayor en orden a la capacidad operativa de la que dispone para conocer perfectamente qué y cómo debía declarar sus obligaciones fiscales, lo cual determinaba una graduación por sobre el mínimo legal.

Fecha de firma: 28/11/2025
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#39717021#473175067#20251127220943743

II.- Los cinco actos fueron cuestionados ante el Tribunal Fiscal de la Nación, siendo tratados todos en un único pronunciamiento por su Sala B, la que, por mayoría, por resolución del 25/3/2024 (conf. esp. fs. 1/20 del hipervínculo que antecede), los confirmó, con costas.

A esos fines, según la posición mayoritaria del tribunal administrativo con facultades jurisdiccionales, resultaba procedente el ajuste respecto del impuesto sobre los bienes personales por las obras de arte de propiedad de los recurrentes, que al 31/12/2019 se encontraban ubicadas físicamente en el exterior del país.

Para así decidir, en primer término, destacó que las partes no controvertían que al 31/12/2019 las obras de arte que motivaban el ajuste fiscal se encontraban físicamente en Luxemburgo, es decir en el exterior del país.

Luego, explicó que no se advertía conexión jurídica -por contraposición a la conexión física- con el territorio argentino en los términos del artículo 19, literales e), f), o g), de la ley que regula el impuesto sobre los bienes personales, que permitiera concluir que al 31/12/2019 las obras de arte fiscalizadas resultaran ser bienes situados en el país, a partir de tales previsiones normativas.

En este aspecto destacó que, a los fines de establecer la situación territorial, los bienes en cuestión no podían considerarse bienes muebles registrables ni tampoco bienes personales del contribuyente de los aludidos en los incisos f) ni g) del artículo antes mencionado, ni como regla general del gravamen en discusión ni como caso particular acreditado en autos; resultando, en cambio, adecuada la caracterización de los bienes y su consiguiente ubicación territorial, bajo la figura prevista en el artículo 20, literal e), de la ley del gravamen, esto es, la de bienes muebles y los semovientes situados fuera del territorio del país, lo que determinaba su valuación con arreglo a la disposición del artículo 23, literal a), que fuera seguido por el Fisco Nacional.

A continuación, en respuesta a ciertos argumentos recursivos, explicó:

-en lo referente a tratarse de bienes que carecen de situación permanente en los términos del artículo 2670 del CCyCN, que en tanto la colección pictórica familiar se ha venido transfiriendo de

padres a hijos y ha permanecido con ellos por 50 años, no parecería posible encuadrarla en aquella categoría de bienes que carecían de una situación permanente.

Al punto, agregó que lucía poco probable 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 llevara siempre consigo o los que resultan de uso personal; de modo que no podrían ser encuadrados en la norma invocada y, por ende, tampoco podrían quedar regidos por el derecho correspondiente al domicilio de su dueño.

A mayor abundamiento, postuló que resultaba más acorde con sus características físicas que la colección de arte quedara comprendida por el artículo 2669 del CCyCN, que regula el derecho aplicable a los bienes muebles de situación permanente.

Sobre estas consideraciones, concluyó -parcialmente- 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 expuesta con anterioridad.

-que las obras de arte y demás bienes mencionados en el artículo 22, literal e), de la ley que regula el impuesto sobre los bienes personales, tienen una categorización específica, más allá de que ciertos objetos que allí pudieran ser subsumidos tuvieran, a su vez, las características de un bien de uso o disfrute personal o familiar, como ser las joyas o adornos; por manera que la circunstancia que la norma de valuación para los bienes del país prevista en el artículo 22, literal g), de la norma bajo referencia excluya de su aplicación a los objetos de arte, colección y antigüedades para remitir a su propia pauta de valuación previamente establecida en el literal e), impide concluir sin más que tales objetos resulten incluidos única y exclusivamente en dicho precepto.

Así, continuó en su razonamiento, pretender calificarlos como situados en el país por el hecho que el contribuyente tuviera domicilio en él o se encontrare en su territorio, carecía de asidero.

-que las obras de arte objeto del gravamen cuestionado encuadraban como bienes muebles situados fuera del territorio del país al 31/12/2019 y en consecuencia, a los efectos de su valuación correspondía estar a lo normado por el artículo 23, literal a), de la ley que


#39717021#473175067#20251127220943743

regula el impuesto sobre los bienes personales, esto es, según el valor de plaza;

-que resultaba válido considerar el valor FOB declarado en los despachos de las exportaciones realizadas, que se encontraba ratificado por las valuaciones llevadas a cabo por la casa de subastas y la prueba de cobertura de la compañía aseguradora interviniente en el exterior, tal como lo hizo el Fisco Nacional.

Luego, en lo concerniente al castigo aplicado por el acto motivo de revisión, destacó que los hechos y las constancias incluidas en los antecedentes administrativos permitían advertir la presencia de los supuestos requeridos para la configuración del tipo previsto en el artículo 45 de la ley 11.683 y su atribución al 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.

Por tanto, toda vez que en autos quedó acreditada la omisión de impuestos, y siendo que en la especie no se advertía la configuración del error excusable que permitiera desvirtuar la atribución subjetiva de la trasgresión achacada, correspondía confirmar las multas impuestas.

Finalmente, en punto a las costas, consideró que existían motivos valederos para apartarse del principio objetivo de la derrota previsto en el artículo 68 del CPCCN.

III.- Disconforme con lo resuelto, los cinco integrantes de la familia Blaquier apelaron, fundando oportunamente su pretensión recursiva (conf. esp. fs. 24 y 40/88 del hipervínculo que antecede).

Afirmaron que a los fines de la debida valoración de los bienes que determinaron el ajuste fiscal, resultaba esencial considerar que fueron adquiridos a título gratuito, así como también el hecho que fueron exportados bajo el régimen de destinación temporaria de exportación; extremos que no habrían sido siquiera mencionados por el voto mayoritario de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación.

Explicaron que la colección de arte debía ser considerada a los fines tributarios como situada dentro del país.

En este sentido, sostuvieron que no correspondía subsumir a los bienes en una categoría residual, como la establecida en el artículo 23, literal a), de la ley del impuesto sobre los bienes personales, ello atento a contar con una categoría propia y específica, prevista en los artículos 19, literal b), y 22, literal e), de la norma bajo referencia.

Bajo esta perspectiva, continuaron en su razonamiento, la valuación prevista en la ley que regula el tributo en cuestión resulta ser la que corresponde a su valor de adquisición, construcción o ingreso al patrimonio.

Hicieron hincapié en que las obras de arte y antigüedades constituyen una especie del género “bienes personales del contribuyente” enunciadas en el artículo 19, literal g), de la ley del impuesto sobre los bienes personales, como tales situados en el país.

Por tanto, concluyeron parcialmente, que resulta improcedente excluir a los efectos de determinar la base imponible del tributo (conf. artículo 22, literal e), de la ley bajo referencia, aquello que no está previamente incluido en el hecho imponible (conf. artículo 19, literal g), del texto en cuestión; caso contrario, se estaría sosteniendo la inconsecuencia del legislador.

Sobre la base de estas reflexiones, entendieron ajustado a derecho el criterio de valoración de la colección de obras de arte y antigüedades, recibida por donación, como bienes personales del contribuyente ubicados en el país, donde se encontraban al 31/12/2019, debiendo -por consiguiente- ser valuados al valor de adquisición.

Así, postularon que, por encima de la ubicación física de los bienes, la ley del gravamen los sitúa en el país, teniendo en cuenta la naturaleza personal asignada a los bienes y su correspondencia con el factor de conexión territorial, esto es, el domicilio del contribuyente.

Remarcaron que el decisor debió explicar la razón por la cual el artículo 22, literal g), de la ley del impuesto sobre los bienes personales, en tanto excluye de la clase genérica a una especie a los efectos de valuación, no la integraría, siendo insuficiente al efecto apelar a un orden de prelación que, por cierto, nada indicaría en tal sentido; todo lo cual revelaría que lo decidido importaría una antojadiza distinción.

Sostuvieron que el Tribunal Fiscal de la Nación habría incurrido en una manifiesta contradicción al reconocer que las obras de arte y otros objetos del artículo 22, literal e), podían ser bienes personales, en cuyo caso debieron admitir su pretensión; caso contrario habría incurrido en la creación de una categoría tributaria por fuera de lo previsto en la ley, estableciendo una categoría de bienes de uso o disfrute personal que no resultan bienes personales.

Luego, sin perjuicio de advertir que la cuestión debía ser resuelta según las previsiones del ordenamiento tributario, sin necesidad de acudir a previsiones del derecho privado, en respuesta a postulaciones resultantes del pronunciamiento motivo de recurso alegaron que correspondía asignar a las obras de arte y antigüedades objeto de la pretensión fiscal, el carácter de bienes personales del contribuyente, ubicados en el país, y sujetos a la valuación correspondiente a su valor de adquisición.

Afirmaron que la colección de obras de arte y antigüedades no constituyen bienes registrados en el país, sino bienes muebles registrados en la Secretaría de Cultura, Dirección Nacional de Bienes y Sitios Culturales.

Desde esta perspectiva, con referencia a la ley 24.633 y normativa reglamentaria, en particular, al decreto 217/2018 y a la resolución Ministerio de Cultura de la Nación 323/2018, explicaron el procedimiento para la obtención de la licencia de exportación para obras de arte y sus implicancias; resaltando al punto que el propósito del régimen, al situar en el territorio nacional a los bienes registrados en él, se cumpliría especialmente en el caso de las obras de valor cultural, pretendiendo así garantizar la seguridad jurídica y preservar el poder de policía del Estado.

Luego, indicaron que los bienes adquiridos a título gratuito han de ser valuados al momento de su adquisición; lo que, en el caso, por haber sido incorporados a su patrimonio por una donación no onerosa de sus progenitores en el año 2011, lo así reflejado en las declaraciones juradas presentadas respecto del impuesto sobre los bienes personales por el período fiscal 2019, se ajustaba a derecho.

Agregaron que, al no haberse cuestionado que las obras de arte tuvieran un valor determinado en cabeza de sus

antecesores (cuyas declaraciones juradas no habrían sido impugnadas por el Fisco Nacional), no cabía más que concluir que la valuación efectuada por los contribuyentes de autos se encontraba ajustada a derecho.

Con referencia al artículo 4° del decreto reglamentario de la ley del impuesto sobre los bienes personales, que a su vez remite al artículo 4° de la ley del impuesto a las ganancias y al artículo 7° de su decreto reglamentario, sostuvieron que la valuación de los bienes recibidos por donación resultaba ser la que poseían en cabeza de los donantes, reflejando ello la continuidad jurídica y económica del objeto que fuera trasmitido a título gratuito.

A continuación, retomando cuestiones previamente esbozadas, refirieron que el modo de adquisición de los bienes otorgaría prevalencia a la regla especial de valuación de los bienes; sellando el aparente conflicto normativo entre el artículo 4° del decreto reglamentario de la ley del impuesto sobre los bienes personales y el artículo 23, literal a), de la norma en sí.

Ello, continuaron en su razonamiento, determinaba el estricto acatamiento de la norma específica que determina cómo valuar los bienes adquiridos a título gratuito, incluidos los recibidos por donación.

En este sentido, afirmaron que no existiría diferencia en el método de valuación de los bienes recibidos a título gratuito según la ubicación en la que se encontraran; criterio que se vería robustecido por el hecho que todas las obras fueron cedidas en el país, siendo declaradas a su costo de origen, para luego ser trasladadas al exterior.

Reiteraron que las obras de arte y otras antigüedades de colección ubicadas en el exterior han de mantener su valuación a lo declarado anualmente por el impuesto sobre los bienes personales.

Recordaron que la ley del impuesto sobre los bienes personales contiene una diversidad de reglas de valoración que no parecen responder a un modelo único, destacando al efecto que el objeto del tributo 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.

Explicaron que la definición del parámetro de medición constituye una decisión del legislador amparada por el conocido principio

de reserva de ley, debiendo el intérprete estar a la relación entre el hecho imponible y la cuantía de la obligación definida por aquel.

Añadieron, siempre en lo que al punto refiere, que la vinculación entre la capacidad contributiva y el impuesto exigido, no depende del elemento material sino de su magnitud; y que el deterioro de su mensura, producto de la inflación, ante la ausencia de actualización posible, no puede ser suplida por el intérprete.

Sostuvieron que, al considerar “irrisoria” la valuación de las obras de arte, el funcionario administrativo decisor omitió advertir que ello resultaría consecuencia de la inflación existente, así como de la suspensión de los mecanismos de ajuste por inflación aplicables a la materia, por los cuales el Estado resultaría responsable.

Recalcaron que el Fisco Nacional no podía impugnar las declaraciones juradas de los donantes de los bienes en cuestión que asignaron el valor en el año 2011 ni la de los donatarios que los adquirieron a título gratuito en el año 2011, resultando correcto el cálculo efectuado a los fines impositivos, a cuyos efectos tuvo incidencia el proceso inflacionario que experimentó el país.

Advirtieron que, al igual que sus progenitores, siguieron un criterio de evaluación homogéneo en sus declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales; siendo que el Fisco Nacional no cuestionó sino diez años después de incorporarse los bienes en cuestión a su patrimonio el tratamiento fiscal otorgado.

Indicaron que un mismo bien mal podía poseer dos criterios de valoración, basados en una regla legal para los que se encontraran en el país y en otra regla de mercado para los del exterior.

Denunciaron que la pretensión fiscal tenía meros fines recaudatorios, dejando de lado las pautas normativamente previstas a efectos de valuar los bienes motivo de fiscalización.

Sostuvieron que, tratándose de bienes improductivos, a los que no resultaría posible asignarles una renta potencial, la base imponible que refleja la utilidad derivada de los bienes resulta ser el mantenimiento del valor que tenía para el donante, no su valor de mercado; por manera que no resultaría viable aplicar una diversidad de reglas en función de la ubicación de la obra, incluso una misma obra en períodos distintos, porque ello ocasiona discriminaciones injustificadas.

Asimismo, cuestionaron la decisión de valuar los bienes exportados al amparo de una destinación temporal según su valor de plaza.

Al respecto, explicaron que las licencias de exportación expedidas por el Ministerio de Cultura de la Nación indicaban, en el caso de las destinaciones temporarias, que el motivo de la salida del país de tales bienes es la exhibición y su posible venta, por manera que, al vencimiento del plazo acordado, debían ser reingresados al país o, en su defecto, cancelarse la destinación temporal con una destinación definitiva; por lo que los bienes en cuestión debieron ser valuados como bienes situados en el país por cuanto su salida del territorio aduanero no fue definitiva, existiendo la obligación de regresarlos al país en un plazo previamente determinado, en caso de que no se concretara la venta de las obras de arte.

Siempre en lo que al punto refiere, sostuvieron los bienes 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 podían ser valuadas como bienes situados en el exterior, puesto que su salida del país era temporal y a condición de un posible retorno. En otras palabras, que al no resultar definitiva la salida del país para el 31 de diciembre de 2019, el razonamiento seguido por el Fisco Nacional lucía improcedente.

Hicieron hincapié en el criterio del sustento territorial, rector en lo que hace al impuesto sobre los bienes personales.

Por estos argumentos, consideraron que debía dejarse sin efecto el ajuste fiscal.

Luego, en lo que respecta a la multa, reafirmaron la existencia de un error excusable que vedaba la aplicación de un reproche infraccional por omisión de ingreso de tributos en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

A esos fines, hicieron referencia al voto en disidencia de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, que revelaría razones suficientes para considerar que su actuación se encontraría, a todo evento, viciada por la sincera creencia de que no se realizaban ninguna acción u omisión contravencional relevante, por tener la convicción de actuar conforme a derecho.

Postularon la atipicidad de la conducta desplegada y reiteraron la falta de valoración y respuesta, por parte de la posición dominante de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación expuesta en el pronunciamiento recurrido, a vitales argumentos defensivos oportunamente introducidos.

Finalmente, siempre a título subsidiario, cuestionaron la imposición de las costas a su cargo; entendiendo -al efecto- que existían razones más que suficientes para apartarse del principio objetivo de la derrota y distribuirlas en el orden causado.

En este aspecto, hizo alusión al voto del vocal preopinante, finalmente minoritario, de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación.

Por lo expuesto, los cinco integrantes de la familia Blaquier solicitaron que se revocara el pronunciamiento dictado por la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, fueran dejadas sin efecto las resoluciones DV DEOA 121, 122, 123, 124 y 125, todas del año 2022, con costas a cargo del Fisco Nacional.

Dicha presentación mereció réplica de su contraria (conf. esp. fs. 194/212 del hipervínculo que antecede).

IV.- A pedido de parte, por resolución del 14/6/2024, la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, reguló honorarios de los profesionales actuantes en autos por el Fisco Nacional; siendo motivo de recurso por entenderlos bajos y altos (conf. esp. fs. 93/94, 99 y 101/111 del hipervínculo que antecede).

V.- Ante planteo de parte, por resolución del 26/9/2024 (conf. esp. fs. 168/172 del hipervínculo que antecede), la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación:

-tuvo a los señores Santiago Blaquier, María Elena Blaquier, Carlos Herminio Blaquier e Ignacio Blaquier por desistidos de la acción y del derecho, incluso el de repetición, respecto de las obligaciones regularizadas en los términos del artículo 3° de la ley 27.743, con costas;

-tuvo por condonados los intereses según lo dispuesto en el artículo 6°, literal a), de la ley 27.743, así las multas aplicadas, ello

conforme lo previsto en el artículo 7° de la ley 27.743 y los artículos 20 y 23 de la resolución general AFIP 5525/2024, con costas por su orden, atento que respecto de estos últimos conceptos no existió parte vencida;

-dejó sin efecto la regulación de honorarios practicada en lo concerniente a quienes desistieron de la acción y del derecho, procediendo a regularlos nuevamente, conforme a lo decidido.

VI.- Así las cosas, atento al desistimiento formulado por los señores Santiago, María Elena, Carlos Herminio e Ignacio, todos integrantes de la familia Blaquier, en los términos del artículo 3° de la ley 27.743 y lo decidido en consecuencia el 26/9/2024, la cuestión que abre esta instancia judicial se acota al pedido de revisión de parte del señor Alejandro Blaquier de lo decidido por parte de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación en orden a confirmar la resolución DV DEOA 121/2022, por medio de la cual el Fisco Nacional impugnó la declaración jurada del último de los nombrados en lo que respecta al impuesto sobre los bienes personales que presentara por el período fiscal 2019, determinando de oficio la materia imponible y reclamando en consecuencia el pago de la suma de $235.203.968,25, con más intereses hasta su efectivo pago y el pago de una multa por infracción al artículo 45 de la ley 11.683, equivalente al 100% del gravamen omitido.

Según se precisara con anterioridad, la impugnación efectuada por el Fisco Nacional a la declaración jurada del señor Alejandro Blaquier se centró en la valuación allí reflejada del porcentual del que resultara titular de una colección de obras de arte y antigüedades al 31/12/2019.

El señor Alejandro Blaquier, al igual que sus hermanos, a efectos de la presentación de su declaración jurada por el impuesto sobre los bienes personales por el ejercicio fiscal 2019, valuó su parte proporcional (esto es, el 20% del total) que poseía sobre las distintas antigüedades y obras de arte al 31/12/2019, según el valor impositivo que tuvieran esos bienes para los antecesores (es decir, según su valor residual).

A esos fines, en el entendimiento del contribuyente, a los efectos del impuesto sobre los bienes personales, las obras de arte y antigüedades debían ser consideradas como situadas en el país, atento al

domicilio del contribuyente, resultando, en su entendimiento, adecuada su valuación bajo el criterio residual, esto es conforme el valor de ingreso a su patrimonio; ello como resultado del juego armónico de los artículos 19 y 20 de la ley del impuesto sobre los bienes personales.

Asimismo, ahondando en su posición hizo alusión a las previsiones de la ley 24.633 y al hecho que la exportación de los bienes en cuestión se verificó bajo un régimen temporal, de modo que su salida del país no fue definitiva.

En cambio, en el entendimiento del Fisco Nacional, tal como pusiera de manifiesto en el acto determinativo motivo de revisión, a los fines del impuesto sobre los bienes personales tales bienes debieron ser valuados según su valor de plaza en el exterior al 31/12/2019, conforme lo normado por el artículo 23, literal a), de la ley 23.966 y el artículo 25 del decreto reglamentario 127/1996.

Al punto, cabe destacar que no resulta motivo de debate que:

-el patrimonio del señor Alejandro Blaquier se encontraba sujeto al régimen previsto en la ley del impuesto sobre los bienes personales, debiendo el recurrente efectuar la declaración jurada anual pertinente conforme el régimen vigente;

-al 31/12/2019, los bienes en discordia se encontraban a resguardo en un depósito radicado en Luxemburgo, a cuyos efectos fueron sometidos al régimen de exportación temporal;

-que la adquisición o ingreso al patrimonio del señor Alejandro Blaquier y sus cuatro hermanos aconteció el 11/4/2011, como consecuencia de una donación gratuita por parte de sus progenitores; y

-que el valor plaza o valor FOB de las obras de arte y antigüedades resultaría conteste con el declarado en los despachos de exportación temporal oportunamente oficializados, criterio 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”.

VII.- Precisado lo anterior, recuérdese que el artículo 86 de la ley 11.683 contempla que, en los recursos de revisión y apelación

#39717021#473175067#20251127220943743

contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Nación en materia de tributos o sanciones, esta Cámara de Apelaciones ha de resolver la cuestión teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal sobre los hechos probados; pudiendo apartarse de aquellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autorizaran a suponer error en la apreciación efectuada de los hechos.

Por tanto, la valoración del Tribunal Fiscal de la Nación respecto a la prueba y su suficiencia resulta una cuestión de hecho reservada a dicho organismo que excede, en principio, el conocimiento de esta Cámara, a menos que se pruebe que se hubiera incurrido en arbitrariedad en su decisión.

Sobre el punto, el criterio jurisprudencial imperante en la materia da cuenta que la excepción a tener por válida la valoración efectuada de los hechos efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación, se apoya en la existencia de arbitrariedad, irrazonabilidad o ilegalidad en las conclusiones alcanzadas en lo que al punto refiere, lo que no se verificaría cuando en el recurso ante la Cámara se manifiesta solamente una discrepancia respecto de la selección y valoración de prueba; debiendo resaltarse que el hecho que por el pronunciamiento recurrido se hubiera dado preferencia a determinada prueba no configura, *per se*, un supuesto de arbitrariedad (conf. esta Sala, en autos 2709/2024 "*Bocanera, Rubén Mario (TF 47940-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 23/8/2024; entre muchos otros).

VIII.- Sin perder de vista ello, examinados los antecedentes del caso, en el entendimiento del Tribunal, la solución alcanzada por el pronunciamiento motivo de revisión se ajusta a derecho y, por tanto, según a continuación se explicará, ha de ser confirmada.

Es que, tal como propiciara la posición mayoritaria de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, la objeción de la ex AFIP a la valuación resultante de la declaración jurada del señor Alejandro Blaquier respecto del impuesto sobre los bienes personales por el período fiscal 2019, luce conteste con el ordenamiento tributario.

A esos fines, en primer término, cuadra mencionar, que los bienes en cuestión, de titularidad de los cinco hermanos Blaquier, han de ser considerados como situados en el exterior del país.

Es que, según los lineamientos del impuesto sobre los bienes personales, las obras de arte y antigüedades en cuestión, ubicadas al 31/12/2019 en Luxemburgo, esto es, fuera del país, debieron ser valuadas, como bienes situados en el exterior, bajo el supuesto previsto en el artículo 20, literal e), de la norma bajo referencia.

Al punto, cuadra advertir que la postulación del recurrente, reflejada en la declaración jurada fiscalizada, según la cual los bienes debían ser considerados como situados en el país, no luce atendible, ello en tanto, por un lado, no pueden considerarse “bienes muebles registrables” con asiento en el país, aquéllos incluídos en las licencias de exportación oficializadas, ya que dicho suceso no otorga *per se* a la colección de arte y antigüedades dicha categoría (conf. artículo 19, literal e), de la ley del impuesto sobre los bienes personales), pues de la normativa imperante no surge que tal acto les asigne tal carácter o atribución.

Tampoco resulta procedente la pretendida subsunción de los bienes bajo trato en los tipos previstos en el artículo 19, literales f) y g), de la ley del impuesto sobre los bienes personales, puesto que los conceptos “bienes muebles del hogar” y “bienes personales del contribuyente” remiten más bien, en el entendimiento del Tribunal y en línea con lo resuelto por el pronunciamiento recurrido, a la categoría general de “bienes muebles y semovientes”, no asemejables a obras de arte y antigüedades, cuyas particularidades extrínsecas e intrínsecas, son sustancialmente distintas, en su naturaleza, conformación y características.

En este aspecto, merece poner de resalto la desconexión del concepto “mueble del hogar” y “bienes personales” para cosas en guarda de un depósito de obras de arte en el exterior del país y, en ciertos casos, sujetos a exposiciones y ventas con fines de comercialización, según resulta del subrégimen de exportación temporal asignado.

A lo dicho, agréguese, que sin perjuicio de las consideraciones que pudieran efectuarse en orden a la claridad y

#39717021#473175067#20251127220943743

simpleza de la técnica legislativa vigente en la materia, nada impide que a efectos de la determinación de la territorialidad de los bienes (conf. esp. artículos 19 y 20 de la norma bajo referencia) el ordenamiento prevea categorías o subsunciones distintas de las que ha de seguir a efectos de establecer su valuación a efectos de la liquidación del gravamen (conf. esp. artículo 22 y 23 de la norma bajo referencia).

A ello, siempre en lo que respecta a la debida ubicación de los bienes en cuestión, ha de añadirse que el hecho que hubieran sido sujetos a un régimen de exportación temporal, carece de incidencia en lo que respecta al impuesto sobre los bienes personales y su debida valuación.

En efecto, las previsiones de dicho régimen, contenidas en la sección IV, título I, capítulo tercero, del Código Aduanero, no incluyen previsión alguna con incidencia en orden al tributo motivo de ajuste fiscal.

Por tanto, a esos fines, tratándose el impuesto sobre los bienes personales del tipo estático e instantáneo, producto de haberse adoptado una metodología de medición del patrimonio a una fecha determinada, sin atender a los movimientos del período, luce irrelevante el hecho que la salida del país se haya verificado a la luz de un régimen de exportación temporal, cuya incidencia, a falta de previsión expresa, se acota al orden aduanero, más no impositivo.

Sobre la base de tales circunstancias, teniendo en cuenta que los bienes en cuestión se encontraban, al 31/12/2019, fuera del país, se considera como ajustada a derecho la subsunción normativa a los efectos del impuesto sobre los bienes personales otorgada por la autoridad fiscal, plasmada en el acto determinativo, motivo de revisión.

En este sentido, cuadra mencionar que la adecuada caracterización de los bienes y su consiguiente ubicación territorial, por tanto, está dada por su encuadre previsto en el artículo 20, literal e), de la ley del impuesto sobre los bienes personales (esto es, para los bienes muebles y los semovientes situados fuera del territorio del país).

Acordado ello, por consiguiente, a los fines de la valuación de las obras de arte y antigüedades en cuestión, cuadra estar al criterio establecido en el artículo 23, literal a), de la ley del impuesto sobre los bienes personales, esto es, según su valor de plaza al 31/12/2019.

Fecha de firma: 28/11/2025
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#39717021#473175067#20251127220943743

A esos efectos, sin perjuicio de destacar que no se encuentra bajo debate -a modo subsidiario- la valuación adoptada y su resultado sino únicamente el criterio de valoración con directa referencia a si los bienes debían ser considerados como situados en el país o fuera del mismo, cabe destacar que, en esa tarea, el Fisco Nacional partió del valor FOB resultante de los despachos de exportación de los bienes, al ser enviados al exterior del país en noviembre de 2019; que habrían resultado compatibles con 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*.

Por tanto, en definitiva, los bienes como las obras de arte y antigüedades que en un porcentual del 20% resultaban al 31/12/2019 propiedad del recurrente, a los efectos del impuesto sobre los bienes personales, por encontrarse a dicha fecha fuera del país, debieron ser valuados conforme el criterio expuesto por el Fisco Nacional en el acto motivo de revisión; luciendo -por el contrario- improcedente la tesitura del contribuyente, puesta de manifiesto en su declaración jurada anual de la gabela en cuestión y las apelaciones intentadas.

A mayor abundamiento, en respuesta a lo manifestado por el recurrente, ha de añadirse que no se advierte que la ley 24.633 contenga pauta normativa alguna que torne improcedente u obste al reclamo tributario seguido por el Fisco Nacional, resultante del acto motivo de recurso.

En efecto, su articulado refleja que sus previsiones tienen incidencia únicamente en lo que respecta a la importación y/o exportación de obras de arte, sin advertirse pauta alguna con alcance en orden al impuesto sobre los bienes personales.

Finalmente, refiérase que, en tanto el propio recurrente indica que la cuestión debe ser resuelta bajo la normativa propia y especial de orden tributario, sin necesidad de acudir a normativa de otro orden (*v.gr*. el CCyCN), toda vez que el fundamento de la decisión adoptada se acota a la aplicación de la ley del impuesto sobre los bienes personales, nada cuadra señalar respecto de las apreciaciones esbozadas que lo excedan.

IX.- Lo hasta aquí expuesto, determina el rechazo de los agravios vertidos por el recurrente en lo que respecta a la decisión adoptada por la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación en orden a la determinación de oficio practicada por el Fisco Nacional y el reclamo tributario seguido en consecuencia, resultantes de la resolución DV DEOA 121/2022.

X.- Resuelto lo anterior, corresponde avocarse a los agravios relativos al reproche infraccional.

Al punto, cuadra recordar que el artículo 45, primer párrafo, de la ley 11.683 prevé que quien omitiera el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas la presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el 50% y el 100% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no correspondiera la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable.

Dicho precepto castiga a quien omitiera el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, siempre que no corresponda la aplicación de la figura dolosa y en la medida en que no concurra una causal de exculpación.

Sobre el punto, en lo concerniente a la caracterización de la trasgresión, el Alto Tribunal ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien resulte culpable, es decir aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (conf. CSJN, *Fallos,* 271:297; entre otros).

Por tanto, partiendo de la consideración según la cual no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que se subsume 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 el sistema legal vigente (conf. CSJN, *Fallos,* 278:266, entre otros).

Asimismo, corresponde señalar que para que proceda el error excusable en la presentación de la declaración jurada, que, de ser verificado, importaría una causal eximente de la sanción a tenor de los

términos previstos en el artículo 45 de la ley 11.683, tal circunstancia ha de ser invocada en forma específica (no genérica) y, además, probada (conf. esta Sala, en autos 31.371/2014 *“Río Uruguay Compañía de Seguros Ltda. c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”*, resol. del 6/9/2024 y sus citas; entre otros), lo cual no aconteció suficientemente en la especie.

En efecto, la norma referida tipifica una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la imprudencia o negligencia del contribuyente y contempla expresamente como causal de absolución la de un error excusable, el que debe ser valorado de acuerdo a las características de cada caso, las que especialmente se aprecian por la representación de un comportamiento normal y razonable del contribuyente frente al evento en que se halló, si aquél procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión (conf. Giuliani Fonrouge, Carlos M. - Navarrine, Susana C., "*Procedimiento Tributario*", Buenos Aires, Depalma, 5° edición, 1993, páginas 299/300; y esta Sala, en autos 39.800/2019 *“Yacylec SA c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”,* resol. del 22/11/2023; entre otros).

Bajo tales parámetros, no puede sostenerse la verificación de un error excusable con virtualidad para eximir al infractor, en la medida en que no se haya demostrado qué circunstancias ajenas a su voluntad, motivaron las diferencias observadas en el ajuste fiscal (conf. esta Sala, en autos 17.152/2012 *“Serial, Amílcar Nelson c/DGI.”*, resol. del 7/6/2012, entre otros); situación esta última que no se verificó en el caso.

Es que, conforme decidiera la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación y no fuera materia de recurso ante esta instancia judicial, el contribuyente, a los fines de liquidar el impuesto sobre los bienes personales por el período fiscal 2019, habría considerado que su porcentual de la titularidad de las obras de arte y antigüedades en cuestión debía ser valuado -a los fines del tributo patrimonial involucrado- según su valor residual; limitándose a indicar, a los fines de justificar la existencia de un error excusable, la tesitura que -en definitiva- fue abordada por el voto en disidencia del pronunciamiento recurrido, que, en su entendimiento, revelaría razones suficientes para considerar que su actuación se encontraría, a todo evento, viciada por la sincera creencia de

#39717021#473175067#20251127220943743

que no se realizaban ninguna acción u omisión contravencional relevante, por tener la convicción de actuar conforme a derecho, incumpliendo así con lo antes expuesto en orden a la justificación requerida a efectos de la admisión de la causal eximente y la consiguiente revocación de la multa que le fuera impuesta.

A mayor abundamiento, téngase presente que si el contribuyente declaró e ingresó tributos en menos, incurrió en la omisión del impuesto descripta en el artículo 45 de la ley 11.683; y si bien las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción, la norma bajo referencia no exige una intención dolosa, sino que resulta suficientemente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. CSJN, *Fallos,* 303:1548; 322:519; entre otros).

En efecto, la norma de referencia sanciona la mera culpa o negligencia por parte del responsable en el cumplimiento de sus deberes tributarios, por lo que no requiere la verificación del dolo en la conducta, sino que basta que se configure la omisión de impuesto por no haber presentado las declaraciones juradas o porque la presentada resultara inexacta; tal como ocurrió en el caso.

Lo expuesto basta para desestimar los agravios propuestos por el señor Alejandro Blaquier en lo que al punto refiere, lo que determina la confirmación de lo decidido al respecto por el pronunciamiento recurrido y, por consiguiente, el mantenimiento de la multa aplicada por resolución DV DEOA 121/2022, en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, equivalente al 100% del tributo omitido.

XI.- Luego, en cuanto al cuestionamiento de la distribución de costas, atento a lo previamente decidido, que importa la confirmación, en todos sus términos del acto determinativo y el reproche infraccional, sin perjuicio de lo manifestado en un sentido contrario por el recurrente, independientemente del alcance del debate que propusiera en torno al reclamo seguido en su contra, dando plena vigencia al principio general rector en la materia (conf. artículo 184 de la ley 11.683) y al no advertir el Tribunal motivos valederos para apartarse del mismo, se impone el rechazo del recurso intentado en lo que al punto refiere.

En este sentido, recuérdese que la sola creencia subjetiva del litigante de la razón probable para efectuar un planteo no es por sí suficiente para eximir del pago de las costas al perdidoso, pues es indudable que quien somete una cuestión a los tribunales de justicia, lo hace porque cree tener razón de su parte, más ello no le exime del pago de los gastos del contrario si el resultado del juicio no le es favorable (conf. esta Sala, en autos 19.895/2008 *"Lemus, Juan Andrés c/EN - Mº de Trabajo, Empleo y Seguridad Social y otro s/daños y perjuicios"*, sent. del 18/2/2020 y su cita; entre otros).

Por ello, se confirma la distribución de costas dispuesta por el pronunciamiento recurrido por la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación.

XII.- Lo hasta aquí expuesto determina la desestimación en todos sus términos de la presentación recursiva intentada por el señor Alejandro Blaquier y, en consecuencia, la confirmación de la resolución del 25/3/2024 y, por consiguiente, de la resolución DV DEOA 121/2022; sin resultar necesario considerar las demás cuestiones planteadas, ya que quienes suscriben no se encuentran obligados a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquellas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, *Fallos*, 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970; entre otros).

XIII.- Atento al modo en que se resuelve, y al no advertirse motivos valederos para apartarse del principio general, las costas relativas a la actividad desplegada por ante esta instancia judicial, quedan también a cargo del señor Alejandro Blaquier, vencido (conf. artículo 68, primera parte, del CPCCN).

XIV.- Finalmente, avocándose al tratamiento de los recursos interpuestos contra los autos regulatorios, cabe recordar que mediante dicha tarea se busca compensar de modo adecuado las labores desplegadas por los profesionales que se desempeñaron durante la sustanciación de la causa.

Para ello debe ponderarse la magnitud del trabajo realizado, el grado de responsabilidad asumido, en concordancia con la complejidad de los intereses económicos en juego y la contribución que cada uno ha aportado para llegar a la solución definitiva del pleito.

Al fin de lograr una retribución equitativa y justa, no resulta conveniente la aplicación automática de los porcentajes previstos en la ley de arancel, en la medida en que las cifras a las que se arriba lleven a una evidente e injustificada desproporción con la labor desplegada. Tal proceder, limita la misión del juzgador a un trabajo mecánico sin un verdadero análisis y evaluación de la tarea encomendada a los abogados, peritos, consultores, etcétera (conf. esta Sala, en autos *"Seguridad Cono Sur SA c/PNA - Disp. 36/12*", sent. del 4/6/2013 y sus citas; entre muchos otros).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que el valor del juicio no es la única base computable para las regulaciones de honorarios, las que deben ajustarse al mérito, naturaleza e importancia de la labor profesional (conf. *Fallos*, 270:388; 296:124, entre otros).

Así, sobre la base de las consideraciones precedentemente expuestas, teniendo en cuenta la naturaleza del asunto, resultado y montos involucrados (conf. resolución DV DEOA 121/2022, lo decidido por la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación el 25/3/2024 y precedentemente) y atento al valor, motivo, extensión y calidad jurídica de la labor desarrollada en el marco del pleito durante la primera etapa del pleito y posteriores (conf. CSJN, *Fallos*, 306:1265 y 308:848; entre otros) toda vez que la causa fue declarada como de puro derecho; corresponde, elevar a las sumas de sesenta y nueve millones doscientos treinta mil trescientos pesos ($69.230.300; equivalentes a 878 UMA) y de veintisiete millones seiscientos setenta y seis mil trescientos cincuenta pesos ($27.676.350; equivalentes a 351 UMA) los honorarios regulados en el punto 5°) de la regulación del 14/6/2024 en favor de la dirección letrada y representación del Fisco Nacional; los que se encuentran a cargo de Alejandro Blaquier (conf. artículos 14, 16, 20, 21, 24, 29, 44, literal b), y concordantes de la ley 27.423, según decreto 1077/2017).

Asimismo, también sobre la base de las consideraciones precedentemente expuestas, en función de la naturaleza

del asunto, resultado y monto involucrado (conf. resoluciones DV DEOA 122/2022, 123/2022, 124/2022 y 125/2022, así como lo decidido el 25/3/2024 y el 26/9/2024); dado el valor, motivo, extensión y calidad jurídica de la labor desarrollada en el marco del pleito durante la primera etapa del pleito y posteriores (conf. CSJN, *Fallos*, 306:1265 y 308:848; entre otros) y toda vez que la causa fue declarada como de puro derecho y atento al desistimiento formulado; corresponde confirmar, en lo que fue materia de recurso, los honorarios establecidos en los puntos 3°), 4°), 5°) y 6°) del auto regulatorio del 26/9/2024 en favor de la representación y dirección letrada del Fisco Nacional (conf. artículos 14, 16, 20, 21, 24, 29, 44, literal b), y concordantes de la ley 27.423, según decreto 1077/2017, considerando al efecto la reducción prevista en el artículo 9° de la ley 27.743).

Por último, por las tareas desarrolladas ante esta instancia judicial, atento al resultado obtenido y el modo en que se impusieron las costas precedentemente, corresponde regular en la suma de veintinueve millones dieciséis mil ochocientos pesos ($29.016.800; equivalentes a 368 UMA), los emolumentos de la doctora Evangelina Natalia Urondo, letrada apoderada actuante en la defensa del Fisco Nacional; los que se encuentran a cargo del señor Alejandro Blaquier (conf. artículos 20, 24, 29, 30, 44, literal b), y concordantes de la ley 27.423).

El importe del impuesto al valor agregado integra las costas del juicio y deberá adicionarse a los honorarios, cuando el profesional acreedor revista la calidad de responsable inscripto en dicho tributo (conf. esta Sala, en autos *“Beccar Varela, Emilio - Lobos, Rafael Marcelo c/Colegio Públ. de Abog.",* resol. del 16/7/1996).

Para el caso de que el profesional no hubiera denunciado la calidad que inviste frente al IVA, el plazo para el pago del tributo sobre el honorario regulado, correrá a partir de la fecha en que lo hiciera.

En consecuencia, el Tribunal **RESUELVE**:

1°) desestimar el recurso intentado por el Señor Alejandro Blaquier, con costas de esta instancia judicial a su cargo,

confirmar el pronunciamiento del 25/3/2024 y, por consiguiente, la resolución DV DEOA 121/2022; y

2°) tratar las apelaciones deducidas contra los autos regulatorios del 25/3/2024 y del 26/9/2024 y fijar los honorarios correspondientes a la actuación seguida por la profesional actuante por el Fisco Nacional ante esta instancia judicial.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, gírese al Tribunal Fiscal de la Nación.

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 28/11/2025
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#39717021#473175067#20251127220943743