República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-84330030-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 12 de Agosto de 2022

Referencia: Ferola, Ruben Alfonso. Sentencia.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Ruben A. Marchevsky (Vocal Titular de la Tercera Nominación), a fin de resolver el expediente N° 28.454-I caratulado “Ferola, Ruben Alfonso” y su acumulado N° 31.965-I, de igual carátula.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 284/286 vta. obra la sentencia dictada por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal de fecha 7 de diciembre de 2017 que resolvió hacer lugar al recurso interpuesto por el Fisco Nacional y, en consecuencia, revocó el pronunciamiento apelado, que había declarado la nulidad de la resolución N° 455/2006 -por violación al régimen del bloqueo fiscal- y dejado sin efecto la multa aplicada por la resolución N° 109/2008. En ese contexto, dispuso la devolución de los autos a este tribunal a efectos de que proceda a dictar un nuevo pronunciamiento respecto de las cuestiones de fondo.

Mediante resolucion de fecha 4 de agosto de 2022 pasan a sentencia.

II.- Que, en atención a lo resuelto por la Alzada, este Tribunal debe decidir sobre la procedencia de la determinación apelada en estos actuados.

III.- Que, a efectos de expedirse sobre la cuestión de fondo, cabe señalar que conforme se desprende de la causa, el recurrente es abogado y se desempeñó como patrocinante del Sr. José Pennisi, en la causa *“Pennisi, José c/ Dirección General de Fabricaciones Militares s/Empleo Público”*. Por dicho proceso se reclamaban a dicha repartición sumas adeudadas en su carácter de empleador del actor. Luego del fallo de primera instancia, que hizo lugar en forma parcial a la demanda, el Sr. Pennisi firmó con el Sr. Ferola un Convenio a través del cual le cedió, por la suma de U$S 12.000.-, todos los derechos, acciones y sumas que le correspondieran por el juicio que llevaba adelante contra la Dirección General de Fabricaciones Militares, en todo lo que excedan el valor de Cien Mil Bonos de Consolidación de Deuda Pública (100.000 Bocon Pro 1).

Es en base a dicho acuerdo que, con fecha 04/02/2000, y existiendo sentencia favorable al demandante, conforme sentencia de Cámara de fecha 30/12/96 por un total de $ 2.045.894, el Juzgado Nacional de 1ra. Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal N° 11 Secretaría N° 21, dirigió nota a la Caja de Valores S.A., solicitando que se transfiera al agente de bolsa Cohen S.A. Sociedad de Bolsa a nombre del Sr. Pennisi, los bonos de Consolidación de Deuda Pública por los valores mencionados. Posteriormente, con fecha 09/02/2000, el Sr. Pennisi, mediante nota remitida a la mencionada sociedad de bolsa, solicitó que transfiera a la cuenta del actor el excedente de 100.000 Bonos. En virtud de ello, el aquí recurrente, recibió bonos BOCON PRO 1 y BOCON PRO 2, por un total de $ 2.067.064,45.

Debido a lo expuesto, corresponde señalar que el *thema decidendum* en el sub exámine queda circunscripto a determinar el tratamiento que se le debe otorgar al importe percibido por el recurrente ($ 2.067.064,45.-) en atención al mencionado "Convenio de Cesión de Acciones, Derechos y Sumas Litigiosas", en el impuesto a las ganancias.

Cabe tener presente que el actor consideró que tales sumas no se encontraban alcanzadas por el gravamen, pues considera que la adquisición de un derecho no constituye renta conforme la normativa vigente. A todo evento, plantea que se trató de una operación aislada que está fuera del objeto del impuesto a las ganancias, tratándose de un contribuyente “no empresa” en los términos del art. 2, apartado 1, de la ley del impuesto.

Por su parte, el organismo fiscal entendió que, de acuerdo con el principio de la realidad económica, el Convenio celebrado intentó ocultar la verdadera relación cliente-abogado y de ese modo, dejar afuera de la imposición la suma percibida. Concluyó entonces que la suma recibida por el recurrente responde a una participación en el resultado del proceso judicial y por ello posee la característica de periodicidad potencial y permanencia de la fuente, hechos que los enmarcan en el ámbito de gravabilidad establecido por la ley del Impuesto a las Ganancias.

IV.- Que, a efectos de decidir sobre la cuestión expuesta, cabe tener presente que se encuentra agregada en autos, copia certificada de la sentencia penal de fecha 29 de octubre de 2007, que se encuentra firme (vid. fs. 130/141), a través de la cual el Juez Penal interviniente resolvió decretar el sobreseimiento del aquí actor, respecto de la denuncia penal efectuada por el organismo recaudador con sustento en la determinación del impuesto a las ganancias que aquí se cuestiona.

En ese contexto, resulta necesario precisar que el artículo 20 de la ley 24.769 dispone que *“La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni de los recursos administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquellos....La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que se dicte la sentencia definitiva en sede penal, la que deberá ser notificada por la autoridad judicial que corresponda al Organismo Fiscal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales....Asimismo, una vez firme la sentencia penal, el tribunal la comunicará a la autoridad administrativa respectiva y esta aplicará las sanciones que correspondan,* ***sin alterar las declaraciones de hecho contenidas en la sentencia judicial”.***

Es conteste la doctrina y la jurisprudencia en sostener que de una correcta interpretación de dicho precepto se concluye que establece un claro deslinde entre las atribuciones de la justicia penal, la administrativa y la contencioso administrativa. En efecto, es competencia exclusiva de la justicia penal decidir si hubo o no delito en orden a las figuras establecidas en la ley penal tributaria, lo que viene a significar que en dicha sede sólo se

indaga sobre la posible comisión de un ilícito dentro de ese marco represivo, y no puede hacer cosa juzgada lo decidido en punto a la determinación del encuadre fiscal, ya que sólo es competencia del organismo fiscal, el Tribunal Fiscal de la Nación, y en su caso, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (cfr. Entre otros, C.N.A.C.A.F., Sala I, "MASCARDI, Carlos Gustavo", 30/11/04"). Es clara la norma, en el sentido de permitir que aun cuando se radique una denuncia penal por la presunta comisión de un delito previsto en la ley 24.769, se sustancien los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y cobro de la obligación tributaria o previsional.

Más establece un límite, cual es el de impedir que se dicte un acto administrativo sancionatorio hasta tanto haya quedado firme la sentencia judicial en sede penal, la que constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos. Límite que tiene el claro objeto de evitar el escándalo jurídico que significaría el dictado de resoluciones encontradas sobre los mismos hechos, ya que resultaría un dislate que, por un lado, la sentencia judicial afirmara que el hecho imputado no existió, y que por otro, la resolución administrativa decidiera la existencia de ese mismo hecho (cfr. C.N.A.P.C.A.F., Sala V, "Almeida, Nora Mabel", 18/3/06, entre otros).

En idéntica dirección, la norma establece la limitación a la causa administrativa, cual es la de **no alterar las declaraciones de los hechos contenidas en la sentencia penal.**

En ese sentido, este tribunal no debe prescindir de las valoraciones jurídicas contenidas en la sentencia penal, sino que es obvio y razonable que las tenga en cuenta. Debe considerar, pues, los hechos materialmente probados en sede penal.

V.- Que es sobre la base de tales pautas hermenéuticas que debe analizarse la sentencia recaída en los autos caratulados: "*Ferola, Rubén Alfonso sobre evasión tributaria simple*", de fecha 29 de octubre de 2007, que según lo informado por la recurrente en su escrito de fs. 121/128 se encuentra firme, al no haber sido apelada, no habiendo el organismo fiscal expresado su disenso al respecto.

Ello así, el Juez penal señala que *"...no se encuentra controvertido que el día 11 de febrero de 2000 Rubén Alfonso Ferola recibió ... ($ 2.067.064,45) en bonos BOCON PRO-I y PRO II, siendo que la cuestión a elucidar es si esta suma de dinero debe o no considerarse ganancia gravada en cabeza del contribuyente correspondiente al período fiscal 2000."*

El magistrado precisa entonces, cuáles son los hechos que se tienen por acreditados en el proceso penal, para luego efectuar un análisis sobre el tratamiento que se le debe otorgar a la suma recibida por el aquí actor en el impuesto a las ganancias.

Así, aclara que la determinación de oficio dispuso, en primer término, que el importe en cuestión constituía renta gravada de tercera categoría puesto que ese fue el tratamiento que el contribuyente le había asignado a las ganancias de su actividad, conforme surge de la declaración jurada correspondiente al período fiscal 2000.

Sentado ello, el magistrado -luego de efectuar un desarrollo sobre la denominada "teoría del balance" prevista por el art. 2° -apartado segundo- de la ley del gravamen- y sobre el criterio de imputación de las rentas de tercera categoría, concluyó que *"...desde la perspectiva de análisis adoptada por la Administración en cuanto a que los bonos recibidos por el contribuyente deberían reputarse renta gravada de la tercera categoría, debe seguirse de ello que ésta no es imputable al período fiscal 2000 y, a partir de allí arribarse a la conclusión de que, en estos términos, no puede estimarse configurado el presunto delito imputado a Rubén Ferola toda vez*

*que...**no puede concebirse la evasión del pago del impuesto a las ganancias del ejercicio 2000 por haberse ocultado y dejado de abonar una obligación tributaria que, a todo evento, debió exteriorizarse y cancelarse en el período fiscal 1997**"*. (el destacado es propio)

Aclarado ello, el juez penal procede a considerar los argumentos expuestos en forma subsidiaria por el organismo fiscal que pretende que -aun cuando no se aceptara que los montos en cuestión sean rentas de tercera categoría- reciban el tratamiento de rentas de cuarta categoría, por ser fruto del trabajo profesional del recurrente. Es así que, a partir del desarrollo del concepto de realidad económica previsto en el art. 2° de la ley de procedimiento fiscal y luego de enumerar y explicitar las circunstancias fácticas relevantes que fueron verificadas en la causa, el Juez entiende que *"...corresponde establecer en que concepto recibió Ferola los más de dos millones de pesos transferidos en bonos por Pennisi, o cuanto menos, si este monto dinerario puede ser considerado como el pago de honorarios por la actuación del nombrado en el proceso judicial en el carácter de letrado patrocinante del actor"* como sostiene el Fisco Nacional -bien que subsidiariamente-. Y, como consecuencia del análisis que efectúa afirma que *"...la respuesta a esta cuestión viene dada a partir de un dato puntual que demuestra la arbitrariedad de interpretar que la mentada transferencia de bonos obedeció al pago de honorarios profesionales, a saber: los bonos recibidos por Rubén Ferola representan prácticamente el total de las sumas dinerarias que el demandado en juicio fue condenado a pagar a José Pennisi..."* y, continúa, *"...si Pennisi transfirió casi el total del dinero derivado del juicio laboral, el acuerdo con Ferola subyacente a las formas no pudo consistir en el pago de honorarios por la actuación de éste como letrado patrocinante de aquél"* y observa que*"… el criterio hermenéutico del que se ha valido el Fisco Nacional para recalificar el acuerdo realizado entre Pennisi y Ferola conduce precisamente a la conclusión inversa: conforme al principio de la realidad económica, lo que puede aseverarse con total certeza es que los bonos incorporados al patrimonio de Ferola no constituyen honorarios por su actuación en el juicio en el que patrocinó a Pennisi"*.

En razón de todo lo expuesto, precisa el Juez Penal que *"...la suma de dos millones sesenta y siete mil sesenta y cuatro pesos con cuarenta y cinco centavos ($ 2.067.064,45) recibida por Rubén Ferola en bonos Pro I y II no puede considerarse ganancia gravada del período fiscal 2000 puesto que si se la reputara renta de tercera categoría su imputación no corresponde a dicho ejercicio y porque si se estimara que los ingresos derivados de la actividad profesional del contribuyente son de la cuarta categoría aquellos bonos no revisten el carácter de honorarios y respecto de este rédito no se verifican los requisitos contemplados por el artículo 2°, apartado primero, de la ley..."* y por ende, concluye que *"...el enriquecimiento experimentado en el patrimonio de Rubén Alfonso Ferola como consecuencia de la percepción de los bonos mentados no ha generado el nacimiento de una obligación tributaria con relación al impuesto a las ganancias del período fiscal 2000 y, en consecuencia, debe concluirse que la conducta atribuida al imputado no constituye delito en la medida en que, tal como se dejara expresado por las consideraciones quinta a séptima, no puede haber ilícito en los términos del artículo 1° de la ley 24.769 si no hay gravamen susceptible de ser evadido"*.

VI.- Que en razón de todo lo expuesto, y teniendo en cuenta los claros límites fijados en el art. 20 de la ley 24.769 y sobre la base de las conclusiones a las que arribara el juez penal, corresponde rechazar la pretensión fiscal. En efecto, si se considera que el recurrente debía declarar sus ingresos conforme la tercera categoría de ganancias, las sumas percibidas conforme el acuerdo celebrado con el Sr. Pennisi debían declararse en el período fiscal 1997 y no en el período 2000 como pretende el Fisco Nacional y, tampoco pueden recibir el tratamiento de rentas de cuarta categoría en tanto-siempre sobre la base de las contundentes conclusiones del Juez Penal- la suma percibida no puede considerarse como derivada de su ejercicio profesional y en consecuencia no se verifican los requisitos contemplados por el art. 2°, apartado primero, de la ley del impuesto a las ganancias, por lo que se encuentra fuera del ámbito de su imposición.

Ello así, corresponde revocar en todas sus partes la resolución que determinó de oficio el impuesto a las ganancias por el período 2000 y en consecuencia debe revocarse también la resolución que impuso la correspondiente sanción, con costas.

El Dr. Marchevsky dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Revocar las resoluciones apeladas, con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala, por encontrarse vacante la vocalía de la 1° nominación (art. 184 de la ley 11.683).

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.12 16:12:46 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.12 17:23:03 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.12 17:23:04 -03:00