26646/2015 FEROLA, RUBEN ALFONSO (TF 28454-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 10 de marzo de 2026.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Esta sala, mediante el pronunciamiento del 7 de diciembre de 2017, admitió el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, revocó "el pronunciamiento apelado, que había declarado la nulidad de la resolución nº 455/2006 [...] y dejado sin efecto la multa aplicada por la resolución nº 109/2008" y devolvió la causa al Tribunal Fiscal de la Nación a fin de que proceda a dictar un nuevo pronunciamiento.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió "[r]evocar las resoluciones apeladas, con costas".

"[A] efectos de expedirse sobre la cuestión de fondo", preliminarmente, expuso:

—"[E]l 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".

Y en ese marco, sostuvo:

(i) "[E]l *thema decidendum* [...] queda circunscripto a determinar el tratamiento que se le debe otorgar al importe percibido por el recurrente ($2.067.064,45.-) [...] en el impuesto a las ganancias".

(ii) "[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 [...] 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".

(iii) Si bien "es competencia exclusiva de la justicia penal decidir si hubo o no delito en orden a las figuras establecidas en la ley penal tributaria [...] 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 [...]".

Sin embargo "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".

(iv) En "la sentencia recaída en los autos caratulados: 'Ferola, Rubén Alfonso sobre evasión tributaria simple', de fecha 29 de octubre de 2007, que [...] se encuentra firme" el Juez penal sostuvo:

(a) "[L]a 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".

Sin embargo, "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".

(b) Tampoco podían aceptarse "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", toda vez que:

—"[L]os 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".

—"[S]i 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".

—"[C]onforme 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".

—"[S]i 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".

III. La parte demandada apeló ese pronunciamiento y expresó agravios que no fueron replicados.

(i) "[E]xiste independencia entre el procedimiento penal y la discusión de la determinación de impuestos".

(ii) "[S]i bien el artículo 20 de la Ley Nº 24.769 establece que una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicara las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial, dicha limitación [...] no resulta en modo alguno extensiva a la interpretación jurídica [...] cuando se trata de determinar la procedencia de la obligación tributaria".

(iii) "[L]a suma de $ 2.067.064,45.- percibida por el Dr. Ferola, fue fruto de su actividad profesional como abogado por el período 1993 hasta la finalización de la contienda en el año 2000, y por lo tanto resultan ingresos gravados. Dicha renta encuadra en la cuarta categoría del impuesto a las ganancias".

(iv) "[P]ara la firma del acuerdo, el contribuyente conocía en función de su actividad de abogado, los antecedentes del caso, las probabilidades de obtener un resultado favorable, el tiempo de espera para obtener la sentencia [...] y las posibilidades de cobro de esta".

(v) "[C]on la adopción de la figura de 'Convenio de cesión de acciones, derechos y sumas litigiosas', intentó ocultar la verdadera relación cliente-abogado y de ese modo dejar fuera del ámbito de imposición" a esas sumas de dinero.

(vi) "El Dr. Ferola aún a *posteriori* de la firma del contrato, siguió actuando como abogado patrocinante de su cliente Pennisi hasta la fecha del fallo definitivo [...] si hubiera querido, podría haber renunciado [...] pero no lo hizo, sino que, por el contrario continuó con su labor como profesional".

(vii) "Los ingresos en cuestión poseen 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, para los impuestos de la cuarta categoría".

(viii) "Las rentas alcanzadas por el impuesto comprenden no sólo aquellas derivadas de la actividad regular del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal sino también de las obtenidas como consecuencia indirecta de actividades que generen réditos".

IV. Esta sala ha dicho que las cuestiones debatidas a la luz del procedimiento reglado en la ley 11.683 y en el proceso de la ley 24.769 son diferentes. En el primero se discute la procedencia de la deuda tributaria, en tanto que en el segundo la discusión se centra en determinar la existencia de un delito tributario.

Y ha expresado que no puede haber determinación en sede penal que exhiba una finalidad distinta a la indagación sobre la posible comisión de un ilícito, de manera que no puede hacer cosa juzgada la decisión referente a la determinación de la obligación tributaria, que es propia de la competencia del Tribunal Fiscal y

eventualmente de este fuero (causas 68.270/2018 "*Aguilas del Sur SRL*" y 43.625/2023 "*LRF GROUP SA*", pronunciamientos del 28 de noviembre de 2019 y 23 de mayo de 2024).

V. Corresponde examinar el alcance de las normas aplicables.

—El artículo 2, inciso '1', de la ley de impuesto a las ganancias establece que "[a] los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas: [...] los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación".

—El artículo 79 de la ley del impuesto a las ganancias enumera las ganancias así llamadas "de cuarta categoría" derivadas del trabajo personal, a saber entre otras, las provenientes: "del ejercicio de profesiones liberales u oficios" (inciso 'f').

—El artículo 8 del decreto reglamentario de esa ley preceptúa que "[l]as ganancias a que se refiere la ley en el apartado 1) de su artículo 2, comprenden, asimismo, a las que se obtienen como una consecuencia indirecta del ejercicio de actividades que generen rentas que encuadren en la definición de dicho apartado, siempre que estén expresamente tratadas en esta ley o en este reglamento".

VI. Las circunstancias expuestas en el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación no son suficientes para revocar la determinación de la obligación tributaria que efectuó la administración fiscal.

Es por ello que de acuerdo con la última parte del punto 2, inciso 'b', del artículo 86 de la ley 11.683, corresponde apartarse de las conclusiones del Tribunal Fiscal de la Nación (Fallos: 326:2987; esta sala, causas 34.350/03, "*Harrington Patricio J. Harrington TR*

Llabres de (TF 15167-I) c/DGI" y 73154/2018 "*Action Media SA c/ Dirección General Impositiva*", pronunciamientos del 15 de noviembre de 2005 y del 17 de diciembre de 2020; Sala III, causa 11.322/2012, "*Miracle Mile SA (TF 21150-I) C/DGI*", pronunciamiento del 6 de septiembre de 2012; Sala II, causa 17.312/12, "*Surplus SA (TF 24639-I) c/DGI*", pronunciamiento del 26 de junio de 2012; Sala V, causas 35.379/10 "*Sullair Argentina S.A. (TF 24732-I) c/DGI*", 9789/10 "*Sacks Santiago (TF 20.669-I) c/D.G.I.*", 27442/06 "*Stenico Gustavo Alejandro (T.F. 18.283-I) c/D.G.I.*" y 13.563/06 "*Del Buono, Jorge Luis (TF19543-I) c/ D.G.I.* ", pronunciamientos del 21 de marzo de 2011, 15 de septiembre de 2010, 12 de febrero de 2008 y 15 de marzo de 2007).

En efecto, la resolución nº 455/2006 da cuenta de que el ajuste se originó en "la postura fiscal respecto de la falta de validez legal y jurídica del convenio" en los términos siguientes:

—El artículo 1455 del Código Civil (vigente en el momento en que ocurrieron los hechos) establecía: "[e]xceptúanse las cesiones de acciones litigiosas que no pueden hacerse bajo pena de nulidad, sino por escritura pública, o por acta judicial hecha en el respectivo expediente".

—"El citado convenio [que el actor firmó con su cliente], si bien conforme a la documental aportada [...] constaría de fecha cierta [...] no fue notificado en sede judicial".

—La figura contractual adoptada estaba prohibida "por la legislación vigente [al momento de los hechos], conforme lo establece el artículo 1442 del Código Civil en el cual se dispone: [...] ni se puede hacer cesión a los abogados o procuradores judiciales de acciones de cualquier naturaleza, deducidas en los procesos en que ejercen o hubiesen ejercido sus oficios".

—"La prohibición establecida no impide a los abogados convertirse en cesionarios de sus clientes fuera de estos casos al

celebrar el pacto de cuota litis, regulado en el orden nacional por el artículo 4 de la Ley 21.839".

—"[E]s el propio responsable quien manifiesta en la hoja 16 del escrito de descargo presentado [...] que con la celebración del supuesto Convenio de Cesión de Derechos Litigiosos ambas partes dejaron sin efecto el convenio de honorarios previamente pactado, puesto que la liberación del cedente de pago de eventuales honorarios era una de las condiciones para formalizar el acuerdo".

Y también se puntualizó que:

—"La adquisición de ese supuesto derecho [a través del convenio] no fue declarado por el Dr. Ferola ($12.000,00) ni en su declaración jurada del impuesto a las ganancias como tampoco en la de Bienes Personales".

—"[E]l Dr. Ferola aún a *posteriori* de la firma del contrato, siguió actuando como patrocinante de su cliente Pennisi hasta la fecha del fallo definitivo. Su labor profesional derivó en el cobro de las sumas cuestionadas".

VII. Los agravios de la parte demandada deben ser admitidos.

En efecto:

(a) En primer término, cabe precisar que de acuerdo con el artículo 1442 del Código Civil —vigente en el momento en que ocurrieron los hechos—, el señor Ferola estaba limitado por una incapacidad de derecho para firmar el convenio examinado.

Ciertamente, "[l]as prohibiciones establecidas en los arts. 1142 y 1361, inc. 6º del Cod. Civil, y las restantes de ambos preceptos, apuntan a preservar la rectitud en el desempeño de las actividades vinculadas con el manejo de los intereses ajenos, evitando la tentación del aprovechamiento ilegítimo que la confianza y los conocimientos sobre determinados asuntos confieren a quienes

representan o patrocinan intereses de otros. La prohibición alcanza toda clase de asuntos judiciales en tanto se trate de acciones ya iniciadas, cualquiera fuese su naturaleza jurídica y la virtualidad del proceso en que se intentan, sea voluntario o contencioso, ordinario, sumario, sucesorio o ejecutivo y sean o no litigiosos los derechos involucrados. Se trata de una incapacidad de derecho que trae aparejada una hipótesis de nulidad absoluta, que puede y debe ser declarada de oficio aun cuando no medie petición del supuesto afectado (CNcom., Sala C, 1991/04/22, La Ley, 1991-D,481-DJ, 1991 -2-830)" (Santos Cifuentes, "*Código Civil: Comentado y Anotado*", 1º reimpresión, La Ley, Buenos Aires, 2005, página 278/279).

En consecuencia, el tratamiento impositivo que el actor adjudico a la renta que percibió por dicho convenio no puede ser admitido.

(b) Es claro que los bonos "BOCON PRO 1 y BOCON PRO 2" que la Caja de Valores S.A. transfirió por orden de su cliente a su cuenta constituyen una ganancia vinculada con el ejercicio de su actividad profesional.

En ocasión del ejercicio de su actividad firmó el convenio con el señor Pennisi por medio del cual recibió "todos los derechos, acciones y sumas que le correspondieran por el juicio que llevaba adelante contra la Dirección General de Fabricaciones Militares".

En efecto, de la demanda surgen los siguientes datos relevantes (ver. fs. 62/62 vta. de la causa judicial):

(i) "Con fecha 3 de julio de 1996, la jueza a cargo de la causa dictó sentencia definitiva. En ella hizo lugar parcialmente a la demanda promovida por el señor PENNISI, rechazándola respecto al reclamo por incorrecta liquidación conforme decretos dictados entre 1983 y 1988. Asimismo la demanda sólo debía prosperar [...] con aplicación del plazo quinquenal de prescripción".

(ii) "El cliente [...] conociendo la lentitud de la justicia no sólo en dilucidar definitivamente la controversia sino en la posibilidad de percibir en algún momento las sumas reclamadas (sobre todo porque la demandada era el Estado Nacional que estaba en estado de emergencia y sólo abonaba los créditos en consolidación de deuda pública) buscó por todos los medios VENDER Y/O CEDER los derechos litigiosos de esa causa judicial".

(iii) "Fue así que me informó de esta situación y me ofreció [...] los derechos litigiosos en cuestión, pues era su voluntad obtener una suma de dinero por ese juicio de una forma más rápida que a través de la justicia".

(c) Por tanto, y toda vez para las personas físicas que desarrollen las actividades o funciones enunciadas en el artículo 79, inciso 'f', de la ley del impuesto a las ganancias (texto ordenado en 1997), como es el caso del actor "constituyen ganancias: Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación (art. 2º, apart. 1): teoría del rédito-fuente" (Darío Rajmilovich, "*Manual del impuesto a las ganancias*", 8º edición, La Ley, Buenos Aires, 2025, página 9), corresponde otorgar ese tratamiento impositivo a la renta percibida por el actor.

Y en este punto, debe reiterarse que el artículo 8 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias establece que dentro de las rentas previstas en el artículo 2, inciso 1, de la ley del impuesto están comprendidas las rentas "que se obtienen como una consecuencia indirecta del ejercicio de actividades que generen rentas que encuadren en la definición de dicho apartado, siempre que estén expresamente tratadas en esta ley o en este reglamento" tal como acontece con las rentas de cuarta categoría.

En consecuencia, corresponde confirmar la resolución nº 455/2006 en cuanto determinó el impuesto a las ganancias del actor (período fiscal 2000).

VIII. Los intereses resarcitorios que contiene la determinación de oficio son procedentes, en tanto su liquidación se ajusta al artículo 37 de la ley 11.683 y el actor no acreditó la existencia de causales que permitan eximirlo de responsabilidad por la mora en el ingreso íntegro y oportuno del gravamen, en los términos de la doctrina delineada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los precedentes "*IKA Renault SAICyF*" y "*Citibank NA*" (Fallos: 304:203; 323:1315), que fue seguida por esta sala (causas "*Tropini y Salcedo SA (TF 37717-I) c/ Direccion General Impositiva*" y "*El Quilquihue Compañia Agropecuaria SRL (TF 32952-I) c/ Direccion General Impositiva*" pronunciamientos del 19 de agosto de 2021 y 30 de agosto de 2022, entre otros).

Respecto de los planteos subsidiarios, concernientes a la supuesta confiscatoriedad de las tasas de interés que fija la parte demandada y a la diferencia que existe entre las tasas de interés que cobra a los contribuyentes y las que aplica para las devoluciones de impuestos, cabe precisar:

(i) La alegada afectación del derecho de propiedad que originaría la aplicación de esas tasas de interés no ha sido acompañada ni de una línea argumentativa ni de una actividad probatoria idónea para demostrarla.

(ii) La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha justificado la aplicación de una tasa de interés más gravosa cuando se persigue el pago puntal de los impuestos a fin de permitir el normal

desenvolvimiento de las finalidades del Estado, utilidad que justifica su elevación dado que “no beneficia a personas determinadas sino a la comunidad toda” (Fallos: 308:283; 316:42).

IX. Con respecto a la sanción de multa, el artículo 54, tercer párrafo, de la ley 11.683 dispone que "las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48, no serán de aplicación en los casos en que ocurra el fallecimiento del infractor, aun cuando la resolución respectiva haya quedado firme y pasada en autoridad de cosa juzgada".

En función de esa previsión normativa, teniendo en cuenta que a fs. 315/316 se denunció el fallecimiento del actor, corresponde declarar extinta la sanción de multa impuesta al señor Rubén Alfonso Ferola mediante la resolución n° 109/2008 (esta sala, causa n° 49.905/2015 “*Badessich, Andrés Juan c/Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, pronunciamiento del 26 de octubre de 2017).

X. En relación con el régimen causídico, debe determinarse que las costas relativas a la resolución nº 455/2006 se imponen al actor en ambas instancias (artículo 68, primer párrafo, 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y 184, quinto párrafo, de la ley 11.683), mientras que las costas relativas a la resolución nº 109/2008 se distribuyen en el orden causado en ambas instancias, en función de las particularidades del caso (artículo 68, segundo párrafo, 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, y 184, quinto párrafo, de la ley 11.683, causa “*Badessich*" citada).

Fecha de firma: 10/03/2026
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#27030184#474922515#20260309125502358

XI. En consecuencia, corresponde dejar sin efecto la regulación de los honorarios efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación y declarar insustancial el tratamiento del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada.

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE: 1** . Admitir los agravios de la parte demandada y confirmar la resolución nº 455/2006, con costas. **2.** Declarar extinta la sanción impuesta al actor mediante la resolución nº 109/2008 y distribuir las costas en el orden causado. **3.** Dejar sin efecto la regulación de los honorarios efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación y declarar inoficioso el tratamiento del recurso de apelación interpuesto.

Registrese, notifiquese, y devuélvase.

Se hace constar que suscriben la presente decisión dos integrantes de la sala por hallarse vacante el tercer cargo (art. 109 del R.J.N.).