



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-134585695-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES

Jueves 4 de Diciembre de 2025

Referencia: 33.496-I y AC, COSTANTINI, FRANCISCO EDUARDO, SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación); para resolver los exptes. acumulados **33.496-I, 34.213-I, 34.041-I, 34.042-I y EX-2020-12125623-APN-SGAI#TFN** caratulados: **"COSTANTINI, FRANCISCO EDUARDO s/ Apelación"**:

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 43/65vta., 223/259vta., 415/446, 611/637vta. y 818/839vta. se interpusieron recursos de apelación contra las siguientes resoluciones:

a) **Res. 54/2009**, que determinó de oficio el impuesto al valor agregado (en adelante IVA), de los períodos fiscales 3, 4 y 7 a 12/2003, e intimó su pago con más intereses resarcitorios; y difirió la aplicación de sanciones (cfrme. art. 20, ley 24.769, vigente al momento de los hechos), **exp. 33.496-I**.

b) **Res. 90/2010**, que aplicó una multa equivalente al 80% del IVA de los períodos fiscales 3 y 4/2003 y 7 a 12/2003 (cfrme. art. 45, ley 11.683), **exp. 34.213-I**.

c) **Res. 66/2010**, que determinó de oficio el IVA de los períodos fiscales 1/2004 a 12/2005, 2 a 6/2006, 8/2006 a 05/2007, 7, 9, 10/2007 y 01 a 03/2008, e intimó su pago con más intereses resarcitorios; y difirió la aplicación de sanciones (cfrme. art. 20, ley 24.769, vigente al momento de los hechos), **exp. 34.041-I**.

d) **Res. 65/2010**, que determinó de oficio el impuesto a las ganancias (en adelante IG) de los ejercicios 2003 a 2007, e intimó su pago con más intereses resarcitorios; y difirió la aplicación de sanciones (cfrme. art. 20, ley 24.769, vigente al momento de los hechos), **exp. 34.042-I**.

e) **Res. 1/2020**, que aplicó una multa equivalente a tres veces el IG del ejercicio 2004 (cfrme. art. 46 y 47 incs. a, b y c, ley 11.683) (**expediente electrónico**).

f) **Res. 111/2023**, que aplicó una multa por defraudación (arts. 46 y 47, ley 11.683) equivalente a 2 veces el IVA de los períodos fiscales 1/2004 a 12/2005, 2 a 6/2006, 8/2006 a 05/2007; 7, 9, 10/2007 y 01 a 03/2008 (

expediente electrónico)

El actor, Sr. Eduardo Francisco Costantini (en adelante EFC), comenzó describiendo que a partir de la crisis imperante en el país en el 2001 y ante la insuficiencia de capital de trabajo de Nordelta S.A., facilitó el dinero necesario para que continuaran las obras de infraestructura llevadas adelante en la Ciudad Pueblo Nordelta, en el municipio de Tigre de la provincia de Buenos Aires.

Indicó que, ante la falta de liquidez suficiente para cancelar el pasivo generado, llegó a un acuerdo mediante el cual Nordelta S.A. abonaría en efectivo una parte de la deuda y, la parte restante, la cancelaría mediante la entrega de derechos sobre aproximadamente 400 lotes y 6 macrolotes, los que -atento a la gran cantidad que aceptaba recibir en cancelación de la deuda- se valorarían con una bonificación.

Así, explicó que mediante un convenio de pago celebrado el 4/6/2002, la sociedad se comprometió a cancelar su deuda de la siguiente forma: USD 2.500.000 en efectivo y USD 30.000.000 mediante transferencia del 75% de los lotes individualizados en el anexo 2, que acompaña y, el 100% de los macrolotes no urbanizados detallados en el anexo 3, que también acompaña. Como contrapartida, el Sr. Costantini no tendría derecho a percibir intereses, ni ningún otro tipo de rendimiento fruto del capital prestado, ni tampoco exigir la devolución de las sumas entregadas en calidad de préstamo.

En este sentido, sostuvo que su parte se hizo acreedor de una determinada cantidad de terrenos, de forma similar a lo que ocurre con la firma de un boleto de compraventa de una propiedad. En este caso, entendió que, en vez de acordarse el pago de un precio a cambio de inmuebles, se acordó que el comprador –Sr. Costantini- diera por cancelado el pasivo que el vendedor –Nordelta SA- tenía con él. Y destacó que aceptó los términos del convenio de pago mediante nota de igual fecha, brindando su conformidad a la forma de cancelación del pasivo de la sociedad.

El actor, expuso que en dicha oportunidad se cancelaron las obligaciones emergentes de la operación financiera pretérita y nacieron nuevas obligaciones, fruto de una operación inmobiliaria de gran magnitud. Como consecuencia de dicho convenio, y a partir de su entrada en vigencia, asumió los riesgos inherentes al derecho de propiedad, como ser el aumento o la disminución del valor de la tierra, ya que ellos correrán a favor o en contra suyo, reflejándose esto en el listado de operaciones que adjuntó al corrersele “vista” de las actuaciones administrativas, en el cual se refleja que varias de ellas arrojaron pérdidas.

El Sr. Costantini, señaló que conforme la cláusula 1.6 del convenio, pasó a ser titular en condominio de lotes en los barrios La Isla, Las Caletas y Los Castores (según anexo 2 que acompañó) y el Barrio Las Glorietas (adjudicación del Fideicomiso Nordelta – Niella) por un monto de USD 26.700.000 y en cuanto a los macrolotes indicados en el anexo 3 del convenio, como único titular en USD 3.300.000, lo que totaliza USD 30.000.000.

Respecto de la resolución determinativa de oficio en el IG, el actor opuso la nulidad de la misma, por no haber meritado el organismo recaudador la nota de aceptación suscripta por él relativa al convenio de pago elaborado por Nordelta S.A., en la que el Sr. Costantini le otorga al convenio efecto cancelatorio de su crédito monetario con la sociedad.

Adicionalmente, manifestó que con motivo de la verificación efectuada por el organismo recaudador y en cuanto a los intereses originados en los mutuos efectuados durante el período 2001, surgió que dicha operatoria estaba alcanzada por el IVA. En consecuencia, afirmó que su parte no abonó el tributo en el entendimiento de que por su carácter de Director de Sociedades Anónimas y en particular, por ser Presidente de Nordelta S.A., no estaba sujeto al impuesto mencionado. Sin embargo, y ante la exigencia fiscal y el reducido monto en cuestión, se

inscribió en el tributo y abonó el gravamen exigido.

Relató que en el mismo momento aclaró que habiendo terminado con la operatoria en cuestión, no iba a tener otros ingresos gravados y solicitó la baja pertinente, presentando los formularios correspondientes a la cancelación de su inscripción.

Sostuvo que, ante la falta de respuesta de la AFIP a dicha comunicación, entendió que aceptaba lo manifestado por su parte y le otorgaba la baja pertinente.

Argumentó que el momento de cancelación del préstamo efectuado por su parte con Nordelta S.A. ocurrió al firmar el convenio de pago, siendo que el hecho de no producirse la escritura traslativa de dominio simultáneamente con dicho momento, no obedece más que a la intención de evitar el enorme costo que supondría celebrar dichas escrituras por todos los lotes a favor del Sr. Costantini, para posteriormente volver a celebrarlas cuando se enajenen a un tercero.

Indicó asimismo que esta operatoria garantiza una política comercial unificada, dado que, de lo contrario, habría una parte muy importante de lotes que estaría fuera de la comercialización por parte de Nordelta S.A., lo que hubiese creado una confusión en el mercado.

En suma, entendió que su parte adquirió el 4/6/2002 el derecho de recibir los inmuebles referidos o los fondos correspondientes a la transferencia de terceros, habiendo Nordelta S.A. cancelado su obligación de devolución de capital en la fecha mencionada.

Adicionalmente, destacó que constituye un elemento más para confirmar que Nordelta S.A. canceló su deuda el 4/6/2002 asumiendo el compromiso de transferir la propiedad de los inmuebles, lo establecido en la cláusula 1.3 del convenio, en donde se indicó que la escritura también se otorgará vencido el plazo máximo de 5 años.

Indicó que su parte no tuvo ni el dominio, ni la posesión de los inmuebles pero que, al igual que cualquier sujeto que suscribe un boleto de compraventa, tiene derecho a que Nordelta S.A. se los entregue, pudiendo exigir las escrituras traslativas de dominio conforme los términos del convenio.

Reiteró que la obligación financiera de la empresa para con él, de devolver el capital adeudado, desapareció el día de la firma del convenio de pago, reemplazando dicha obligación por la de transferir los bienes inmuebles incluidos en los anexos 2 y 3 del convenio. En este sentido, impugnó la denominada “devolución” por parte del organismo recaudador, que es condición necesaria de todo mutuo, dado que entendió que, a partir de la firma del convenio de pago, es una operación inmobiliaria.

En este sentido, resumió que su parte no realizó ninguna operación financiera el 4/6/2002, sino que modificó su crédito, que era pecuniario, por un crédito consistente en el derecho de recibir los bienes.

Por ello, sostuvo que aquello que el fisco nacional computó como un supuesto “interés”, no es otra cosa que el resultado de la venta del terreno, por cuanto cada vez que se vende un lote, se determina la proporción del precio de venta y se lo compara con el valor asignado al momento de celebrarse el convenio de pago, obteniéndose el resultado de la venta de cosa no fungible que Nordelta S.A. se comprometió el 4/6/2002 a entregar al Sr. Costantini.

En cuanto al IVA, planteó que la operación que el fisco le imputa queda fuera del hecho imponible, porque su parte recibió los montos correspondientes a las ventas de lotes en la proporción que le correspondía conforme lo

establecido por la cláusula 1.2.2 del convenio y ello nada tuvo que ver con las colocaciones y operaciones financieras que el legislador incluyó entre los hechos impositivos del IVA.

Por otra parte, indicó que el convenio de pago no configura una prestación financiera, según surge de las propias normas de la ley del IVA. Y afirmó que si bien el articulado de la ley no contiene una definición precisa de qué se entiende por colocación y prestación financiera, cabe destacar que ella se desprende en forma indirecta de las normas, a saber: el art. 5, inc. b pto. 7, el art. 7, inc. h pto. 16 y el art. 10, primer párrafo, de la ley del IVA, y los arts. 16 y 48 de su decreto reglamentario. Agregó que, del juego de las citadas normas, se desprende que la base imponible -en el caso de operaciones financieras- está dada por el interés, el que, calculado conforme a los parámetros de la matemática financiera, arrojará el monto que el deudor debe abonar normalmente a su acreedor.

Destacó que este mismo razonamiento fue el seguido por el propio organismo recaudador en el Dictamen 17/94 (DAL), lo que no se cumple en el caso de las operaciones realizadas entre Nordelta S.A. y el Sr. Costantini, a tal punto que, tomando el caso de dos lotes vendidos en el mismo barrio y en el mismo día, de aplicarse el criterio de matemática financiera de interés simple, uno arroja un rendimiento negativo mientras que el otro un rendimiento positivo de casi 24,5%. Ello, entendió el recurrente, denota que el “rendimiento” de la supuesta colocación financiera no tiene nada que ver con la exigencia del art. 10 de la ley y su determinación no responde a los parámetros lógicos del Dictamen 17/94.

Adicionalmente, manifestó que, en caso de entenderse que existió una operación financiera, no procede gravar la misma con el IVA por encontrarse exenta en el art. 7, pto. 16, acápite 5, que incluye a los intereses provenientes de préstamos efectuados por los empleados de las empresas en condiciones distintas a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales de mercado. Citó jurisprudencia de este Tribunal que recepta la incorporación del Presidente de la firma como empleado (“Lucas Kurt Federico Mertig”, del 1/2/2008, Sala D).

Por otra parte, criticó la postura seguida por el fisco de calificar la baja solicitada el 20/10/2004 en el IVA como “provisoria”, dado que a la fecha de las resoluciones apeladas -3/12/2009- habían transcurrido más de 5 años, tiempo más que suficiente para que el área encargada de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales comprobara su actuación, a fin de darle la baja definitiva o rechazar el pedido y, sin embargo, nada de eso se produjo.

En este sentido, manifestó que, si bien el organismo recaudador no comunicó la baja definitiva, al solicitar su constancia de inscripción el 28/4/2006, la AFIP consignó que la situación de la actora ante el IVA era de “exento” desde 9/1995, habiéndose reiterado dicho pedido el 16/12/2009, en donde el fisco nacional volvió a consignar la misma información, es decir, de forma posterior a la fecha de los actos administrativos aquí recurridos. De igual manera lo informó el sistema registral del organismo, en el “reflejo de datos registrados”, el que indicó que es IVA “exento” desde 9/1995 y que la información fue actualizada el 20/10/2004, indicando asimismo en dicho formulario que posee el estado de baja provisoria desde dicha fecha.

Asimismo, manifestó que independientemente de estar en desacuerdo con el criterio aplicado por el fisco nacional; incluso la base imponible producto del cálculo de los intereses efectuado por la AFIP, resulta errónea. En efecto, agregó que resulta aplicable el art. 110 de la ley 11.683, el art. 97 del decreto reglamentario de la LIG y los arts. 10 y 11 de la RG 2527, aplicable para el caso de personas humanas, como es el caso del Sr. Costantini.

Reiteró su postura en cuanto a que con la firma del convenio de pago el 4/6/2002, aceptado mediante nota suscripta por él, la deuda en cabeza de Nordelta S.A. quedó cancelada en dicha fecha y no como sostuvo el fisco

en los actos recurridos que tal cancelación ocurría cada vez que se efectuaba una liquidación por venta de lotes.

Reconoció que si bien no se materializó la escritura pública por la que se le transfirió el dominio, esa transferencia fue convenida entre las partes, siendo respetado por Nordelta S.A., que a partir del 4/6/2002 dejó de tener una deuda en moneda, para tener un compromiso de transferencia de los inmuebles, lo que originó las liquidaciones cada vez que se efectuaba una venta, entregándole al Sr. Costantini su proporcional correspondiente en cada operación.

Negó que la operación sea una colocación o prestación financiera como manifiesta el organismo recaudador, manifestando que la operación realizada se convirtió -a partir del 4/6/2002- de un mutuo a una obligación de entregar cosas no fungibles, esto es, una operación inmobiliaria.

Se agravio por considerar que la LIVA no contempla una definición de colocación financiera, ni tampoco lo hace su decreto reglamentario, por lo que si no se trató de un mutuo que generó interés y que en virtud de que no esté contemplado en el art. 10 de la ley que define la medida de la imposición, no puede generarse un hecho imponible por aproximación, sino que éste debe surgir de la norma en cuestión, por lo que debe rechazarse una definición de un hecho imponible en forma genérica.

En cuanto al IG, indicó que es improcedente tratar las ganancias obtenidas como de segunda categoría, pues entiende que, al recibir su parte los montos correspondientes a las ventas de lotes en la proporción acordada en el convenio de pago, se trata de un negocio de venta de terrenos imputables como ganancias de tercera categoría, que nada tienen que ver con una operación financiera.

En este sentido, sostuvo que no se trata de una colocación de capital sujeta a riesgo, sino de la aceptación de recibir lotes identificados específicamente en los anexos del convenio; e indicó que la obligación de Nordelta S.A. quedó suscripta a entregar bienes no fungibles, en tanto se libera si los entrega directamente a pedido del Sr. Costantini o si le rinde cuentas al momento de su venta.

Destacó que el compromiso de las expensas se encontraba a su cargo, aunque los asumió Nordelta por surgir ello expresamente del convenio. Y aclaró que, en oportunidad de renovar el plazo original de 5 años, se modificó esa cláusula.

Se agravio por entender que el fisco interpretó de forma analógica el art. 45, inc. "a" de la LIG, al entender que, si el hecho imponible resultante de un crédito a cancelar con inmuebles no está expresamente mencionado como renta de segunda categoría, debe dársele ese carácter realizando una interpretación analógica de la norma. Y manifestó a este respecto, que tanto la jurisprudencia, como la doctrina rechazan esta forma de interpretación, por lo que solicitó se rechace la postura de la AFIP.

También consideró que las resoluciones recurridas no contienen más que una expresión genérica y abstracta de la normativa aplicable, sin que se pueda encontrar una definición precisa de imposición.

Afirmó que el juez administrativo pretende extender el hecho imponible que la ley trata concretamente a la tasa de interés del mercado a otra operación que poco tiene que ver con la colocación financiera y que es aquella donde la asunción de un riesgo -menor valor de los lotes o macrolotes- implica desarrollar una actividad que no se condice con la operación financiera.

Subsidiariamente, sostuvo que los intereses resarcitorios perseguidos por el organismo recaudador resultan improcedentes.

En cuanto a la multa aplicada en el IVA, en los términos del art. 45 de la 11.683, la entendió improcedente, por resultar violatoria del principio del *non bis in idem* y destacó la inexistencia del hecho.

También cuestionó la base imponible calculada por la diferencia entre el capital prestado y el monto de capital e intereses devueltos, convertida al tipo de cambio a la fecha de la devolución; cuando debería haberse comparado el capital prestado convertido a esa fecha, con el monto de capital más intereses devueltos a su fecha.

Recordó que la Fiscalía Penal Tributaria N° 2 señaló que si el convenio de pago constituye o no una prestación financiera alcanzada por el IVA resultaría un ajuste de tipo técnico. Asimismo, destacó que el Juzgado en lo Penal Tributario N° 2 resolvió desestimar la denuncia penal formulada por el fisco.

Asimismo, entendió que no se reúnen los requisitos necesarios para tener por configurado el aspecto subjetivo de la sanción y consideró aplicable, de forma subsidiaria, la figura del “error excusable”. En subsidio, solicitó su reducción.

En cuanto a la multa en el IG, solicitó la prescripción de las facultades del fisco para aplicar la sanción en el ejercicio 2004. En este sentido, agregó que, dado que no se adhirió a la regularización de la ley 26.860, no le corresponde la suspensión allí dispuesta.

Planteó que, de acuerdo a la conclusión del Juez Penal, el impuesto adeudado, luego de las compensaciones, ascendía a \$ 211.362,58, importe que -a su criterio- resulta inferior al monto previsto en el art. 1 de la ley 24.769, procediendo aplicar el principio de la ley penal más benigna. Asimismo, solicitó la nulidad, por pretender aplicar la multa por defraudación sobre valores que no respetan lo establecido por el Juez Penal en su sentencia.

Citó la sentencia del Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 3 que concluyó que no se acreditó la realización de algún comportamiento ardidoso o engañoso mediante el cual se evadiera la obligación tributaria.

Mencionó la improcedencia de aplicar el art. 54 del Código Penal, por cuanto carece de sentido aplicar la sanción más gravosa sobre la suma de distintos tipos de supuestos incumplimientos, cuando en el caso significaría aplicar la multa de 3 veces el impuesto que representa el 82% del total, cuando lo supuestamente sancionable por defraudación es del 18%.

Señaló que el juez administrativo debió demostrar la concurrencia del elemento objetivo y subjetivo requerido por el tipo defraudatorio, extremos que -a su criterio- no se verificaron. Agregó que no se probó la configuración del elemento presuntivo que se pretende hacer valer.

Indicó que la información de la venta de los lotes del barrio Las Glorietas que por error no incluyó en su DDJJ, fue provista por la empresa desarrolladora que es Nordelta S.A., de la cual el Sr. Costantini es el presidente y principal accionista.

Finalmente, cuestionó el rechazo de las pruebas propuestas.

Citó jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba, hizo reserva del caso federal y peticionó que se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

II. Que a fs. 78/101vta., 283/320vta., 462/490, 650/682vta. y 902/911 el fisco nacional contestó los traslados de los recursos interpuestos, por los argumentos de hecho y de derecho que expuso, solicitó que se confirmen los actos apelados, con costas, y acompañó los antecedentes administrativos de las causas (en adelante aa).

III. Que a fs. 271, fs. 694/694vta. y fs. 925/925vta. obra la sentencia de Sala y del Tribunal en Pleno, por la cual se acumularon los expedientes que originariamente tramitaron bajo los números 34.213-I, 34.041-I, 34.042-I y EX-2020-12125623-APN-SGAI#TFN al que lleva el N° 33.496-I.

IV. Que a fs. 114, 502, 697/697vta. y 941 se abrió la causa a prueba. A fs. 1158 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala “C”. A fs. 1168 se pusieron los autos para alegar, obrando el alegato de la actora a fs. 1179/1185 y a fs. 1186/1191 el del fisco. Finalmente, a fs.1192 se pusieron los autos para dictar sentencia.

V. Que primeramente debo señalar que este Tribunal no se encuentra obligado a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes, sino solo aquellos que resultan necesarios para emitir un pronunciamiento válido (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros), ni tampoco a ponderar exhaustivamente todas y cada una de las pruebas producidas en la causa, sino sólo aquellas que se estimen conducentes para fundar las conclusiones a las que arriba (Fallos 321:1776 entre otros).

VI. Que, por una cuestión de lógica precedencia, corresponde me expida sobre los agravios de nulidad articulados por la actora, contra la resolución 65/2010 por falta de fundamentación, toda vez que los mismos, de ser acogidos favorablemente, derivarían en su nulidad.

Así, cabe tener presente lo dicho por nuestro más Alto Tribunal, en cuanto a que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (Fallos 324:151, entre tantos otros).

En este sentido, debe recordarse que la causa del acto administrativo comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir, que este elemento se presenta como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación se refiere a la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican su dictado. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justificaron emitirlo. Del análisis del acto recurrido, como de las actuaciones seguidas por el ente recaudador, surge que contiene los elementos jurídicos formales y sustanciales (cfme. art. 7°, ley 19.549), y se cumplieron los procedimientos establecidos para su emisión, posibilitándose al contribuyente conocer la pretensión fiscal y elaborar una defensa adecuada, no observándose que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la resolución apelada, ni que haya existido agravio alguno a su derecho de defensa, resultando que el planteo de la actora sólo se basó en una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra la decisión relativa al fondo del asunto, pero que no afecta la validez de los actos, por lo que corresponde rechazar el agravio articulado.

Finalmente, con relación a las costas, si bien el agravio fue tratado previamente, lo cierto es que no fue articulado por la recurrente como excepción en los términos del art. 171 de la ley 11.683, sino como una defensa más contra el acto apelado y con la finalidad de obtener su revocación, por lo que, al no haberse generado una actividad procesal autónoma, no corresponde imposición de costas a su respecto.

Por lo expuesto, corresponde rechazar los agravios de nulidad articulados por la actora, sin costas.

VII. Que respecto del fondo del asunto, de las resoluciones apeladas y los aa de la causa, surge que la actora se encuentra inscrita en “servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de los órganos de administración y/o fiscalización en sociedades anónimas”.

Cabe señalar que las presentes actuaciones tuvieron su origen en el convenio de pago celebrado entre el Sr. Eduardo Francisco Costantini y la firma Nordelta S.A. –de la cual, al momento de los hechos, era su presidente y accionista mayoritario- celebrado en fecha 4/6/2002, prorrogado el 4/6/2007, en el cual se estableció la forma de cancelación de los préstamos en dólares otorgados por el actor a la sociedad. En principio, el fisco tuvo bajo análisis la determinación del IG y sobre los bienes personales (en adelante ISBP), del ejercicio 2005, merituando luego la necesidad de ampliar el alcance dado a la misma, al IVA y a los períodos 1/2003 a 3/2008, ambos inclusive (v. fs. 182/190).

Así, ante el análisis de créditos y deudas en el país, la fiscalización actuante procedió, en virtud del monto involucrado, a circularizar a la empresa Nordelta S.A.

Con motivo de ello, la empresa efectuó un resumen de la operatoria, destacando que el Sr. Costantini le facilitó el dinero necesario a efectos de continuar con las obras de infraestructura y ante la imposibilidad de su devolución, celebró el convenio del 4/6/2002 mediante el cual Nordelta S.A. apartó de su inventario de lotes para la venta alrededor de 240 y conformó así una asociación "de tipo comercial", por la cual el Sr. Costantini se encontraría "atado" a la suerte de Nordelta S.A. en la venta de los referidos lotes y aclaró que *“De acuerdo con el convenio, si los lotes se venden a un precio mayor al acordado en el Anexo, la diferencia será utilidad comercial de Eduardo Francisco Costantini, si por el contrario, el precio referido es menor, la utilidad será para Nordelta S.A.”* (fs. 11, cpo. ppal I de los aa)

También del convenio surge que la deuda original, que ascendía a U\$S 32.500.000, fue cancelada parcialmente durante el año 2002 mediante el pago en efectivo de U\$S 2.500.000, quedando el saldo a ser cancelado con el producido de la venta de lotes y macrolotes que fueron listados en el anexo del convenio de pago.

Por último, referido a la parte operativa, la S.A. explicó que el dominio y la posesión de los lotes y macrolotes continuaron en poder de Nordelta S.A. hasta su venta. Producida la venta de un lote, el Sr. Costantini cobraba el 75% de su precio y cuando se vendía un macrolote el 100%. También explicó la sociedad, que la parte que le correspondía al Sr. Costantini de la venta de cada lote, se iba cancelando a medida que se iban produciendo las cobranzas por parte de Nordelta S.A. (vide fs. 9/75, 80/120 y 136/148 cpo. ppal., aa).

Asimismo, a requerimiento del fisco, el actor explicó las características de la operación para el IG e IVA, coincidiendo con lo detallado por Nordelta S.A. -la que presidía y de la cual era su principal accionista- (vide fs. 77/79 cpo. ppal. y fs. 14 cpo. consulta, aa).

En base a ello y al Dictamen 37/2009 emitido por la División Jurídica, el fisco nacional entendió que la operatoria bajo análisis se encontraba alcanzada por el IVA por tratarse de una *prestación financiera* y, a su vez, en el IG, de una retribución obtenida por una colocación de capital. El fisco cursó un nuevo requerimiento a los involucrados, solicitando detalle de la venta de los lotes incluidos en el convenio y sus pagos (fs. 195/199 cpo. antecedentes grandes contribuyentes, aa).

En conclusión, el fisco nacional determinó que la colocación del capital, efectuada por el Sr. Costantini, dio origen a una prestación financiera y, por lo tanto, alcanzada por el IVA.

En el IG, la fiscalización consideró que las rentas gravadas de tercera categoría de fuente argentina exteriorizadas por el actor, corresponden al resultado producido por las ventas efectuadas por Nordelta S.A. de los lotes detallados en los anexos del convenio. En base a ello, entendió que dichas rentas no son de la tercera categoría, sino de la segunda, modificando la determinación de la ganancia bajo el criterio de lo percibido y considerando los tipos de cambio vigentes a ese momento.

En esta línea, a los efectos de cuantificar la correspondiente determinación del IVA, la fiscalización consideró que, al no existir un plazo fijado para el pago, debe considerarse el momento de percibir los fondos originados en la venta de cada lote incluido en el convenio, tomando como base imponible la diferencia generada entre el monto de venta y el valor asignado en el anexo II del convenio.

Luego, mediante la ampliación del informe final de inspección (en adelante IFI), el fisco determinó que el nacimiento del hecho imponible se produjo en el momento del vencimiento del plazo fijado para el pago de su rendimiento, siendo éste en la oportunidad de la firma del boleto de compraventa o escritura traslativa de dominio (fs. 238 y 248/252 cpo. ppal., aa).

VIII. Que en primer lugar, considero necesario aclarar que independientemente que el fisco haya o no validado expresa o tácitamente la baja del actor en el IVA, ello no obsta al ejercicio de las facultades de fiscalización y verificación del organismo que le concede el art. 35 de la ley 11.683; como pretende sostener el actor.

En segundo lugar, debo recordar que -según el fisco- fue el propio contribuyente quien se inscribió, reconoció y declaró los intereses de los mutuos realizados en el ejercicio 2001. En aquella oportunidad sólo observó su liquidación por considerar que se encontraba exento, sin objetar el ajuste propuesto, ajuste que coincide con el discutido en autos.

Finalmente, encuentro importante mencionar que, conforme lo detallado en los párrafos precedentes y más precisamente en la cláusula 1 del convenio, no se encuentra discutido en autos: a) los préstamos otorgados por el Sr. Costantini a Nordelta S.A. -de la cual era presidente y su principal accionista-; b) el convenio de pago celebrado el 4/6/2002 a los efectos de cancelar los mismos, ni su prórroga y; c) las cancelaciones parciales que tuvieron lugar en cada ocasión en que Nordelta S.A. vendió a terceros los lotes y le entregó al Sr. Costantini la suma convenida (75% en el caso de los lotes y el 100% en los macrolotes).

Por ello, la cuestión de fondo a resolver se circunscribe a determinar si la colocación de capital efectuada por el actor -mediante préstamos en dólares- tuvo el carácter de una prestación financiera y, por consiguiente, alcanzada en el IVA y el IG como tal; o bien, se convirtieron -con el acuerdo de pago del 4/6/2002 y su prórroga- en una operación inmobiliaria.

IX. Que cabe recordar que, en esta instancia, resulta aplicable la regla del "*onus probandi incumbit et qui dicit*" (la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos), receptada por el art. 377 del CPCCN, que dispone que cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

Mediante los oficios de fs. 119/120 y 509/510, Nordelta S.A. detalló que, a los efectos de mantener la fuerza de venta y evitar confusiones, la sociedad continuó a cargo de la venta de los lotes y que salvo ante cuestiones excepcionales, se trataría de aquellos detallados en los anexos. Por último, reconoció que las diferencias, tanto negativas como positivas, eran asumidas por el Sr. Costantini.

En cuanto a la pericia contable, de los informes, sus anexos e impugnaciones, surge un detalle con los lotes

vendidos, importe de deuda, precio de venta, cotización del dólar, resultados, días y tasas de interés. Si bien los peritos coinciden con lo detallado, realizan observaciones en cuanto a la fecha de toma de deuda. Luego practican determinados cálculos bajo las hipótesis requeridas en los puntos, no coincidiendo con lo contestado y formulando impugnaciones al respecto. Por último (pto. 3 del exp. 32.496-I y 4 del 34.042-I) ambos peritos concuerdan en que se modificó el detalle de los lotes anexados al convenio y, en el punto 4, detallan las condiciones en que se entregarían los lotes no enajenados al vencimiento del convenio. Sin embargo, esto último no resulta relevante, puesto que el mismo fue prorrogado (fs. 121/127, 128/128vta., 130, 716/743, 744/748vta., 753/753vta., 773/777, 778/779, 780/780vta.).

Así, en referencia a lo manifestado por el contribuyente en cuanto a su relación de condómino a partir de la firma del convenio, considero razonable determinar, en primer lugar, a quien le correspondía la titularidad de los lotes objeto del acuerdo.

El art. 2673 del Código Civil vigente al momento de los hechos, actual 1983 que, en lo que aquí interesa, mantiene similar redacción, describe al condominio como el derecho real de propiedad que pertenece a varias personas por una parte indivisa sobre una cosa mueble o inmueble. Agregaba el art. 2675 que el mismo se constituiría por contrato, por actos de última voluntad, o en los casos que la ley designa y más vinculado al caso de autos, el art. 1184 exponía que los contratos que tuvieren por objeto la transmisión de bienes inmuebles, en propiedad o usufructo, debían ser hechos en escritura pública. En lo que aquí interesa, el actual art. 1017, inc. “a” del CCyCN mantiene similar redacción. Y el art. 2505 determinaba que la adquisición o transmisión de derechos reales sobre inmuebles, solamente se juzgará perfeccionada mediante la inscripción de los respectivos títulos en los registros inmobiliarios de la jurisdicción que corresponda y que no serán oponibles a terceros mientras no estén registradas (similar redacción tiene el art. 1893 del CCyCN vigente).

De lo hasta aquí expuesto, se concluye que sólo podrá considerarse al Sr. Costantini como propietario, parcial o total de los lotes, recién en el momento de la inscripción ante los registros correspondientes de la escritura traslativa del dominio a su nombre.

En este sentido, de la cláusula 1.3 del convenio, surge que la escritura traslativa de dominio de cada lote se generará en el momento en que se venda a *terceros* compradores y se celebrará directamente con los adquirentes. También estipula que puede trasladarse el dominio por la voluntad del Sr. Costantini de adquirir un determinado lote, cuestión que, según se reconoció en el acuerdo de prórroga del 04/06/2007, no ocurrió. A su vez, la cláusula 4.1 determina que Nordelta S.A. se hará cargo de la totalidad de las expensas, tasas e impuestos municipales y provinciales correspondientes a los mismos hasta su venta a un tercero.

Es decir, hasta la inscripción de la escritura ante el organismo competente, la titularidad de los lotes continuó en manos de Nordelta S.A.; transferencia que luego se efectuó a un tercero, no formando parte de la operación el Sr. Costantini.

Todo ello se encuentra confirmado tanto por el Sr. Costantini, al declarar que nunca tuvo el dominio de los lotes, como por Nordelta S.A. al reconocer que el dominio y posesión continuaron en su poder (fs. 11 y 78 cpo. ppal., aa). Aún más, en los aa se encuentran las escrituras y boletos con la suscripción por parte de Nordelta S.A. (v. fs. 254/288 cpo. ppal., aa). El propio actor, mediante su autorizado, expresamente señaló que “...no tiene ni el dominio ni la posesión de ninguno de los lotes que se le asignaron...” (fs. 78 cpo. ppal, aa).

Por consiguiente, queda claro que los mutuos no se vieron cancelados, sino hasta el momento en que al Sr. Costantini recibió el producido de la venta de los lotes, es decir, el dinero producto de su venta realizada por

Nordelta S.A. a los terceros.

En este sentido, la cláusula 1.2 del convenio establece que la modalidad de pago será una parte en efectivo y el resto mediante la transferencia de propiedades a su nombre o de terceros, con antelación a la fecha límite de cinco años, luego prorrogada, de acuerdo a la totalidad de lotes que no habían sido vendidos.

A su vez la cláusula 1.3 detalla que una vez producida la venta se descontará de la deuda el importe correspondiente a ese lote de acuerdo al importe detallado en los anexos, sin importar el precio al que realmente fue vendido.

Obsérvese que de la prueba informativa a Nordelta S.A. y la prueba pericial contable, surge que algunos de los lotes detallados en el anexo se vieron modificados por otros de similares características e importes. Con ello se desprende que no se trató -como pretende el recurrente- de *transferencia de bienes no fungibles*, cuando de las pruebas mencionadas en el párrafo precedente se detalló que existieron cancelaciones parciales de deuda mediante la venta de lotes que no se encontraban originalmente en el detalle del anexo del convenio. Es decir, se modificó el listado de lotes.

Por otro lado, el Sr. Costantini reconoció los efectos cancelatorios del acuerdo, mediante una nota obrante a fs. 210/211, de la que surge que, sin perjuicio de que los recibos de pagos parciales se otorgarán de acuerdo con lo establecido en el párrafo séptimo del numeral 1.3 del convenio, queda entendido que los riesgos inherentes al derecho de propiedad, como ser el aumento o la disminución del valor de la tierra, correrán a favor o en contra del Sr. Costantini. Ello también se encuentra ratificado por los peritos contadores y por la propia Nordelta S.A. en las contestaciones de oficios al afirmar que tanto las diferencias negativas como las positivas eran asumidas por Costantini (fs.510).

En este sentido, independientemente que del acuerdo surja que no se pagarán intereses, bajo el *principio de realidad económica* (art. 2, ley 11.683), tengo para mí que, conceptualmente, la diferencia en más que surge entre el importe de venta al tercero y el asignado a ese lote en el anexo –y considerado como cancelación parcial de la deuda-, representa un interés implícito u oculto, producto de la colocación del capital. Y viceversa, en los casos en que el precio de venta resultó inferior al asignado en el anexo –y considerado como cancelación parcial de la deuda-, representa una pérdida en cabeza del actor –eventualidad propia también de cualquier colocación de capital- y una consiguiente utilidad a favor de Nordelta. Esta dinámica debe razonársela considerando la totalidad de las operaciones, para observar, de tal manera; que, en definitiva, por los u\$s 30 millones acordados pagarse con el producido de la venta de los lotes –según el convenio-, el actor obtuvo u\$s 8.636.003, según surge de la sumatoria del rubro “*Precio de venta atribuida al actor*” de la pericia contable (fs. 728/737), lo que representa una rentabilidad equivalente al 28,78%.

Por todo lo expuesto, considero que los préstamos dinerarios efectuados por el actor a favor de Nordelta S.A. –del cual era presidente y accionista mayoritario- no se convirtieron en una operación comercial de tipo inmobiliaria con la suscripción del convenio celebrado el 4/6/2002; ya que éste representa un mero acuerdo entre las partes *sobre la forma en que se cancelarían tales préstamos dinerarios*, que, en definitiva, sería mediante *la entrega de dinero* proveniente del producido de la venta de los lotes y macrolotes (75% en el caso de los lotes y el 100% en el caso de los macrolotes).

X. Que en referencia al IG y teniendo en cuenta entonces que se trató, en realidad, de la colocación de un capital, es decir, de una prestación de carácter financiera, corresponde recordar que el art. 45 de la ley, en su inc. “a”, establece que se encuentra alcanzada como ganancia de segunda categoría “...*toda suma que sea el producto de la*

colocación del capital, cualquiera que sea su denominación o forma de pago.” Y en esta línea, de acuerdo a lo dispuesto por el art. 18 inc. “b”, también de la LIG, las ganancias de la segunda categoría se imputarán al año fiscal en que hubiesen sido percibidas. En este sentido, cabe observar que en el precedente invocado por el actor respecto del IVA –*Lucas Kurt Federico Mertig*, TFN, Sala D, del 1/2/2008- este Tribunal se expidió en el mismo sentido: ganancias de la segunda categoría regidas por el criterio del percibido.

Por ello, corresponde **confirmar el IG determinado de oficio en la Res. 65/2010, con costas.**

XI. Que respecto del IVA, debo recordar que el art. 1 de la ley establece que se aplicará sobre “*b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3º, realizadas en el territorio de la Nación*” y el art. 3 inc. “e” ap. “21” detalla que “*Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina.*” A su vez, el art. 5 del ap. 7 del inc. “b” estipula que “*...el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para el pago de su rendimiento o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.*”

Teniendo en cuenta ello y sobre la base de lo expuesto en el considerando X, considero que la base imponible en el IVA será el interés oculto que representa la diferencia entre el importe por el que se efectuó la venta al tercero adquirente y el asignado en los anexos del convenio a ese mismo lote, coincidiendo el nacimiento del hecho imponible con la cancelación o devolución del dinero colocado.

En cuanto a la exención del art. 7 inc. “h” ap. “16” pto. “5” -planteada por la recurrente-, es válido recordar que la misma se encuentra orientada a los préstamos que realicen las empresas a sus empleados o estos últimos a aquellas, pero con origen en el desempeño de un cargo dentro de la misma. En efecto, la norma invocada por el actor refiere a: “*Las prestaciones inherentes a los cargos de director, síndicos y miembros de consejos de vigilancia de sociedades anónimas y cargos equivalentes de administradores y miembros de consejos de administración de otras sociedades, asociaciones y fundaciones y de las cooperativas. La exención dispuesta en el párrafo anterior será procedente siempre que se acredite la efectiva prestación de servicios y exista una razonable relación entre el honorario y la tarea desempeñada, en la medida que la misma responda a los objetivos de la entidad y sea compatible con las prácticas y usos del mercado*”; situación que no es la de autos, porque el actor, ya desde el momento mismo en que se efectuaron los mutuos que luego dieron origen al convenio de pago, efectuó el préstamo a Nordelta S.A. de u\$s 35.000.000 en su carácter de “accionista” tal como surge de la letra de tales instrumentos y de lo expuesto por el propio actor en sus planteos, tal como expresamente lo reconoce a fs. 223vta. al señalar –describiendo la operatoria- que “*...ante la insuficiencia de capital de trabajo de Nordelta, mi mandante –en su carácter de accionista de ésta- facilitó dinero necesario para que se pudieran seguir realizando las obras*” (resaltado propio). Además, más allá de su cargo de presidente de Nordelta S.A. por entonces, lo cierto que no existe prueba alguna en estos autos de la que surja que ese enorme importe tenga su origen en la retribución por el ejercicio de ese cargo; que es a lo que refiere la norma exentiva que invoca el actor en su recurso.

Por ello, corresponde **confirmar el IVA determinado de oficio en las Res. 54/2008 y 66/2010, con costas.**

XII. Que en lo que respecta a los intereses resarcitorios, cabe señalar que constituyen una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Al respecto, la CSJN revisó la doctrina de Fallos 304:203 donde expuso que: “*si bien en el precedente de Fallos*

304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Código Civil que exige al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario...que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos: 308:283, 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circumscripita a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente, entonces, que la conducta de la contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido, en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello, es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley lo puntualizó la Corte en otros precedentes...se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas” (cfr. CSJN, Fallos 323:1315).

Atento ello, procede **confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios intimados en las Res. 54/2009, 65/2010 y 66/2010**, toda vez que se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de 11.683, **con costas**.

XIII. Que en lo referente a las sanciones que se discuten en autos, corresponde señalar que, respecto a la multa en IVA, períodos fiscales 2003, con fecha 22/12/2009 se realizó la correspondiente denuncia penal, en cuya sentencia -firme el 05/04/2010, cuestión no discutida en autos- se resolvió desestimar la denuncia formulada por el fisco. Dicha decisión se apoyó en la conclusión de la Fiscalía Penal Tributaria N° 2, que consideró que “...*la controversia en torno hacia si el convenio de pago firmado entre Costantini y Nordelta S.A. constituye o no una prestación financiera cuyos rendimientos estén alcanzados por el IVA, resultaría antes que nada para esta Fiscalía un ajuste de tipo técnico.*”

Referido a la multa en el IG, ejercicio 2004, con fecha 06/02/2015 el Juzgado en lo Penal Tributario N° 3 dictó el sobreseimiento del recurrente por considerar que los hechos investigados no encuadran en una figura delictual. Dicho pronunciamiento fue apelado y con fecha 24/02/2016 la Sala B de la CNPE resolvió, por un lado, confirmar el sobreseimiento en orden a la presunta evasión de pago del IVA por los períodos 2004 a 2008 y, por el otro, revocar el sobreseimiento en orden a la evasión del pago del IG del ejercicio 2004.

Tras ello, como consecuencia de lo establecido por la Sala B al revocar el sobreseimiento respecto del IG 2004, el Juzgado de primera instancia ordenó la confección de un peritaje. En función de ello, volvió a dictar una nueva sentencia considerando que los hechos no encuadrarían en un tipo penal vigente, a consecuencia de la modificación del art. 1 de la ley 24.769 por la ley 26.735 (en cuanto aumento los montos allí establecidos), por aplicación del principio de ley penal más benigna. Dicho criterio fue confirmado por la Sala B de la CNPE, con fecha 28/12/2017, quedando firme con fecha 15/02/2018 en lo referido al IG y quedando subsistentes los períodos apelados de IVA, en virtud del recurso de queja interpuesto ante la CSJN (v. fs. 1715/1731vta., aa del EE).

XIV. Que dicho ello, con relación a las sanciones aplicadas referidas al IVA, corresponde separar su tratamiento.

XIV.1. Respecto de la sanción aplicada mediante la Res. 90/2010 (IVA 3, 4 y 7 a 12/2003) el actor –luego de admitir que la conducta del fisco al imponer la multa luego de sustanciado el proceso penal se encontró avalada por los arts. 17 y 20 de la entonces vigente ley 24.769- invocó lo sentenciado en sede penal y señaló -como fundamento defensivo- que fue sobreseído en dicha sede. Sin embargo, el propio actor reconoció que dicho sobreseimiento, propiciado por la Fiscalía Penal Tributaria 2 cuyos términos transcribió, se fundó en que “...*la controversia en torno hacia si el convenio de pago firmado entre Costantini y Nordelta S.A. constituye o no una*

prestación financiera cuyos rendimientos estén alcanzados por el IVA, resultaría antes que nada para esta Fiscalía un ajuste de tipo técnico” (fs. 225vta). Es decir, el propio actor reconoce que la sentencia penal sólo se expidió respecto del “elemento subjetivo” requerido por la norma penal delictual, descartando –con fundamento en considerar que se trató de un ajuste técnico- la existencia de una conducta dolosa del actor; pero sin analizar el “elemento objetivo” de la figura.

En este sentido, tengo para mí que la figura delictual de evasión simple -tipificada en el art. 1 de la entonces vigente ley 24.769- y la figura infraccional de defraudación -tipificada en el art. 46 de la ley 11.683- requieren para su configuración idéntico “elemento subjetivo”, consistente en la existencia de una conducta dolosa, desplegada mediante la presentación de DDJJ engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión; por lo que, la sentencia firme en sede penal que descartó la existencia de una conducta dolosa del actor, sólo impide la instrucción sumarial posterior basada en el citado art. 46.

Dicho ello, observo que la multa aplicada por el fisco se fundó en la figura del art. 45 de la ley 11.683, que sólo requiere -como “elemento subjetivo”- la culpa, traducida en una negligencia o impericia en el accionar del infractor. De tal manera, la sentencia penal invocada por el actor no surte ningún efecto respecto de la multa aquí analizada. Es que, el art. 45 de la ley 11.683, en su parte pertinente, disponía que: *“el que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas será sancionada con una multa graduada entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar ... siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable...”*, es decir, la infracción requiere de un resultado disvalioso, esto es, la omisión del pago (elemento material u objetivo), mediante la falta de presentación de las DDJJ o por ser inexactas las presentadas (elemento subjetivo).

Lo expuesto en los Considerandos preliminares evidencian que se encuentran reunidos los elementos *objetivo* (ingreso en menor cuantía) y *subjetivo* (culpa, negligencia, impericia) de la sanción aplicada, sin que la actora haya invocado y menos aún acreditado, la existencia de error alguno que excuse su responsabilidad, por lo que corresponde **confirmar la multa impuesta en las Res. 90/2010, con costas.**

XIV.2. Que respecto de la multa impuesta mediante Res. 111/2023 (IVA 1/2004 a 12/2005; 2 a 6/2006; 8/2006 a 5/2007, 7, 9, 10/2007 y 1 a 2/2008) sobre la base de la figura infraccional *dolosa* tipificada en el art. 46 y las presunciones del 47, de la ley 11.683 y graduada en 2 tantos, advierto una clara incoherencia del fisco respecto de lo hecho en la resolución tratada anteriormente.

En efecto, la Res. 90/2010 se basó en el ajuste del IVA de la Res. 54/2009 y la sanción de multa fue aplicada imputándosele *culpa* al actor en la presentación de sus DDJJ, en razón de que la justicia penal había descartado la existencia de dolo considerando la discusión de fondo como un “ajuste técnico”. En cambio, la Res. 111/2023 se basó en el ajuste del IVA de la Res. 66/2010 cuya discusión de fondo es la misma de la 54/2009 –confirmadas ambas en el Considerando XII de este pronunciamiento- y, sin embargo, la sanción de multa fue aplicada imputándosele *dolo* al actor. La única diferencia radica en que, en la causa penal vinculada a la Res. 66/2010, se declaró extinguida la acción por prescripción, sin expedirse respecto de la conducta del actor. Empero, esta cuestión no pudo dar lugar a calificar en forma distinta una conducta que resultó idéntica.

Observo que el fisco, al fundar tal decisión, se basó en el Dictamen 142/2023 de la División Jurídica del Departamento Legal Grandes Contribuyentes Nacionales que expreso *“...correspondiendo aquí tener en consideración puntualmente la sentencia de fecha 16/12/2012, que es donde finalmente se dictó sentencia definitiva por el impuesto y períodos fiscales del asunto, destacándose que allí el Juzgado interviniente declaró*

extinguida la acción penal instada por prescripción y no se expidió respecto de la existencia o no de delito, ni tampoco sobre la configuración de ardid o engaño en la conducta desplegada por el contribuyente. Es decir, el Juzgado interviniente resolvió sin expedirse, en definitiva, de manera concluyente sobre la faz subjetiva, lo cual habilitaría plenamente el encuadre infraccional tal como se efectuó en los presentes obrados” (vide pág 9 de la Res. 111/2023).

Sin embargo, tanto la Res. 111/2023 como el Dictamen que le sirvió de fundamento omiten recordar que, sobre la misma conducta, pero referida a otros períodos fiscales, también la justicia penal competente concluyó en que se trataba de un “ajuste técnico”, descartando así la existencia de *dolo* en el accionar del actor. Y en este punto, considero que la conducta desplegada por el Sr. Costantini en su accionar respecto del IVA, en cuanto efectuó su liquidación considerando que no se trataba de una *prestación financiera* cuyos rendimientos estuviesen alcanzados con el impuesto, es “única”, es decir, existe una *unicidad de conducta* cuya calificación subjetiva no puede variar según los períodos fiscales objeto de ajuste. Y dicha calificación –sobre la cual se puede estar o no de acuerdo- ya fue realizada por el Juzgado en lo Penal Tributario N° 3, que desestimó la denuncia penal con fundamento en lo requerido por la Fiscalía Nacional en lo Penal Tributario N° 2, que consideró que la cuestión refería a un “ajuste técnico”. Aún más, observo que la propia Res. 90/2010 que aplicó la multa prevista en el art. 45 de la ley 11.683, tuvo como fundamento –entre otros- lo dicho el 30/4/2010 por la División Jurídica que, inequívocamente y como resultado de lo resuelto en la causa penal, expresó: “...correspondería encuadrar *prima facie* la conducta del contribuyente en las previsiones del artículo 45 de la Ley N° 11.683” (vide fs. 141 del primer cuerpo del expte. 33.496-I).

En esta lógica de razonamiento, encuentro incoherente que el fisco, sobre una misma conducta desplegada en distintos períodos fiscales, impute la existencia de *culpa* en algunos y *dolo* en otros; resultando inocuo, en tal razonamiento, que la justicia penal interviniente haya calificado la conducta –descartando el *dolo*- sólo respecto de algunos períodos fiscales y haya declarado prescripta la acción respecto de los otros.

Por lo expuesto, corresponde **reencuadrar la sanción impuesta en la Res. 111/2023 en los términos del art. 45 de la ley 11.683 y cuantificarla en el 80%** del impuesto determinado de oficio en la Res. 66/2010, idéntica a la aplicada en la Res. 90/2010. **Costas por su orden.**

XV. Que en lo referido a la multa impuesta en la Res. 1/2020 (IG 2004), corresponde en primer lugar tratar la prescripción planteada.

Ello así, debe analizarse si para su aplicación corresponde considerar las leyes 26.476 y 26.860, en tanto dispusieron, en sus arts. 44 y 17 respectivamente, la suspensión por el término de un año de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos y para aplicar multas con relación a ellos y, si resultan aplicables las causales del último párrafo del art. 65 de la ley 11.683.

Dicho análisis debe partir de considerar que se discute la aplicación de una sanción de indiscutible naturaleza penal -por defraudación (cfrme. arts. 46 y 47, ley 11.683)-y por ello debe recordarse que el derecho penal tributario se conforma: a) con el derecho penal infraccional -con las figuras punitivas previstas en la ley 11.683- y b) el derecho penal delictual -con las figuras del actual régimen penal tributario creado por el art. 279 de la ley 27.430 y su antecesora 24.769-, aplicándose, en ambos supuestos, no sólo la garantía consagrada en el art. 18 de la Constitución Nacional, sino también los principios propios del derecho penal y, por ende, aquél que veda la aplicación retroactiva de la ley más gravosa. Sobre la naturaleza “penal” de las infracciones tributarias -y más allá de la vasta doctrina y jurisprudencia existente sobre la materia- es inveterada y pacífica la doctrina de nuestro Máximo Tribunal desde el precedente de Fallos 271:297.

Entendido ello, resulta palmariamente violatorio de nuestra Constitución, cualquier intento de aplicar una norma - aún legal- que resulte más gravosa para el imputado –infractor en este caso-; tal como claramente lo expuso nuestra CSJN en el precedente “Guillermo Mirás SACIF” (fallos 287:76), al señalar que *“la aplicación en este caso del decreto-ley 17.074/66 [que suspendió el curso corrido de la prescripción del art. 122 1º párr. De la entonces vigente Ley de Aduana] importaría juzgarlo por una norma posterior más gravosa, con transgresión del principio constitucional que impide tal retroactividad (art. 18 de la Constitución Nacional) y del principio general del art. 2º del Código Penal, aplicable en materia aduanera...”*. Asimismo, sostuvo que *“...es jurisprudencia de esta Corte que esta garantía comprende la exclusión de disposiciones penales posteriores al hecho infractor -leyes ex post facto- que impliquen empeorar las condiciones de los encausados, según ha quedado establecido como una invariable doctrina (Fallos: 17:22; 31:82; 117:22; 48 y 222; 133:216; 140:34; 156:48; 160:114; 169:309; 184:531; 197:569; 254:116, consid. 19º)”*, aclarando que *“...el instituto de la prescripción cabe sin duda alguna en el concepto de “ley penal”, desde que ésta comprende no sólo el precepto, la sanción, la noción del delito y la culpabilidad, sino todo el complejo de las disposiciones ordenadoras del régimen de extinción de la pretensión punitiva”*.

El precedente invocado, guarda estricta similitud de hechos con el aquí analizado y, el criterio allí expuesto -que comparto- resulta plenamente aplicable en autos, por lo que cabe concluir que no resulta aplicable la suspensión dispuesta por los arts. 44 y 17 de la ley 26.476 y 26.860, respectivamente, por violar la garantía consagrada en el art. 18 de la CN, en los términos expuestos por la Corte.

Ahora bien, el art. 56 de la ley 11.683 dispone que las acciones y poderes del fisco para aplicar y hacer efectivas las multas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos y el art. 58 que su término comenzará a correr desde el 1 de enero del año siguiente en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible.

Así, el término de cinco (5) años para aplicar la multa en el IG del ejercicio 2004, comenzó a correr el 01/01/2006, prescribiendo el 31/12/2010.

Considerando ello, tampoco corresponde la suspensión por 120 días del último párrafo del art. agregado a cont. del art. 65 de la ley 11.683, puesto que la vista se confirió el 16/03/2010, es decir, con anterioridad a los 180 días corridos anteriores a la fecha de prescripción.

Por otro lado, teniendo en cuenta que se realizó la correspondiente denuncia penal, el curso corrido de la prescripción se suspendió desde el día en que se formuló la correspondiente denuncia penal, el 20/10/2010, hasta los 180 días posteriores al momento en que quedó firme la sentencia penal (v. fs. 1714/1731vta., aa del EE). Así, al momento de efectuarse la denuncia penal, el 20/10/2010, restaban 72 días, los que se reanudaron una vez cumplidos los 180 días de quedar firme la sentencia del Juzgado Nacional en lo Penal Tributario, lo que aconteció –según el propio fisco- el 14/02/2018 (vide pág. 5 de la Res. 1/2020). Por consiguiente, el 14/08/2018 se reanudó el plazo y feneció el 25/10/2018.

Por ello, al 9/1/2020 en que se dictó la **Res. 1/2020, las acciones del fisco para aplicar multa respecto del IG del ejercicio 2004 se encontraban prescriptas; lo que así se declara, con costas.**

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Por ello, **SE RESUELVE:**

- 1) Confirmar las Res. 54/2009, 65/2010, 66/2010 y 90/2010, en todas sus partes, con costas.
- 2) Declarar prescriptas las acciones del fisco para aplicar la sanción impuesta en la Res. 1/2020 y por ende revocarla, con costas
- 3) Reencuadrar la multa aplicada en la Res. 111/2023 en el art. 45 de la ley 11.683, fijándola en el 80% del impuesto determinado en la Res. 66/2010, con costas por su orden.

Se deja constancia que este pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “C”, conforme lo previsto por el art. 184, 4° párrafo de la ley 11.683, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9ª. Nominación.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos de la causa y oportunamente archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.03 14:13:34 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.04 13:14:27 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL
ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.04 13:14:28 -03:00