República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-49117844-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 13 de Mayo de 2024

Referencia: Sentencia - Expte. EX-2021-94294692- -APN-SGAI#TFN caratulado “FIDEICOMISO CLUB OLIMPO s/recurso de apelación – Impuestos a las Ganancias” VOCXII

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el EX-2021-94294692- -APN-SGAI#TFN caratulado “FIDEICOMISO CLUB OLIMPO s/recurso de apelación – Impuestos a las Ganancias”

El Dr. Martín dijo:

I.- Que por RE-2021-94232193-APN-SGAI#TFN Fideicomiso Club Olimpo interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 78/2021 (DV RRBB), de fecha 10 de septiembre de 2021, dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Bahía Blanca de la A.F.I.P.- Dirección General Impositiva, por la cual se determinó el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2014 con más intereses resarcitorios y se dejó en suspenso la aplicación de sanción en los términos del art. 20 de la ley 24.769 (actual art. 20 del Régimen Penal Tributario).

Expone que la fiscalización clasificó al Fideicomiso como mixto, es decir que entendió que no coincidía la calidad de fiduciante y beneficiario de alguno de sus integrantes y le exigió que el impuesto sea abonado en cabeza del Fideicomiso y no distribuido el resultado entre sus integrantes, como había hecho.

En forma previa pretende la declaración de nulidad del acto apelado debido a la falta de causa en razón de que el mismo se apartó en forma manifiesta de los hechos y circunstancias del caso.

Plantea la prescripción de las acciones y potestades del ente fiscal para determinar y exigir el tributo del período fiscal 2014 en conformidad con los arts. 56 y siguientes de la ley de procedimiento fiscal, sin que corresponda computar ninguna suspensión de su curso.

Manifiesta que el ajuste ignoró la realidad de los hechos y las pruebas aportadas y se sustentó en una posición forzada que adoptó dictámenes que no guardaban relación con el caso.

Explica que un grupo de personas se unió para formar un Fideicomiso con el objeto de facilitar al Club Olimpo de Bahía Blanca los recursos financieros para la compra de jugadores profesionales, es decir que representó para el club una mera fuente de financiamiento para la consecución de sus objetos estatutarios, entre los cuales estaba la participación en los campeonatos oficiales organizados por la Asociación de Fútbol Argentina. Indica que con relación al beneficio a obtener por el fideicomiso, por el préstamo otorgado, se pactó con el Club que le correspondía el 50% del beneficio que se obtenía en las futuras ventas de los jugadores adquiridos con fondos provenientes de la operatoria con el fideicomiso.

Alega que más allá que la redacción del contrato del Fideicomiso pueda inducir a distintas interpretaciones la realidad de los hechos resultó determinante debido a que el Club Olimpo recibió del Fideicomiso fondos para adquirir derechos económicos de jugadores de futbol, luego el Club compró a otras entidades deportivas jugadores profesionales, los que luego de varios años fueron vendidos a otras entidades deportivas y finalmente el Club restituyó al Fideicomiso el capital recibido en préstamo más el rendimiento pactado del 50% del beneficio que arrojaba la venta del jugador.

Considera que la realidad económica subyacente fue demostrada y respaldada con prueba documental suficiente, por lo que se agravia de que el ente fiscal haya entendido que el negocio subyacente no era el de ser fuente de financiamiento para el Club sino la compra de los jugadores para su posterior venta.

Critica que se haya interpretado que tanto los fiduciantes como el Club Olimpo se beneficiaron con la venta de los jugadores ya que el resultado de la venta del jugador era exclusiva del Club como dueño de los derechos económicos y federativos del jugador, mientras que el resultado del Fideicomiso consistió en recibir el 50% del beneficio obtenido por el Club en las operatorias de venta celebradas.

Apunta que de todos los documentos, contratos, pagos, cobros y demás documentación se desprendía que las compras y ventas de los jugadores fueron realizadas en forma exclusiva por el Club Olimpo de Bahía Blanca y que no existió ningún contrato en donde el Fideicomiso aparezca interviniendo en dichas operatorias.

Señala que el Fisco confundió la operatoria al entender que el Fideicomiso obtenía un rendimiento del cual participaba al club, cuando dicha entidad tenía su propio objetivo a cumplir consistente en el desarrollo de las actividades deportivas incluidas en sus estatutos, para las cuales generaba sus propios recursos o los obtenía a través de mecanismos de financiación, como en el caso al aceptar un préstamo de un Fideicomiso.

Concluye en que la determinación dictada contiene vicios esenciales que comprometen su razonabilidad y la tornan arbitraria, por lo que reitera que carece de causa y debe ser declarada nula.

Por último, ofrece prueba documental y pericial contable y por los argumentos expuestos pide que se dicte sentencia revocando la resolución apelada, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que por IF-2021-118916119-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Rechaza el pedido de nulidad al argumentar que la recurrente no acreditó los perjuicios sufridos para pretender la anulación de lo actuado cuando el acto administrativo atacado, reúne todos los requisitos esenciales enumerados en el art. 7° de la Ley Nº 19.549 de Procedimiento Administrativo, al haber sido emitido dentro de los lineamientos de la normativa vigente.

Sobre la prescripción enuncia que su término con relación al Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2014, operó

el 01/01/2022 conforme la suspensión por un año dispuesta por el art. 17 de la Ley 27.562, Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública (B.O. 26/08/2020) debido a que la misma es de carácter general, es decir, con alcance para todos los contribuyentes sin excepciones.

Explica que como resultado de las tareas de auditoría se corroboró que el "Fideicomiso Club Olimpo" declaró exento el beneficio obtenido por la cesión de los derechos económicos del jugador de fútbol Cerutti, Ezequiel Osvaldo formalizada en el 2014, cuando era una ganancia gravada por revestir la calidad de sujeto pasivo del tributo según el art. 69, inc. a) pto. 6) de la ley del Impuesto a las Ganancias, al tratarse de un fideicomiso mixto, donde existe un beneficiario que no reviste el carácter de fiduciante, debiendo pagar en consecuencia, el impuesto correspondiente.

Advierte que la postura de la fiscalización encuentra sustento en los pronunciamientos de los Dictámenes N° 8/2010 (DI ALIR) y N° 9/2010 (DI ALIR) en los cuales se concluyó que en los casos de fideicomisos en los que existan beneficiarios que no revisten el carácter de fiduciantes, el sujeto pasivo del impuesto era el fideicomiso, sin que se admita la tributación proporcional en cabeza de los fiduciantes beneficiarios y el fideicomiso.

Hace saber que el Fideicomiso fue conformado por doce sujetos (personas humanas y jurídicas) llamados fiduciantes originarios y un sujeto fiduciario, con el objeto de proveer los recursos y bienes necesarios para que el Club Olimpo de Bahía Blanca proceda a la compra de los derechos económicos de jugadores de fútbol profesional, concretamente para la adquisición del 50% de los derechos económicos de Cerutti, Ezequiel Osvaldo y del 80% de los derechos económicos de Gil, Leonardo.

Detalla las operaciones mencionadas y apunta a que la cuestión sometida a debate se circunscribe a establecer si Club Olimpo posee la calidad de simple beneficiario del Fideicomiso, sin ser fiduciante, por lo que en tal circunstancia Fideicomiso Club Olimpo, por encuadrar en la figura de fideicomiso mixto, es quien debió determinar e ingresar el impuesto por el total de la operación.

Observa que la ley del tributo coloca como sujeto pasivo, en primer término al fideicomiso, conforme los establecido en el art. 69 inc. a) pto. 6 de la ley del gravamen, y luego, autoriza a modo de excepción la exclusión del fideicomiso como sujeto pasivo del impuesto en caso de plantearse la situación de que exista total adecuación entre fiduciante y beneficiario, salvo las excepciones que la ley establece.

Agrega que el régimen tributario dependerá del negocio subyacente, y en el caso el negocio subyacente del contrato es la compra del jugador profesional para su posterior venta -formalizada en el año 2014-, producto del aporte realizado por el Fideicomiso al Club Olimpo, siendo ésta la actividad del fideicomiso, y el único beneficio sujeto a tributación.

Insiste en que no se comparte el criterio que plantea la recurrente en cuanto sostiene que existen dos beneficios: el beneficio de la operación de venta del jugador (que percibe el 100% el Club Olimpo en su calidad de titular de los derechos económicos y federativos del jugador en la operación de venta a otras entidades deportivas) y otro beneficio atribuible al Fideicomiso (50% de la remesa del beneficio anterior que el Club le cede al Fideicomiso como pago del costo de financiación), por cuanto las ganancias o frutos del Fideicomiso se derivan del aporte que los fiduciantes han realizado oportunamente, con la única finalidad de adquirir el 50% y 80% de los derechos económicos de los jugadores, y que por dicha operación, el Fideicomiso estaba habilitado a recuperar el capital invertido cuando se concretó la venta de dichos derechos, como se desprendía del artículo segundo del contrato suscripto.

Aclara que a la luz de la realidad económica el negocio consistió en que tanto los fiduciantes del Fideicomiso

como el Club Olimpo (no fiduciante) accedieron a los beneficios económicos de la venta o cesión parcial de los jugadores, dándose así la diversidad de sujetos, es decir, al recibir el Club Olimpo parte de la ganancias de los dos contratos celebrados por ser titular de los derechos federativos. Continua explicando que el Fideicomiso posee fiduciantes que recibieron parcialmente los beneficios de la propiedad fiduciaria (por el aporte), existiendo otro simple beneficiario (Club Olimpo) que recibió el saldo restante de la ganancia; ambos beneficiarios percibieron los beneficios durante el plazo de vigencia del contrato de fideicomiso.

Remarca que la actora no formuló agravios respecto del cómputo en exceso de $1.302,09 en concepto de “gastos bancarios”, por lo que corresponde tenerlos por consentidos.

Por último, se opone a la prueba ofrecida y los argumentos desarrollados y la jurisprudencia citada pide que se dicte sentencia rechazando el recurso interpuesto con expresa imposición de costas a la actora. Formula reserva del caso federal.

III.- Con PV-2022-135051682-APN-VOCXII#TFN se hizo lugar a la prueba pericial contable, y luego mediante PV-2023-35156042-APN-VOCXII#TFN se la dio por decaída teniendo en cuenta que con anterioridad se había intimado a la actora a que manifieste interés en dicha probanza (PV-2023-22032844-APN-VOCXII#TFN) y que el perito contador propuesto por el Fisco Nacional comunicó que no pudo contactarse con la perita propuesta (IF-2023-21421316-APN-DTD#JGM). Ello así por PV-2023-47333580-APN-VOCXII#TFN se declaró cerrado el período de instrucción.

Por PV-2023-102113496-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la sala “D” y por IF-2024-46197690-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para sentencia.

IV.- Que en lo que hace a la nulidad articulada por la aquí recurrente, dicho planteo debe ser desestimado en razón de que de los términos de la resolución recurrida se desprende que fue emitida en conformidad con las prescripciones de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, observándose las normas que hacen a su dictado, sin que se haya afectado su derecho de defensa, advirtiéndose que las pruebas fueron debidamente valoradas, por lo que los motivos expuestos constituyen una discrepancia con el criterio fiscal, y en consecuencia relacionados con la cuestión de fondo debatida en autos.

V.- Que corresponde resolver la defensa de prescripción planteada por la recurrente con relación a las potestades del ente fiscal para determinar el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2014, al entender que no resulta aplicable ninguna causal de suspensión y/o interrupción de su curso.

Que la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.) dispone que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella prevista, prescriben por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos y que su término comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen o al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible (cfr. artículos 56, 57 y 58 de la ley citada).

Que en este caso, el plazo de prescripción para determinar el tributo comenzó a correr el 1° de enero de 2016, habiendo operado su término el 1° de enero de 2021, debiendo considerarse si se aplica alguna causal de suspensión y/o interrupción de su cómputo.

Que a contrario de lo sostenido por la recurrente resulta de aplicación lo dispuesto por el art. 17 de la ley de la

Ley 27.562, Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública (B.O. 26/08/2020).

Que la suspensión establecida reviste carácter general surgiendo efectos respecto de la universalidad de contribuyentes y responsables, en dicho sentido lo entendió la Corte Suprema de Justicia de la Nación al analizar el alcance de la suspensión referida a la ley 23.495 en la causa "Distribuidora del Plata S.R.L.", del 26 de noviembre de 1991 al sostener que "cabe concluir que la suspensión, por un año, del curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General impositiva y para aplicar multas con relación a los mismos -así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales-, previsto en el art. 49 de la ley 23.495, alcanza a la generalidad de los contribuyentes responsables; toda vez que en la norma aquí aplicable se estipula - a diferencia del analizado en aquel precedente- que la mentada suspensión se dispone 'con carácter general' En consecuencia, el modo en que se ha quedado redactado el texto legal sub examine, no arroja dudas acerca de la expresa Intención del legislador; el que (...) no estableció vinculación exclusiva entre la suspensión aludida y los contribuyentes que hubiesen ejercido el derecho de acogerse al régimen de normalización tributaria".

Que ello así, conforme lo normado por la ley 11.683 y la suspensión establecida en la ley N° 27.562 las acciones y poderes del Fisco Nacional para determinar el tributo y sus accesorios no se encontraban prescriptos al momento de emitir la resolución apelada, debiendo rechazarse la excepción de prescripción articulada por la actora.

VI.- Que ambas excepciones, tratadas en los Considerandos IV y V, deben ser rechazadas, con costas debido a que mediante PV-2021-121409322-APN-VOCXII#TFN se dispuso el tratamiento junto con el fondo.

VII.- Que las presentes actuaciones reconocen origen en el Oficio Judicial caratulado “Contribuyente: Club Olimpo - Imputado: Dagna Alfredo s/ INFRACCIÓN LEY 24.769- Expte. FBB 390/2019”, en trámite ante la Secretaría Penal N° 6; para que se proceda en los términos del art. 18 de la Ley Penal Tributaria con relación al Impuesto a las Ganancias y Sicore, período fiscal 2014.

Que la aquí recurrente constituyó un fideicomiso con fecha 30/12/2013 por instrumento privado, con cierre de ejercicio fiscal y comercial al 31 de diciembre de cada año. El mismo fue conformado por doce sujetos (personas humanas y jurídicas) llamados fiduciantes originarios y un sujeto fiduciario, con el objeto de proveer los recursos y bienes necesarios para que el Club Olimpo de Bahía Blanca proceda a la compra de los derechos económicos de jugadores de fútbol profesional. En particular para la adquisición del 50% de los derechos económicos de Cerutti, Ezequiel Osvaldo y del 80% de los derechos económicos de Gil, Leonardo.

Que con relación a la operación analizada por el personal fiscalizador se especificó que el Club Olimpo adquirió el 100% de los derechos federativos y el 50% de los derechos económicos del jugador profesional Ezequiel Cerutti al Club Atlético Sarmiento de Junín, por la suma total de $ 1.400.000 por todo concepto. La cesión de los derechos económicos del jugador mencionado, vinculados con el aporte del Fideicomiso, se realizó mediante dos ventas, la primera en el 2014 a Comunicaciones 360 S.A. y al Club Estudiantes de la Plata y la segunda, en el 2016 al Club Atlético San Lorenzo de Almagro.

Respecto del período fiscal 2014, el Club Olimpo –en carácter de cedente de los derechos económicos del jugador Ezequiel Cerutti- formalizó la venta mediante dos contratos de fecha 29/07/2014 (ratificación de firmas con fecha 04/08/2014).

Que en el primer contrato el Club Olimpo en carácter de cedente de los derechos federativos formalizó la venta

del 25% de los beneficios económicos derivados de los derechos federativos a Comunicaciones 360 S.A. por la suma total de $ 5.000.000, libre de todo gasto. El pago de dicho importe se dividió, conforme al porcentaje de cesión efectuado por cada parte, de la siguiente forma: $ 3.000.000 al Club Olimpo (cedente del 15%) y $ 2.000.000 a Carolina Laxague (inversor, cedente del 10% restante).

En el segundo de los contratos de venta el Club Olimpo (cedente) formalizó la venta del 25% de los beneficios económicos derivados de los derechos federativos al Club Estudiantes de la Plata, abonando éste último la suma total de $ 5.000.000, libre de todo gasto (a excepción del 2% correspondiente a A.F.A. que le correspondía abonar al Club Olimpo y la retención del Impuesto a las Ganancias que debía realizar sobre el pago a el Inversor, impuesto y comisiones). El pago de dicho importe se dividió, conforme al porcentaje de cesión efectuado por cada parte, de la siguiente manera: $ 3.000.000 al Club Olimpo (cedente del 15%) y $ 2.000.000 a Carolina Laxague (inversor, cedente del 10% restante).

El Club Olimpo de Bahía Blanca, en ocasión del pago del beneficio, actuó como agente de retención según el régimen establecido en la RG 3432/2013 (AFIP) de acuerdo a los porcentajes correspondientes a cada fiduciante/beneficiario del Fideicomiso establecidos en el Anexo del contrato.

Por su parte el Fideicomiso presentó la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2014 consignando un resultado obtenido por un monto de $ 4.203.557,09, partiendo de un total de ingresos por ventas de $ 5.000.000 al que se dedujo un costo computable de $ 70.000 (50% del monto invertido) y gastos operativos por $ 96.442,91, sin determinar e ingresar el impuesto resultante del mismo.

Que como resultado de las tareas de auditoría llevadas a cabo se consideró que el “Fideicomiso Club Olimpo” había declarado exento el beneficio obtenido por la cesión de los derechos económicos del jugador de fútbol Cerutti, Ezequiel formalizada en el año 2014, no obstante ser una ganancia gravada por revestir la calidad de sujeto pasivo del tributo por imperativo legal, según el art. 69, inc. a) pto. 6) de la ley, al tratarse de un fideicomiso mixto, donde existía un beneficiario, Club Olimpo de Bahía Blanca, que no revestía el carácter de fiduciante.

Por otro lado, se observó que la recurrente consignó, en su declaración jurada, un monto de gastos operativos por la suma de $ 32.508,41, del que se impugnó el cómputo en exceso de $ 1.302,09 en concepto de “gastos bancarios”, atento que de los resúmenes bancarios aportados se arribaba a un monto de $ 31.206,32.

VIII.- Que la cuestión a dilucidar consiste en establecer si el Club Olimpo de Bahía Blanca poseía la calidad de simple beneficiario del Fideicomiso, sin ser fiduciante, por lo que en tal circunstancia el Fideicomiso Club Olimpo, por encuadrar en la figura de fideicomiso mixto, era quien debió determinar e ingresar el impuesto por el total de la operación. Que por lo tanto, se debe establecer si el ingreso del impuesto corresponde que lo declare e ingrese el Fideicomiso como lo sostiene el organismo fiscal o si, como lo plantea la recurrente los fiduciantes-beneficiarios deben declarar la ganancia del fideicomiso.

Ello así, el ente fiscal entendió que el Fideicomiso era sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias por aplicación de lo dispuesto en el art. 69, inc. a) pto. 6) de la ley, al considerar que se trató de un fideicomiso mixto, donde existió un beneficiario que no revestía el carácter de fiduciante, Club Olimpo de Bahía Blanca, por lo que debe ingresar el impuesto por la totalidad del beneficio obtenido por la cesión de los derechos económicos del jugador de fútbol Cerutti, Ezequiel Osvaldo, formalizada en el año 2014.

Mientras que la recurrente afirma que el Fideicomiso se conformó con el objeto de facilitar al Club Olimpo de Bahía Blanca los recursos financieros para la compra de jugadores profesionales a modo de préstamo y que se

pactó que el Fideicomiso obtenía el 50% del beneficio que se lograba en las futuras ventas de los jugadores adquiridos con fondos provenientes de la operatoria con el Fideicomiso, es decir que el resultado de la venta del jugador era exclusiva del Club como dueño de los derechos económicos y federativos del mismo, ya que el resultado obtenido por el Fideicomiso consistió en recibir el 50% del beneficio recibido por el Club en la operatoria de venta celebrada.

Que el art. 69 de la ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997) entre los sujetos comprendidos por el impuesto en el inc. a), pto. 6) incluye a los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V.

Y el art. 49 inc. c) dentro de las rentas comprendidas en ganancias de la tercera categoría menciona a las derivadas de fideicomisos constituidos en el país en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V, esta última execpción por el solo hecho de encontrarse en el inc. a) del mismo artículo.

Que según los lineamientos de la ley del Impuesto a las Ganancias será sujeto pasivo el fideicomiso salvo que exista coincidencia entre los sujetos que revistan la calidad de fiduciante y beneficiario, ya que en ese caso deja de ser sujeto el fideicomiso, por lo cual resulta decisivo analizar si en autos el Club Olimpo de Bahía Blanca reviste o no la condición de beneficiario.

Que según la postura fiscal el negocio subyacente en el contrato de Fideicomiso es la compra del jugador profesional de futbol para su posterior venta, ocurrida en el año 2014, como consecuencia del aporte recibido de parte del Fideicomiso Club Ocampo, por lo que entiende que esa es la actividad del Fideicomiso y por ende el único beneficio sujeto a tributación, sin distinguir dos beneficios diferentes como hace la recurrente.

Que del contrato de constitución del Fideicomiso con fecha 30 de diciembre de 2013 surge quienes lo suscribieron en calidad de fiduciantes originarios (doce personas, físicas y jurídicas) y de fiduciario (una persona física). Al definir, en el artículo primero, a los beneficiarios se disponía que lo "*son tanto los beneficiarios originarios como los adherentes. Los Beneficiarios Originarios son los Fiduciantes Originarios, en cuanto serán acreedores del fideicomiso en proporción al aporte efectuado, y quienes además percibirán el beneficio cada vez que se concrete una operación de Venta o Cesión de un jugador o al momento de liquidar el fideicomiso, en la proporción que les corresponda*".

Luego en el artículo segundo se estableció que el objeto del Fideicomiso era el de proveer los recursos y bienes necesarios para que el Club Olimpo de Bahía Blanca proceda a la compra de los derechos económicos y federativos de jugadores de fútbol profesional y se aclaró que en concreto para la adquisición del 50% de los derechos económicos de Cerutti, Ezequiel y del 80% de Gil, Leonardo, sobre los que posee o poseerá los derechos federativos. Se detalló que dichos derechos económicos serían posteriormente cedidos al Fideicomiso, los cuales lo habilitan a recuperar el capital invertido y/o percibir el 50% del beneficio obtenido, una vez concretada una venta o cesión –definitiva o temporaria- de los derechos federativos de un jugador, por parte del Club Olimpo. Se precisó que el restante 50% del beneficio quedaba en manos del Club Olimpo de Bahía Blanca.

En lo que hace a la distribución de beneficios, en el artículo primero sobre definiciones se estipuló que "*el procedimiento consistirá en distribuir el beneficio que corresponda a los aportes efectuados por el fideicomiso de la siguiente manera:*

a) 50% del beneficio será abonado al cedente de los derechos económicos (Olimpo);

b) 50% será distribuido entre los beneficiarios de acuerdo al porcentaje determinado en el Anexo I del presente." (act. adm., cpo. Ganancias principal, fs. 41/51, IF-2021-118927885-APN-DTD#JGM).

Que también se agregaron los contratos de venta y cesión del jugador (act. adm., cpo. Ganancias principal, fs. 55/59 y 62/64, IF-2021-118927885-APN-DTD#JGM).

Que ello así, el ente fiscal interpretó que tanto los fiduciantes del Fideicomiso como el Club Olimpo (no fiduciante) accedieron a los beneficios económicos de la venta o cesión parcial del jugador perfeccionada en el año 2014, por lo que hay diversidad de sujetos, al recibir el Club Olimpo parte de la ganancia de los dos contratos celebrados por ser titular de los derechos federativos.

Ello así, el Fideicomiso tenía fiduciantes que recibieron parcialmente los beneficios de la propiedad fiduciaria (por el aporte), y a la vez otro simple beneficiario (Club Olimpo) que recibió el saldo restante de la ganancia; por lo que ambos beneficiarios perciben los beneficios durante el plazo de vigencia del contrato de Fideicomiso, sin que el Club haya revestido la condición de mero tercero.

Que el ente fiscal también tuvo en consideración que Fideicomiso Club Olimpo figuraba inscripto en el "Registro de Inversores Vinculados con Futbolistas Profesionales" bajo el régimen de la RG 3432/2013 (AFIP) con relación al jugador Cerutti, Ezequiel Osvaldo.

Que resulta relevante que de los términos del acto constitutivo del Fideicomiso se desprende que el Club Olimpo de Bahia Blanca si bien recibió los recursos para la compra de los jugadores, en razón de que se indicó que el Fideicomiso se constituyó con el propósito de proveer los medios económicos para la compra de los jugadores de fútbol profesional, también se acordó, en miras de un claro propósito de lucro propio de la figura en cuestión, una participación del 50% del beneficio obtenido por la posterior venta y/o cesión de los derechos económicos sobre el jugador atribuible tanto a los fiduciantes como al Club Olimpo en iguales proporciones, lo que hace que el Club Olimpo revista así la calidad de beneficiario del Fideicomiso constituido.

Que la misma recurrente reconoce que la redacción del contrato puede generar confusión, pero la letra del mismo resulta clara cuando participa al Club de los beneficios obtenidos de la compra/cesión junto con quienes además revestían la calidad de fiduciantes, es decir que todos participan del beneficio lograda con la venta y/o cesión del jugador de fútbol.

Que ante este Tribunal la recurrente ofreció prueba pericial contable, cuya producción fue ordenada, sin que la misma instará su realización, por lo que ante esta instancia no se incorporaron nuevos elementos en apoyo de sus explicaciones, lo que hace aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Que se advierte que la postura fiscal resulta acertada y cabe concluir que el Fideicomiso evitó el pago del Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2014, cuyo hecho imponible encuadra en el caso previsto en el art. 69, inc. a), pto. 6 de la ley.

IX.- Que otro de los cargos formulados consistió en la impugnación de gastos operativos al observarse que se había computado en exceso la suma de $ 1.302,09 en concepto de "gastos bancarios", sobre lo que la recurrente no formuló agravios, por lo que dicho ajuste debe ser ratificado.

X.- Que con relación a los intereses resarcitorios reclamados, cabe recordar que los mismos 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 (cfr. C.S.J.N., Citibank NA el DGI, 01/06/2000), lo que se produce por el solo vencimiento del plazo, es decir en forma automática. A ello se agrega que fueron calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998), por lo que cabe disponer la confirmación de los mismos.

XI.- Por todo lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada, en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que adhiero en lo sustancial a lo expuesto por el Dr. Martín en los Considerandos IV, V y VI respecto al rechazo de las excepciones de nulidad y prescripción, con expresa imposición de costas a la parte actora.

Asimismo, comparte las conclusiones del citado voto sobre el ajuste por el cómputo en exceso de "gastos bancarios", correspondiendo confirmar el ajuste con más sus intereses resarcitorios. Con costas a la vencida.

II.- Que cabe referirse a la operatoria impugnada por el Fisco Nacional, derivada de la operación de venta de los derechos económicos del futbolista Ezequiel Osvaldo Cerutti.

Que el 4 de julio de 2013, el Club Olimpo adquirió el 50% de los derechos económicos provenientes de los derechos federativos del mentado deportista al Club Sarmiento de Junín, por la suma total de $1.400.000 (vide contrato obrante a fs. 55/61 del cuerpo adjunto al IF-2021-118927885-APN-DTD#JGM). Surge expresamente del punto 2° del apartado "Antecedentes" que: "Olimpo quiere contratar al jugador para que se desempeñe para su primer equipo".

Que el 30 de diciembre de 2013 se constituyó por instrumento privado el Fideicomiso Club Olimpo, conformado por doce sujetos (personas humanas y jurídicas) denominados fiduciantes originarios y un sujeto fiduciario, con el objeto de proveer recursos al Club Olimpo para adquirir el 50% de los derechos económicos del jugador Ezequiel Osvaldo Cerutti y el 80% del también futbolista Leonardo Gil (fs. 41/51, Cpo. Ganancias, obrante en el IF-2021-118927885-APN-DTD#JGM). El 4 de febrero de 2014 se formalizó el aporte financiero del Fideicomiso para la adquisición de los deportistas, figurando ante el Fisco como inversor de los derechos federativos según lo previsto en el régimen de información previsto por la RG 3432/2013 (AFIP) (fs. 232, actuaciones adjuntas al IF-2021-118927494-APN-DTD#JGM)

Por su parte, fuera de la financiación efectuada por la aquí actora, el 19 de junio de 2014, el Club Olimpo adquirió un 10% adicional sobre los derechos económicos del Sr. Cerutti y la Sra. Carolina Laxague (inversora) compró el restante 40% (vide fs. 233 del Cpo. Ganancias II, anexo al IF-2021-118927494-APN-DTD#JGM)

Que durante el período 2014, el Club Olimpo y la Sra. Laxague formalizaron la venta de una porción de sus derechos económicos del Sr. Cerutti de la siguiente manera:

Mediante contrato de fecha 29 de julio de 2014 con Comunicaciones 360 S.A., se le cedió a esta firma el 25% de los derechos económicos en cuestión, por la suma total de $5.000.000, habiendo cedido el Club Olimpo el 15 % (recibiendo la suma de $3.000.000) y la Sra. Laxague el 10% restante (fs. 62/64, cuerpo adjunto al IF-2021-118927885-APN-DTD#JGM).

En la misma fecha, se instrumentó la venta de la entidad y la Sra. Laxague de otro 25% (15% de parte del Club Olimpo y 10% de parte de la citada inversora) al club Estudiantes de la Plata. Por ello, a la institución cedente le

fueron abonados $ 3.000.000 (fs. 68/70, actuaciones anexas al IF-2021-118927885-APN-DTD#JGM)

Es decir, que la titularidad de los mentados derechos económicos del Sr. Cerutti, con la anuencia de éste, quedaron distribuidos de la siguiente forma: 30% Club Olimpo, 20% Laxague, 25% Comunicaciones S.A., 25% Club Estudiantes de la Plata (vg. vide fs. 64, adjunto al IF-2021-118927885-APN-DTD#JGM).

El Fisco consideró que siendo que por el aporte del Fideicomiso se adquirieron parte de los derechos económicos de un futbolista y a partir de la posterior venta de éstos, una parte de sus ganancias fueron cobradas tanto por la aquí recurrente como por el Club Olimpo.

En virtud de ello y aplicando el principio de realidad económica contemplado en el artículo 2° de la ley de rito fiscal, para el organismo existieron fiduciantes que recibieron parcialmente los beneficios de la propiedad fiduciaria (por el aporte realizado), existiendo otro simple beneficiario (el Club Olimpo) que recibió el saldo restante; eso llevó a que para el Fisco la situación descripta encuadrara en el artículo 69 inciso a) de la Ley de Ganancias, en el entendimiento que cuando existan beneficiarios que no revistan el carácter de fiduciantes, el sujeto pasivo del impuesto será el fideicomiso, sin admitir la tributación proporcional en cabeza de los fiduciantes- beneficiarios y el Fideicomiso.

III.- En esta inteligencia, corresponde analizar tanto la conceptualización de la figura del Fideicomiso y las normas del Impuesto a las Ganancias que se refieren a su gravabilidad como así también a los derechos económicos de futbolistas, generadores del flujo de fondos generador de la determinación practicada.

En primer lugar, sobre la figura del Fideicomiso corresponde destacar que la ley 24.441, vigente para el bajo análisis, no contiene disposiciones específicas relativas a los distintos tipos que pueden presentarse en la realidad negocial a excepción del financiero, sino que ha previsto los principios jurídicos generales que resultan aplicables a esta figura. En tal sentido el fideicomiso no constituye un fin en sí mismo sino que se utiliza para asignarle una mayor seguridad jurídica al negocio por el cual se lo constituye, dándole la transferencia de la propiedad a título de confianza para que cumpla con su objeto sin que ello deba confundirse con el carácter que pueda tener el contrato mismo (cfr. esta juzgadora in re “Fideicomiso Plaza San Martín, sentencia del 26 de septiembre de 2019).

En ese mismo precedente citado, la suscripta señaló que cada Fideicomiso es elaborado a la medida de las necesidades de cada operación, y como la ley no impone reglas fijas al respecto -con la salvedad ya expresada-, las formas en que puede constituirse un fideicomiso es privativo de las partes, pudiendo los interesados usar las formas que juzguen más convenientes para lograr la finalidad perseguida por los intervinientes (conf. Art. 974 del Código Civil vigente a la fecha de celebración del fideicomiso, y art. 284 del Código Civil y Comercial vigente).

El artículo 69 de la ley del Impuesto a las Ganancias dispone que: “Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas a las siguientes tasas: a)

35% (treinta y cinco por ciento): 6. Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24.441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V”.

Por su parte, el art. 49, dispone que constituyen ganancias de tercera categoría, las derivadas de fideicomisos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el

fiduciante- beneficiario sea un sujeto comprendido en el título V.

Según el cuarto artículo incorporado sin número a continuación del 70 de la reglamentación “Cuando el fiduciante posea la calidad de beneficiario del fideicomiso, excepto en los casos de fideicomisos financieros o de fiduciantes- beneficiarios comprendidos en el Título V de la ley, el fiduciario le atribuirá, en la proporción que corresponda, los resultados obtenidos en el respectivo año fiscal con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria”.

IV.- Que por otro lado, cabe señalar que el objeto de la operatoria involucró la adquisición de derechos económicos de un futbolista, sobre los cuales el Club Olimpo “posee o poseerá los derechos federativos” (vide artículo segundo del contrato de constitución del Fideicomiso).

Que la Resolución General 3432 -a la que hace mención el Fisco Nacional en el acto apelado-, define como "derecho federativo" a aquel que faculta a un club, que tiene registrado en la Asociación del Fútbol Argentino (AFA) a un jugador conforme a la normativa aplicable en la materia -Artículo 3º de la Ley Nº 20.160 "Estatuto del Jugador de Fútbol Profesional" y Artículo 3º del Convenio Colectivo de Trabajo Nº 557/09 de Futbolistas Profesionales-, a la utilización exclusiva del mismo en los planteles profesionales de la institución, y a transferir o ceder el uso temporario o definitivo de ese derecho.

Asimismo, se hace alusión en esa normativa que existen los denominados "derechos económicos", vale decir, aquellos que habilitan a su titular a percibir una participación en el monto de una futura transferencia y/o cesión -total o parcial, temporaria o definitiva- de los derechos federativos, incluyéndose los convenios que reconozcan un resultado futuro, eventual o no, ya sea que se encuentre establecido como un monto fijo o como un porcentaje del valor de dicha transferencia y/o cesión.

Finalmente, se trae a colación el Artículo 18 bis del Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores de la Fédération Internationale de Football Association (FIFA), limita a los titulares de derechos o beneficios económicos a su rol "de inversor puro", que aguarda la eventual contingencia de un futuro traspaso para percibir el porcentaje que le corresponde sobre el precio que se obtenga

Que, doctrinariamente se ha definido al derecho federativo como aquella potestad que posee un determinado futbolista para desempeñarse como tal en un club de fútbol, mediante la inscripción respectiva en los registros de la Asociación del Fútbol Argentino o en la liga federada que corresponda. (Barbieri, Pablo C., “Fútbol y Derecho”, Editorial Universidad, 2000, Buenos Aires, p.117), puntualizándose que se trata de un derecho inherente al deportista, pero cuyo ejercicio es cedido a favor de la institución deportiva, la cual puede a su vez, posteriormente, transferirlo o cederlo, transitoria o definitivamente, a otra institución deportiva, siempre con conformidad del deportista o su representante legal. En consecuencia, dichos derechos federativos pueden tener un valor monetario, que deriva del interés que una entidad deportiva tenga en adquirir los mismos para que éste compita en su nombre y representación. Así las cosas, se consideran derechos económicos derivados de los derechos federativos, la valuación pecuniaria que se hagan de los mismos (cfr. Camara Nacional Comercial, Sala “D” in re “Ferradas, Carlos A. v. Isola, Miguel, sentencia del 03/05/2011).

V.- Que, como se dijera, el Fisco basa su ajuste en la aplicación principio de realidad económica. Al respecto nuestro más Alto Tribunal ha sostenido que en la determinación del hecho imponible se debe atender a la sustancia y no a las formas jurídicas de los actos involucrados, o sea que los artificios usados por los contribuyentes no deben prevalecer sobre la realidad que encubren (Fallos: 271:359, entre otros); que la interpretación judicial debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio

de una hermenéutica sistemática razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (Fallos: 263:453), debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutiva de la sustancia que define la justicia, sea ésta favorable al Fisco o al contribuyente (Fallos: 307:118).

Que los indicios que posibilitan la aplicación de tal método deben ser debida y suficientemente acreditados por el ente recaudador, ya que es éste quien en ejercicio de los poderes mencionados, cuenta con la facultad fiscalizadora, y por ende sobre él recae la carga de probar la configuración de los hechos que determinan la operatividad de la norma, en orden a la prescindencia de las formas adoptadas por las partes del negocio jurídico, a los fines de la formulación de cargos por supuestas infracciones al régimen tributario (Fallos: 326:4397), pues comporta un imperativo del propio interés en virtud del cual la suerte de una determinada postura -en el caso, la sostenida por el Fisco de atribuir en cabeza del Fideicomiso la totalidad de las ganancias obtenidas de la venta de derechos económicos de un futbolista-, queda sujeta a la comprobación de los extremos que se invocan en sustento del derecho alegado (conf. Sala III de la CNACAF "Omega Coop. de Seguros Ltda. [TF 10.350] c/DGA", sentencia del 28 de febrero de 2006).

VI.- Como surge de la resolución apelada, no se encuentran discutidos aspectos tales como la titularidad de los derechos federativos pertenecientes a la institución deportiva, trazabilidad de las operaciones o el flujo de dinero involucrado como tampoco la actuación del Club Olimpo como agente de retención “porque fue quien celebró los contratos” (sic, fs. 21 de la resolución apelada, RE-2021-94246635-APN-SGAI#TFN).

Ello así, la controversia transita en determinar si tal como afirma el Fisco en el acto impugnado, el Club Olimpo resultaba beneficiario del Fideicomiso sin ser fiduciante, resultando la recurrente un fideicomiso mixto que debía determinar e ingresar el Impuesto a las Ganancias por el total de la operación de venta del futbolista Ezequiel Osvaldo Cerutti.

Al respecto, el ente recaudador entiende que mediante el contrato del Fideicomiso y el aporte que conformó el patrimonio fiduciario se adquirieron derechos económicos de jugadores de fútbol profesional y fruto de esa inversión resultó el beneficio obtenido por la venta del Sr. Cerutti en el período 2014 atribuible a los fiduciantes y al Club Olimpo, resultando el Fideicomiso aquí recurrente sujeto al Impuesto a las Ganancias por esas rentas obtenidas.

Como se expresó ut supra, el objeto del fideicomiso se estableció como el de provisión de recursos y bienes para que el Club Olimpo procediera a la compra del 50% y 80% de los derechos económicos de los futbolistas Ezequiel Osvaldo Cerutti y Leonardo Gil, sobre los que la entidad poseería los derechos federativos. Se dispuso que los derechos económicos fueran cedidos posteriormente al Fideicomiso, quedando habilitado a recuperar lo invertido y/o a percibir el 50% del beneficio obtenido por la venta o cesión –definitiva o temporaria- de los derechos federativos por parte del Club Olimpo el que, conforme quedaba estipulado, quedaba en manos del restante 50% del beneficio.

Asimismo, surge del contrato de constitución del Fideicomiso que se dividió el concepto de beneficiarios en originarios y adherentes; sobre primeros resultaban los fiduciantes originarios en cuanto resultaren acreedores del fideicomiso en proporción al aporte realizado y quienes además percibirían el beneficio obtenido por la venta o cesión de un jugador o al momento de liquidarse el fideicomiso, también en la proporción correspondiente (vide Cpo. Ganancias Principal, fs. 41/51 adjunto al IF-2021-118927885-APN-DTD#JGM)”.

En tal sentido, surge expresamente del contrato de constitución del Fideicomiso aquí apelante que “el

procedimiento consistirá en distribuir el beneficio que corresponda a los aportes efectuados por el fideicomiso de la siguiente manera:

a) 50% del beneficio será abonado al cedente de los derechos económicos (Olimpo);

b) 50% será distribuido entre los beneficiarios de acuerdo al porcentaje determinado en el Anexo I del presente."

Dentro de las obligaciones del fiduciario (artículo 5°, punto e), se dispuso que concretada una operación de venta o cesión –parcial o definitiva- de parte de los "derechos federativos" del Club Olimpo, aquel debía instrumentar la devolución del capital aportado y/o su participación "en el beneficio, a los beneficiarios del mismo" (sic); asimismo se estipulaba la posibilidad de reinvertir sumas obtenidas manteniéndolas dentro del patrimonio del Fideicomiso.

En el punto f) de ese punto, se contempló que vencido el plazo entre el Fideicomiso y el Club Olimpo para la concreción de la venta, el fiduciario debería solicitar a la institución la devolución del capital aportado, en cuyo caso el club recompraría los derechos económicos cedidos, al mismo valor recibido. No obstante ello, se consignó que el Club Olimpo podía ejercer el derecho de sustituir a los jugadores por derechos económicos de otro u otros, en similares condiciones y efectos y sin mediar la devolución del capital aportado, siendo esa cláusula de aceptación obligatoria para los fiduciantes.

Estimo pertinente recordar que las transferencias de derechos económicos son "convenciones no concluidas", puesto que no es necesariamente fatal que las transferencias se concreten. Pueden incidir múltiples factores para que ello no suceda: acontecer que el jugador decline en su rendimiento deportivo durante la vigencia de su contrato de trabajo con el club titular de su inscripción (y que decaiga el interés de otros clubes en contratarlo); que el jugador sufra una lesión que le impida seguir jugando; que se venza el contrato de trabajo del jugador con el club titular de su inscripción y éste pase a la categoría de "libre" (libertad de acción); etc.: en cualquiera de esas circunstancias no habría sumas a cobrar. (cfr. Bacigalup Vértiz, Mario, Revista Anales Nº 43 - Derecho Comercial- Facultad de Cs. Jurídicas y Sociales. U.N.L.P. 2013, Pág. 94/95). Es decir, que tanto en el supuesto de venta como si ésta no se hubiera concretado por alguna contingencia, el contrato de Fideicomiso previó las modalidades para el retorno o sustitución del capital aportado por los fiduciantes.

Frente a este contexto, en primer lugar cabe señalar que el Club Olimpo no figuraba entre las partes del contrato de Fideicomiso suscripto.

Además, a partir del análisis de los contratos de cesión de porcentajes de derechos económicos del Sr. Ezequiel Osvaldo Cerutti a Comunicaciones 360 S.A. y al Club Estudiantes de La Plata, no surge que la aquí recurrente figure como titular de esas partes cedidas por el Club Olimpo ni tampoco se hace mención a participación alguna en dicho negocio.

En esta línea, la Sra. Laxague también figuraba en los convenios celebrados como titular y cedente de una porción de los derechos económicos del Sr. Cerutti. Ello así, debe necesariamente advertirse que incluso en una operación posterior, cuyo contrato obra en las actuaciones administrativas, el club San Lorenzo adquirió los derechos económicos del citado futbolista, indicándose que el Club Olimpo, la Sra. Laxague, el Club Estudiantes de la Plata y la empresa Comunicaciones 360 S.A. mantenían un régimen de copropiedad de beneficios económicos suscripto el 29 de julio de 2014 (fs. 129/140 Cpo. Ganancias, adjunto al IF-2021-118927885-APN-DTD#JGM), sin existir mención alguna al Fideicomiso aquí apelante.

Cabe remarcar que no resulta controvertido que el Club Olimpo al pagar el beneficio obtenido retuvo conforme la

Resolución General N° 3432/2013, de acuerdo a los porcentajes correspondientes a cada fiduciante/ beneficiario.

Por otro lado, el hecho de que el Fideicomiso figurara en el marco del "Registro de Inversores Vinculados con Futbolistas Profesionales" (cfr. Resolución General N° 3432/2013), no otorga sustento el criterio seguido por el Fisco para concluir que el Club Olimpo fue beneficiario del Fideicomiso, en tanto se desprende de los elementos documentales arrimados a la causa que la entidad deportiva fue quien suscribió los documentos frente a otras instituciones de igual tenor (tanto al momento de la adquisición de derechos como su posterior cesión), fijó la valuación de los derechos económicos en la venta operada en el período determinado y recibió los pagos resultantes de estas, además de entablar una relación laboral con el Sr. Cerutti.

Ciertamente el Fideicomiso no fue propietario ni administró los derechos económicos del citado futbolista, sino que fue un vehículo para integrar fondos bajo ciertas pautas prefijadas, resultando posteriormente la rentabilidad obtenida –merced a la apreciación económica que estableció el Club Olimpo en el período determinado sobre los derechos económicos en cuestión- distribuida entre fiduciantes/beneficiarios.

En definitiva, las particularidades expuestas impiden considerar que el Fideicomiso fuera quien asumió los riesgos y luego distribuyó las ganancias, utilizando al Club Olimpo como "pantalla" (vide fs. 177 Informe Final de Inspección, anexo al IF-2021-118927885-APN-DTD#JGM); y de acuerdo a las constancias de la causa resulta atendible la posición asumida por la actora, en cuanto a que el Fideicomiso obtuvo un rendimiento sobre la financiación oportunamente efectuada al Club Olimpo, el cual por las particularidades de la actividad de fútbol profesional se cuantificó como un porcentaje del beneficio que obtuviera el club al vender al Sr. Cerutti.

También cabe referirse a lo señalado por el Fisco en tanto reconoció que se registraron ingresos de parte de "socios" (sic., fs. 177 Informe Final de Inspección, anexo al IF-2021-118927885-APN-DTD#JGM) del impuesto a las ganancias, cuestionando que se abonó una parte del mismo, ya que se calcularon distintos porcentajes en función de la escala del artículo 90 de la Ley del gravamen, pero en todos los casos inferiores al 35% que hubiera correspondido; no obstante que el organismo consideró que correspondía atribuir el total de rentas gravadas al fideicomiso desestimando el cómputo de estos pagos, surge de las constancias de la causa y del análisis efectuado que por un lado el Club Olimpo no era beneficiario del aquí apelante y, a su vez, resultó acertado el criterio de que cada fiduciante/beneficiario determinara en su proporción correspondiente las ganancias distribuidas de su participación en el Fideicomiso por el rendimiento de la cesión del futbolista.

A mayor abundamiento, cabe poner de resalto que los Dictámenes 8/10 y 9/10 invocados por el organismo recaudador no se ajustan a las particularidades del contrato de Fideicomiso tratado en autos, dejando sin mayor sustento el criterio del ente fiscal en orden a que la normativa tributaria aplicable al presente caso es la que contempla al fideicomiso desde una óptica pura y no a situaciones mixtas -esto es fiduciantes- beneficiarios y beneficiarios que no revistieran tal condición-.

En tal sentido, no puede soslayarse que el Decreto 1170/2018 modificó el texto del artículo sin número agregado a continuación del artículo 70 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias (actual art. 130, según el texto ordenado por el decreto 862/2019), de la siguiente manera:

"ARTÍCULO 50.- Sustitúyese el cuarto artículo sin número incorporado a continuación del artículo 70 de la Reglamentación de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, aprobada por el artículo 1° del Decreto N° 1344/98 y sus modificatorios, por el siguiente:

"ARTÍCULO....- Cuando exista una total coincidencia entre fiduciantes y beneficiarios del fideicomiso, excepto en los casos de fideicomisos financieros o de aquellos que hagan uso de la opción prevista en el apartado 8 del

inciso a) del artículo 69 de la ley o de fiduciantes-beneficiarios comprendidos en el Título V de esa norma, el fiduciario le atribuirá a éstos, en la proporción que corresponda, los resultados obtenidos en el respectivo año fiscal con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria.”.

Ante ello, la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ha dicho que previo al dictado de decreto que modifica el texto de la norma del decreto reglamentario apuntado, esto es la normativa aplicable al caso de autos, dicha regla no preveía la condición que ahora prevé: una total coincidencia entre fiduciantes y beneficiarios del fideicomiso; no resultando válido inferir que con anterioridad dicho recaudo rigiera (cfr. “Fideicomiso Edificio La Favorita de Rosario c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, que confirmó la sentencia de la Sala “A” del 11 de marzo de 2019).

Por todo lo expuesto, cabe revocar el ajuste del Fisco que atribuyó al Fideicomiso recurrente la totalidad de las ganancias obtenidas por la cesión de los derechos económicos del Sr. Cerutti.

En cuanto a las costas se propicia que se impongan en el orden causado atento la complejidad del caso (cfr. criterio de esta juzgadora in re “El Segundo Fenómeno”, sentencia del 18 de marzo de 2013, que fuera confirmado por la Sala II de la Alzada mediante decisorio de fecha 31 de octubre de 2013).

VII- Por ello voto por: 1- Rechazar las excepciones de nulidad y prescripción articuladas por la actora, con costas; 2- Confirmar la resolución apelada con relación al ajuste por el cómputo en exceso de “gastos bancarios”, con más accesorios, con costas, y 3.- Revocarla con relación al ajuste relativo a la atribución de ganancias por la venta de los derechos económicos del Sr. Ezequiel Osvaldo Cerutti, con costas en el orden causado.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere en lo sustancial a la decisión del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1) Rechazar las excepciones de nulidad y prescripción, con costas.

2) Confirmar la resolución apelada, en todas sus partes, con costas.

3) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 504.887 (Pesos quinientos cuatro mil ochocientos ochenta y siete) equivalente a 10,29 (diez con 29/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $ 1.262.220 (Pesos un millón doscientos sesenta y dos mil doscientos veinte) equivalente a 25,72 (veinticinco con 72/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria –, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales y el resultado obtenido según lo resuelto en los ptos. 1) y 2) precedentes, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 14/24 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

4) Regular los honorarios del contador Mauricio Leonardo Olijavetsky, en la suma de $ 49.075 (Pesos cuarenta y nueve mil setenta y cinco), la que queda a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta que dicho profesional aceptó el cargo para el que fue designado.

5) Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese y archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.13 12:27:24 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.13 12:49:02 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.13 13:25:56 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.13 13:25:57 -03:00