Expte. Nº 22.844/2012.-

///nos Aires, de junio de 2019.- JMVC

Y VISTOS, estos autos caratulados: “Fuertes, Esteban Oscar (TF 29681-I) c/Dirección General Impositiva y otro” y,

CONSIDERANDO:

I.- Que a fs. 423/439 el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, resolvió: 1º) hacer lugar a la excepción de nulidad planteada por el actor respecto a la resolución Nº 106/2007, con costas; 2º) confirmar parcialmente la resolución Nº 104/2007, referida al Impuesto a las Ganancias, revocando el ajuste tratado en el considerando V.3 del voto de la Vocal Instructora, con costas a cargo del actor en la parte que se confirma y por su orden en lo que se revoca; 3º) confirmar la resolución Nº 105/2007, referida al Impuesto sobre los Bienes Personales, con costas a cargo del actor y 4º) confirmar la multa aplicada en la resolución antes mencionada, reduciéndola al mínimo legal establecido en el art. 46 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), con costas a cargo del recurrente en la parte que se confirma y distribuyéndolas por su orden en lo que se reduce.

II.- Que a continuación se expondrán los argumentos que resultaron dirimentes a juicio del Tribunal *a quo,* para decidir del modo indicado. Así se refirió, en primer lugar, a la determinación del Impuesto a las Ganancias de los períodos 2002, 2003 y 2004 (resolución Nº 104/2007).

Señaló que según surge del informe final de inspección, el contribuyente tiene como actividad declarada “jugador profesional de fútbol”. Los ajustes practicados por el Fisco para este caso, se relacionan con: a) ingresos obtenidos por el actor como reconocimiento al Club Colón de Santa Fé por su venta al Racing Club Lens de Francia, sumas que fueron percibidas en el año 2002 y 2003, pero declaradas en su totalidad en 2003 y b) ingresos por venta de derechos federativos de su parte al Club Colón, cuyo pago se pactó en cuotas a pagar durante 2003, 2004 y 2005 (aclaró que este último período fue desistido por el contribuyente).

Reseñó los hechos que motivaron el ajuste por los ingresos obtenidos por el recurrente como consecuencia del reconocimiento del Club Colón por su venta al Racing Club Lens, con el fin de establecer cuándo deben ser declarados, esto es si en 2002 y 2003 como sostiene el Fisco o en su totalidad en el ejercicio 2001 como lo afirma el actor.

Tras una extensa y pormenorizada enunciación de los antecedentes que consideró relevantes, enfatizó que no puede soslayarse que el apelante es quien tiene la carga probatoria para rebatir el ajuste realizado, remarcando que la misma no supone ningún derecho del adversario, sino un imperativo del propio interés de cada litigante.

Fecha de firma: 25/06/2019
Alta en sistema: 28/06/2019
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA

#10962005#237655206#20190621120447764

Así, de la documental aportada y de la prueba informativa dirigida a la Asociación del Fútbol Argentino (A.F.A.), surge que no existe controversia en cuanto a que los pagos recibidos por el actor en cinco cuotas, son ingresos de cuarta categoría del Impuesto a las Ganancias y, por lo tanto, deben imputarse conforme el criterio de lo percibido, debiendo dilucidarse de acuerdo a los extremos fácticos reseñados, en qué período/s se perfeccionó la percepción de aquéllos, puesto que el actor invocó la existencia de un mandato especial tácito entre él y la A.F.A. (quien reconoció haber recibido el depósito de los fondos en septiembre de 2001) y, por lo tanto, el recurrente sostuvo que la percepción de los fondos debió imputarse al período 2001.

Destacó que el único elemento que invocó el actor y con el que pretendió sostener la existencia de un mandato con relación a la A.F.A. es el acuerdo entre él y el Club Colón, del cual solamente surge dónde se concretaría el pago del reconocimiento de deuda allí efectuado, y que se encontraba comprendido en el saldo de deuda que debía cancelar el Racing Club Lens.

En base a ello concluyó que, en definitiva, los elementos aportados por el recurrente no acreditan la existencia de un mandato en razón del cual la A.F.A. pudiera disponer sobre los fondos recibidos, por lo que el análisis debe dirigirse a determinar en qué momento el futbolista tuvo la efectiva disponibilidad de los mismos, atento las concepciones expuestas acerca del criterio de lo percibido.

Luego, transcribió lo establecido en el art. 18 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y concluyó que, a tenor de lo expuesto, y toda vez que de las constancias agregadas en las actuaciones surge que tal disponibilidad se concretó al momento en que tuvo a su disposición los cheques librados por la A.F.A. correspondientes a cada una de las cinco cuotas, cuya suma asciende a U$S 670.000. En tal sentido, habiendo sido puestas a su disposición las sumas aludidas los días 10 de septiembre de 2002, 17 y 29 de octubre de 2002 debieron ser imputadas al período 2002 y los pagos recibidos 16 y 24 de abril de 2003, atribuidos a dicho año. Por ello, resolvió que corresponde confirmar el ajuste fiscal realizado, tornándose abstracto el planteo de repetición efectuado por la recurrente, con costas.

A continuación estableció como otra cuestión a resolver, si la venta de los derechos económicos y federativos de parte del actor al Club Colón de Santa Fe se encuentra gravada en el Impuesto a las Ganancias como renta de segunda categoría como sostiene el ente fiscal.

Indicó que el organismo señaló que la cesión de contrato del jugador (pase) comprende todos los derechos, no sólo los llamados “federativos”, sino además los económicos y deportivos; ello así, dado que dichas operaciones en definitiva encierran los derechos de pase, que no sería otra cosa –para el Fisco– que activos intangibles, concluyendo que esa operatoria debiera encuadrarse en el art.

Fecha de firma: 24/06/2019
Alta en sistema: 28/06/2019
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA



#10962005#237655206#20190621120447764

45, inciso h) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, mientras que para el recurrente los ingresos aludidos no debieran incluirse en lo allí normado.

Con relación al denominado derecho federativo, resaltó que no existe dentro de la normativa impositiva alusión alguna a tal concepto, por lo que corresponde remitirse a las definiciones otorgadas por la doctrina y la jurisprudencia vinculadas al derecho deportivo, para luego determinar el efecto tributario de la situación aquí planteada.

Así, indicó que 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 en los registros de la A.F.A., o en la liga federada que corresponda. 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, los derechos federativos pueden tener un valor pecuniario, que deriva del interés que una entidad deportiva tenga en adquirir los mismos para que éste compita en su nombre y representación. Así, se consideran derechos económicos derivados de los derechos federativos, la valuación pecuniaria que se haga de los mismos. Desde tal óptica, y haciendo una necesaria vinculación con el Principio de la Realidad Económica del art. 2 de la ley de rito, no caben dudas que los derechos federativos resultan objeto de relaciones contractuales generadoras de flujos de fondos, que son los que –en este caso– el Fisco considera alcanzados por el Impuesto a las Ganancias.

Ello así, corresponde establecer si los mentados ingresos se ajustan al criterio fiscal, es decir, se encuadran en el art. 45, inc. h) de la ley del gravamen, el cual considera ganancias de segunda categoría a “los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la transferencia de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares, aun cuando no se efectúen habitualmente este tipo de operaciones”.

Recordó que las rentas de segunda categoría consisten en la simple colocación o cesión de bienes respecto de los cuales la actividad del sujeto es nula o prácticamente nula; es por ello que se las denomina “rentas pasivas” o “rentas no ganadas”.

A mayor abundamiento, citó un precedente jurisprudencial, en el que se sostuvo que la suma recibida por el jugador de fútbol profesional, como consecuencia de su transferencia a un club del extranjero, si bien debe ser considerada como ganancia, no la ubica dentro de la segunda categoría.

Fecha de firma: 25/06/2019
Alta en sistema: 28/06/2019
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA

#10962005#237655206#20190621120447764

En tal sentido, concluyó que los ingresos derivados de la cesión de derechos federativos efectuada entre el actor y el Club Colón de Santa Fe no se encuentran contemplados por el art. 45, inc. h) de la ley del impuesto, resultando forzada la interpretación que realiza el Fisco para intentar gravar dichos ingresos.

Por lo expuesto, resolvió revocar el ajuste en este punto y, por la forma en que se resuelve, concluyó que deviene abstracto pronunciarse acerca del agravio relativo a si los pagos vinculados a la mentada cesión se efectuaron o no.

En cuanto a la liquidación de los intereses resarcitorios, señaló que toda vez que se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la L.P.T., y que el actor no formuló agravios sobre el método empleado en su liquidación, corresponde confirmarlos en la correspondiente proporción.

Con respecto a la resolución determinativa del Impuesto a los Bienes Personales (resolución Nº 105/2007) la mayoría, integrada por los Doctores Magallón y Buitrago, señaló que en cuanto a los saldos a cobrar por el actor al cierre de los ejercicios 2003 y 2004 y el tratamiento que correspondía asignarles en el impuesto mencionado, discrepan con decidido por la Dra. Gómez y consideran que le asiste razón al Fisco Nacional.

En efecto, señalaron que el Fisco consideró –a diferencia del actor– que a partir del contrato de cesión del 100% de los derechos federativos y económicos celebrado por el actor en favor del Club Colón, cuyo valor fue fijado en la suma de U$S 750.000 pagaderos en cuotas a abonarse durante el transcurso de los ejercicios 2003 y 2004, esa sumas debieron ser incorporadas por el actor en la base de imposición del gravamen en el rubro “créditos”.

Sobre el punto, manifestaron que el texto legal (cfr. art. 19, inc. l de la ley 23.966, t.o. 1997 y modificatorias) es suficientemente claro en el sentido de que el gravamen alcanza a los créditos de cualquier naturaleza, que se hayan generado en cabeza del sujeto pasivo. A lo que agregaron que la referencia que realiza la norma reglamentaria (cfr. art. 6º, 2do. párrafo del decreto 127/96), a aquellas sumas pendientes de cobro que configuren rentas que deban imputarse por el sistema de lo percibido en la liquidación del Impuesto a las Ganancias, solo persigue de un modo superfluo, la finalidad de dejar en claro que tales créditos forman parte de la base imponible del gravamen, aún en el caso de que no hubieran sido efectivamente percibidos por el contribuyente acreedor al cierre del año fiscal.

De este modo, consideraron equivocada la postura del actor en cuanto afirmó que las sumas percibidas en concepto de cesión de los derechos económicos inherentes o derivados de los derechos federativos adquiridos por el Club Colón constituyen un “crédito laboral” cuya obligación de tributar el impuesto ajustado vendría ilegítimamente sostenida en la disposición del art. 6º del decreto



#10962005#237655206#20190621120447764

reglamentario y no en el texto legal, afectándose así la garantía constitucional de razonabilidad contemplada en el art. 28 de la Constitución Nacional.

En tal orden postularon, contrariamente a lo sostenido por el actor, que las sumas pendientes de pago, no tienen origen en un crédito laboral ni en algún concepto que pueda ser consecuencia del mismo, o que tenga relación suficientemente vinculante con la relación laboral como para atribuirle carácter remunerativo. Por el contrario, sostuvieron que se trata de una cesión definitiva de derechos sobre un activo de carácter intangible, como lo es la posibilidad de un club de fútbol profesional de contar con un determinado jugador en su plantel y de inscribirlo de modo exclusivo ante la A.F.A.

Por ser ello así, los créditos o sumas pendientes de cancelación al cierre del ejercicio fiscal correspondiente y que se derivan de aquella cesión, se encuentran comprendidos entre los bienes identificados en la norma legal a la que se hizo referencia más arriba, por lo que resolvieron que corresponde confirmar en este aspecto la determinación del Fisco.

III.- Que contra lo así decidido, el Fisco Nacional (ver fs. 441) y el actor (ver fs. 445) interpusieron apelación.

El ente recaudador expresó agravios a tenor del escrito que corre agregado a fs. 484/493. Ello no obstante, a fs. 494/496 desistió en forma parcial de la apelación. En concreto, indicó que desiste del cuestionamiento de lo resuelto en los puntos 1º) y 4º) de la resolución de fs. 423/439 (excepción de nulidad respecto de la resolución administrativa Nº 106/07 y aspecto sancionatorio incluido en la resolución administrativa Nº 105/07).

Por su parte, el actor presentó su memorial a fs. 501/504 vta.

A fs. 506/519 el Fisco Nacional contestó el traslado conferido respecto de la apelación del actor quien, a su vez, guardó silencio respecto del recurso de su contraria.

IV.- Que el Fisco Nacional en sus agravios, sostuvo que erróneamente el T.F.N. se remitió y reiteró las equivocadas conclusiones a las que ya había llegado en autos “Mascardi, Carlos Gustavo” y “Aloisio, Settimio”, dictadas por la Sala A en fecha 2/05/2000 y Sala B, en fecha 14/11/2002.

Luego realizó una reseña del ajuste realizado por el Fisco mediante la resolución Nº 104/2007, en el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2002/2005. Mencionó el Convenio de Reconocimiento celebrado el 23/06/2000 entre el Club Colón de Santa Fé y el actor, en el que se hizo referencia al contrato firmado el 15/06/2000, en el cual el Derby County Club de Inglaterra en su carácter de titular de los derechos federativos del actor vendió los mismos al Racing Club Lens de Francia. Del precio obtenido, el Derby debía abonar al Club Colón la suma de U$S 1.800.000, a los fines de cancelar una deuda al haber sido

#10962005#237655206#20190621120447764

transferido el jugador a Inglaterra en el año 1999. El Lens a su vez, también debía abonar al Club Colón la suma de U$S 2.000.000 en razón del incremento en el valor del jugador por su desempeño en la temporada 1999-2000.

Como consecuencia de tal operación, las partes formalizaron un “convenio de reconocimiento” mediante el cual el Club Colón le reconoció al actor la suma de U$S 1.340.000 pagadera en dos cuotas de U$S 670.000 cada una, ambas a cobrarse en la A.F.A. cuando los fondos sean depositados por la F.I.F.A., previo pago del Racing Club Lens.

Recordó que la auditoría fiscal procedió a controlar que las sumas detalladas hayan sido incluidas en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias, advirtiendo que las mismas (a excepción del importe percibido el 10/09/2002) forman parte de los ingresos declarados en el ejercicio 2003.

Por ello, señaló que se estimó que correspondía: a) en el ejercicio 2002, incluir como ingresos gravados la suma de $ 157.895 y retrotraer los montos de $ 179.899,50 y $ 288.000, que erróneamente fueron declarados en el año siguiente y b) en el ejercicio 2003, detraer estos últimos importes que corresponden al año 2002.

En cuanto a la venta de los derechos económicos y federativos del jugador al Club Colón (año 2003), refirió que el actor en julio de 2003 celebró un contrato con dicho club mediante el cual le transfirió sus derechos económicos en la suma de U$S 750.000, a pagar U$S 250.000 contra entrega de un plazo fijo transferible por la suma de U$S 301.479, comprometiéndose el actor a devolver la diferencia a el Club Colón y cuatro cuotas de U$S 125.000, librando el club cuatro pagarés a favor del jugador.

Indicó que, luego de constatar la documentación secuestrada en los domicilios allanados, con el contrato suscripto por las mencionadas partes, la fiscalización actuante llegó a la conclusión de que el Club Colón abonó al actor los montos de $ 1.045.800 en el año 2003, $ 351.600 en el año 2004 y $ 681.485 en el año 2005 (con una quita de U$S 25.000 convenida previamente).

Resaltó que a las cifras obtenidas por el actor en razón del contrato citado, le dispensó el tratamiento de ingresos gravados de la segunda categoría en el Impuesto a las Ganancias; puesto que el recurrente no incluyó en sus declaraciones juradas los importes recibidos del Club Colón por la venta de sus derechos económicos y federativos, el personal fiscalizador estimó ajustado a derecho atribuir las sumas de $ 1.045.800, $ 351.600 y $ 681.485 como materia imponible para los ejercicios 2003, 2004 y 2005, respectivamente.

Con relación a las remuneraciones abonadas por el Club Colón, manifestó que como consecuencia de la fiscalización efectuada, se constataron importes pagados al Sr. Fuertes en calidad de sueldos y/o primas y/o premios y se detectaron, además, diferencias entre las remuneraciones abonadas por el Club



#10962005#237655206#20190621120447764

Colón y las exteriorizadas por el jugador en sus declaraciones juradas como renta de cuarta categoría, por lo que procedió a ajustar (positiva y negativamente) la base imponible de los ejercicios 2003, 2004 y 2005.

A renglón seguido, postuló categóricamente que resulta inadmisible la revocación de la resolución Nº 104/07 -que ajustó el Impuesto a las Ganancias por los períodos 2002, 2003 y 2004- toda vez que la misma violentaría el derecho tributario y por consiguiente la ley del impuesto, incurriendo en el absurdo planteo de no considerar gravados los derechos negociados por Fuertes, que a todas luces son indiscutiblemente elementos descriptos entre los gravados por la segunda categoría, por corresponderse con la naturaleza jurídica de los intangibles, cuya posibilidad de ser gravados se encuentra plasmada dentro de la realidad económica, ya que la misma ha quedado planteada como herramienta sólo para aquellos casos donde la norma nada dice sobre el objeto de análisis, lo cual no ocurre en este caso.

También enfatizó la improcedencia de gravar la venta de derechos federativos propios como de tercera categoría, ya que considerar que los ingresos objeto de controversia que surgen de los derechos del jugador de fútbol, jamás podrían incluirse como una renta de tercera categoría (énfasis original). De la razonada lectura de las normas que encuadran las ganancias en rentas de la segunda categoría y los de tercera categoría, es indiscutible que la postura del actor no halla concordancia con la letra de la ley; en la especie, el art. 45 de la ley del tributo.

Dijo que si bien el actor, negoció la venta de sus propios derechos federativos, no cabe duda que no desarrolló ninguna actividad comercial que haga encuadrar sus “derechos” dentro de la tercera categoría, adoleciendo de la característica propia de la misma. El fallo, con la decisión de considerar los ingresos de tercera categoría está alterando el sistema al utilizar para declarar las ganancias, llevándolo del método de lo percibido (que se utiliza para las rentas de segunda y cuarta categoría), al método de lo devengado.

Luego, refirió los parámetros fijados en septiembre de 2003 por la Dirección de Análisis de Fiscalización Especializada (D.A.F.E.), para estos casos particulares. En la especie, en consideración de los derechos federativos cabe entender que el club adquirió un bien intangible. Si por ello paga un precio, que se le abonó al jugador con anterioridad al vínculo, deberá considerarse ajeno a una relación laboral que está por comenzar.

En consecuencia, sostuvo que se trató de un ingreso encuadrable como renta de segunda categoría por aplicación del art. 45, inciso h) de la ley del impuesto, que se refiere a los ingresos que en forma de uno o más pagos, se perciban por la transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de

#10962005#237655206#20190621120447764

invención, regalías y similares, aun cuando no se efectúen habitualmente esta clase de operaciones.

De esta forma, corresponde que el club aplique la retención de la R.G. A.F.I.P. Nº 830/00, a partir del 1/08/2000 según lo establece en su Anexo II, inciso g) para: “transferencia temporaria o definitiva de derechos de llave, marcas, patentes, regalías, concesión y similares”. Ahora bien, tratándose de la cesión temporaria del intangible (préstamo del derecho económico), deberá concluirse que la retribución que obtiene el jugador, es una renta de segunda categoría pero encuadrable en el inciso b) del art. 45 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, que se refiere a “los beneficios de la locación de cosas muebles y los derechos, las regalías y los subsidios periódicos”.

La citada R.G. A.F.I.P. Nº 830/00 incluyó tanto a las transferencias temporarias como a las definitivas en el mismo inciso. La cesión del intangible cuando es temporaria, correspondía incluirla en el inciso h) para las “locaciones de obras y/o servicios no ejecutadas en relación de dependencia, que no se encuentren taxativamente mencionadas en los incisos i) y j)”. En cambio las transferencias definitivas, se encuentran incluidas en el inciso g) “transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías, concesión y similares”.

A renglón seguido refirió a los parámetros fijados por la D.A.F.E. en marzo de 2011, oportunidad en la que ratificó los criterios establecidos para estos casos particulares. El porcentaje de participación que el jugador posee sobre sus derechos económicos puede ser enajenado a un club de fútbol o a personas físicas o jurídicas, percibiendo por ello una contraprestación dineraria, la cual no es un monto preestablecido por una norma, sino que dependerá del poder de negociación basado en la trayectoria o reconocimiento del propio futbolista. Los ingresos percibidos por los jugadores de fútbol profesional, se encuentran comprendidos dentro del ámbito de imposición del Impuesto a las Ganancias, resultando aplicables distintos regímenes de retención.

En cuanto a la cesión de derechos económicos, cuando el jugador *“está en libertad de contratación”*, se considera que es titular de sus derechos federativos. Puede ser titular también de sus derechos económicos, cuando no hayan sido adquiridos por otras personas físicas o jurídicas del país o del exterior. Cuando el jugador de fútbol profesional posee la titularidad o un porcentaje de participación en sus derechos económicos puede transferirlos al club contratante o a un tercero. Si el club compra esos derechos económicos, está adquiriendo un bien intangible.

Agregó que la Dirección de Asesoría Legal de la A.F.I.P. en las actuaciones Nº 641/00 y 1021/00 expresó con respecto a la adquisición por parte de un club del pase de un jugador que tiene la titularidad del mismo, que está adquiriendo un bien intangible, correspondiendo por ende que sobre el valor abonado en tal

Fecha de firma: 28/06/2019
Alta en sistema: 28/06/2019
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA

#10962005#237655206#20190621120447764

concepto se aplique la retención regulada en el art. 1º, inc. g) de la R.G. Nº 2784 (actual R.G. Nº 830/00), transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías, concesiones y similares. Ello es así, atento a que el club no le abona al jugador una retribución por el ejercicio de su actividad en relación de dependencia, sino que le está abonando el monto correspondiente a la transferencia de los derechos del pase (bien intangible).

Por lo tanto, tratándose de la cesión de un bien intangible cabría concluir que corresponde encuadrar a dichos ingresos como renta de segunda categoría por aplicación del art. 45, inc. h) de la ley del tributo. Cuando la cesión del intangible es temporaria, la renta obtenida encuadraría en el inc. b) del art. 45 que indica como rentas de segunda categoría: “los beneficios de la locación de cosas muebles y derechos, las regalías, los subsidios periódicos, etc.”.

En este orden, consideró la inaplicabilidad de los fallos citados por el *a quo* vinculados con representantes de jugadores de fútbol (casos “Mascardi” y “Aloisio Settimio”), pues se trató de empresas unipersonales que desarrollan actividades encuadradas dentro de las ganancias de tercera categoría, como “intermediación en la venta de jugadores de fútbol”, circunstancia que no ocurre en el caso del Sr. Fuertes, quien siendo futbolista decidió negociar personalmente la venta de sus derechos federativos y económicos, sin que se configure una habitualidad en esta operación, correspondiendo su imputación conforme al criterio de lo percibido.

Concluyó que la jurisprudencia invocada por el Tribunal se basó en supuestos de hecho donde intervinieron *empresarios* dedicados a transferencias, lo cual no concurre en este caso.

Luego postuló que el T.F.N. interpretó erróneamente la consulta vinculante (SDG TLI) resolución Nº 31/2009, sacándola de contexto. En concreto, se estableció en esa ocasión que las ganancias que ha obtenido, derivadas de la cesión de los derechos económicos y federativos, se encuentran fuera del objeto del Impuesto a las Ganancias; y que de acuerdo a lo que surge de los hechos, no se habría desplegado otra actividad que la de efectuar la inversión del riesgo (esto así, ya que el consultante ejercía libremente una actividad profesional desvinculada del mercado de pases futbolísticos), por lo que no se configurarían los elementos que caracterizan a la tercera categoría, que son inversión de riesgo más trabajo. Las ganancias en cuestión tampoco podrían considerarse rentas de cuarta categoría dado que las mismas, no resultarían ser consecuencia directa ni indirecta (en los términos del art. 8º del decreto reglamentario) de su actividad de abogado. Se trató, en los casos mencionados anteriormente, de empresarios dedicados a ese negocio, cuyo giro está vinculado con la compraventa de pases, supuesto de hecho absolutamente distinto del objeto de este recurso, ya que el actor no es *habitualista* en ese negocio.

Fecha de firma: 25/06/2019
Alta en sistema: 28/06/2019
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA

#10962005#237655206#20190621120447764

Por lo expuesto, concluyó que la consulta vinculante citada por el *a quo* no es aplicable al presente caso, en atención a que nos encontramos con una similitud en la operación, pero realizada en circunstancias particulares diferentes.

De este modo, postuló que resulta inadmisible la revocación de la resolución Nº 104/07. Asimismo, señaló que toda la labor probatoria realizada, fue reconocida y aceptada por el Sr. Fuertes como ajuste, aunque decidió incluirlos como ganancia de cuarta categoría en la DD.JJ. del Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2005, tal como le fuera liquidado por los fiscalizadores, toda vez que presentó las declaraciones juradas de dicho impuesto según la secuencia de liquidación realizada por el Fisco. Con lo cual, el T.F.N. no ha tenido en cuenta la teoría de los actos propios, ya que el apelante se allanó al ajuste y tributó el impuesto incorporándolo dentro de sus ganancias de cuarta categoría y el T.F.N. pretende negar dicha posibilidad de gravado y resuelve desechar los importes objeto del impuesto.

Además, resaltó que aquí lo que se revoca es el ajuste, sin emitir opinión respecto a cuál es el fundamento para no gravar los ingresos, pero además llevando a confusión en cuanto a la categoría en la que correspondería ubicarlos.

Concluyó que la interpretación realizada por el T.F.N. presiona el texto de la Ley del Impuesto a las Ganancias, como así también el de su reglamento, yendo más allá de la letra de la norma y de la intención del legislador, desvirtuando los hechos e incurriendo en una incorrecta aplicación de la normativa aplicable.

V.- Que el actor en su memorial sostuvo que lo agravia lo resuelto en lo referente a: 1) "…los ingresos por venta de los derechos federativos de Fuertes al Club Colón, cuyo pago se pactó en cuotas a pagar durante el 2003, 2004…" (vide p. 15 de la resolución recurrida), percibidos por la A.F.A. en el año 2001 en su carácter de apoderado de su parte y 2) lo decidido respecto a las costas impuestas en el punto 2º) de la resolución del T.F.N. (vide p. 32 de la resolución recurrida).

Acerca de la imputación de los ingresos percibidos por la A.F.A. en el año 2001, recordó que en la apelación presentada ante el T.F.N. se realizó un detallado análisis y se aportó suficiente prueba para demostrar que la A.F.A. era el mandatario del actor a los efectos de la percepción de los fondos a los que tenía derecho y que surgieran del convenio firmado con el Club Colón de Santa Fé, desvirtuando de esta manera la negación por parte de la A.F.I.P. de la existencia del mandato y de los efectos que del mismo surgían, ya que de considerarlo correctamente se desvanecería la pretensión fiscal.

De este modo entendió que el T.F.N. en su resolución, en forma dogmática y arbitraria, dejó de lado los hechos y sin la sustanciación prevista en el ordenamiento legal desconoció el mandato que ejerció la A.F.A. para el cobro de las cuotas que surgían del acuerdo sosteniéndolo con una inferencia, que es el

#10962005#237655206#20190621120447764

supuesto desinterés del señor Fuertes en averiguar: *"…la efectiva concreción de ese pago –en tanto no hay prueba de ello–…"* (énfasis original).

Manifestó que eso no es un argumento válido como para decretar la inexistencia de un mandato tácito, ya que arriba a esa conclusión únicamente en base a una inferencia (supuesto desinterés del cobro) que de ninguna manera, aunque existiera, deroga el mandato como contrato. Por el contrario, prueba la conformidad con la subsistencia del mismo.

Señaló que el mandatario es quien debe cuidar y proteger los intereses de su mandante, más aún cuando la A.F.A. tenía las copias de los convenios firmados y había otorgado el "*transfer*" para que el jugador pudiera desarrollar su actividad profesional en el Racing Club Lens en Francia.

Por lo tanto, consideró que el T.F.N. invirtió los términos del negocio a efectos de utilizarlo como antecedente de su inferencia e hizo que la conclusión a la que arribó devenga falaz.

Resaltó que parece no ser suficiente para el Tribunal *a quo* que el propio mandatario admita expresamente su calidad de tal, la que surge de los contratos firmados, siendo esa la relación que los vinculó y que surge de los convenios firmados entre el Club Colón de Santa Fe y el actor y del convenio firmado entre el Racing Club Lens, el Derby County, el Club Colón y el señor Bouza (representante del señor Fuertes).

Agregó que lo manifestado surge de la respuesta brindada por la A.F.A., en respuesta a un oficio solicitado por su parte, de donde surge que percibió los fondos en septiembre de 2001 (fecha en que el Sr. Fuertes se encontraba desarrollando su actividad profesional en Europa); que la A.F.A. no desconoce el carácter de beneficiario del exterior del Sr. Fuertes a los efectos del Impuesto a las Ganancias y que no cumplió con su obligación de retener sobre los fondos percibidos por cuenta y orden de Sr. Fuertes el Impuesto a las Ganancias con carácter de pago único y definitivo.

De ese modo, entendió que subyace la omisión por parte de la A.F.I.P. de actuar contra quien era el verdadero sujeto obligado de ingresar el impuesto en su carácter de agente de retención del beneficio del exterior en el año 2001, mientras que el T.F.N. ignoró al verdadero responsable, desconociendo la omisión por parte de la A.F.A. convalidando la pretensión fiscal.

Señaló que la ratificación de la resolución fiscal le produce un perjuicio económico, en atención a que si la A.F.A. hubiera actuado en tiempo y forma de acuerdo a las prescripciones de la ley del Impuesto a las Ganancias, el gravamen retenido con carácter de pago único y definitivo hubiera sido de $ 211.050 y no de $ 672.924,21 que resultó ser la suma total retenida por la A.F.A. en los años 2002 y 2003.

#10962005#237655206#20190621120447764

Por último, se quejó con respecto a la distribución de las costas del punto 2º) del resolutorio de fs. 423/439, en orden a la parte de la resolución administrativa que se confirmó y en atención a la complejidad que el reviste el caso.

Sobre el punto, señaló que la decisión de revocar parcialmente implicó darle la razón, considerando que los argumentos de la apelación eran lo suficientemente válidos para desvirtuar la pretensión fiscal por lo menos en parte, o lo que es lo mismo: considerar parcialmente vencido al Fisco en ese aspecto.

De allí que, no se explica la decisión de no aplicar las costas al vencido en la parte de la resolución apelada que fue revocada, con el agravante de que ni siquiera se citó jurisprudencia discordante como para sustentar la arbitrariedad. Por lo expuesto, se deberían imponer las costas al Fisco en la parte de la resolución que el decisorio revoca o, a todo evento, imponer las costas en el orden causado sobre el total de lo resuelto respecto de la resolución Nº 104/2007.

VI.- Que, en concreto, en esta instancia corresponde considerar las postulaciones de ambas partes, conforme se resume a continuación.

Así el Fisco Nacional discrepó con lo resuelto en el punto 2º) de la sentencia, en cuanto allí se decidió revocar parcialmente la resolución Nº 104/2007 en los términos del considerando V.3 del voto de la Vocal Instructora, con costas de la actora en la parte que se confirma y por su orden en la parte que se revoca.

Por otra parte, el actor se agravió porque el T.F.N. luego de meritar los antecedentes fácticos y probatorios de la causa, concluyó que el momento de recepción de los pagos por su parte debe considerarse fijado en las fechas en que efectivamente el responsable los percibió del deudor a través de la A.F.A. (años 2002 y 2003), y no como lo sostiene el Fisco, de que fue en el momento en que se recibieron las sumas provenientes del Racing Club de Lens (año 2001).

También se agravió por la imposición de costas resuelta en el punto 2º) del pronunciamiento recurrido.

VII.- Que mediante la resolución Nº 104/2007, se determinó de oficio la obligación impositiva frente al Impuesto a las Ganancias, correspondiente al período fiscal 2002, 2003, 2004 y 2005, y le impuso la obligación de ingresar la suma de $ 838.945,49, con más intereses resarcitorios de acuerdo a lo dispuesto en el art. 37 de la ley 11.683, por la suma de $ 463.149,47 (cabe aclarar que respecto al período 2005, el Tribunal Fiscal de la Nación tuvo al recurrente por desistido de la acción y del derecho, incluso de repetición, relativa al recurso deducido sobre el punto, con costas).

Que en cuanto atañe al recurso de la demandada, cabe señalar que en la resolución Nº 104/2007, se analizó la pretensión del actor de considerar rentas de

Fecha de firma: 25/06/2019
Alta en sistema: 28/06/2019
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA

#10962005#237655206#20190621120447764

cuarta categoría a los ingresos generados por la venta de los derechos económicos y federativos del jugador al Club Colón.

En la citada resolución se expuso que el importe total de la transferencia de los derechos económicos y federativos que percibe el jugador, no adquiere el carácter de un beneficio inherente a su vinculación laboral (relación de dependencia).

Se señaló, asimismo, que de la cláusula primera y tercera del contrato celebrado en el Club Colón y el jugador surge que el responsable manifestó ser titular del 100% de sus derechos federativos y económicos y que la transferencia definitiva del 100% de esos derechos el Club abonará determinada suma al jugador.

En la resolución administrativa se ponderó que la adquisición o cesión del contrato del jugador (pase), comprende todos los derechos, no sólo los llamados federativos, sino además los económicos y deportivos; por ser ello así, dado que dichas operaciones en definitiva encierran los derechos de pase, que no serían otra cosa que activos intangibles.

Asimismo, remarcó que al adquirir el club el pase del jugador que tiene la titularidad del mismo, está adquiriendo un bien intangible, no abonándole una retribución por el ejercicio de su actividad en relación de dependencia, sino que le está abonando el monto correspondiente a la transferencia del derecho de pase (bien intangible).

Se concluyó que se trata de un ingreso del jugador que se encuadra como renta de segunda categoría por aplicación del art. 45, inciso h) de la L.I.G. que se refiere a: "…los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciben por la transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes, etc., aun cuando no se efectúen habitualmente esta clase operaciones".

En razón de lo expuesto, se desestimó la pretensión del contribuyente de considerar como renta de cuarta categoría los montos percibidos por la venta de derechos económicos y federativos y conforme a contrato de junio de 2003 entre el Club Colón y el contribuyente, correspondiendo dispensarle el tratamiento de ingresos gravados de segunda categoría en el Impuesto a las Ganancias. Agregó que, no obstante, corresponde tener en consideración que la cuestión se torna abstracta, puesto que ambas categorías tributan imputando ganancias con el método de lo percibido, como lo admitió el propio responsable en su presentación final del 27/03/2007.

VIII.- Que, recapitulando, el Fisco Nacional dedujo sus agravios los que, en apretada síntesis, consisten en reprochar al Tribunal Fiscal de la Nación que resolviera que los ingresos derivados de la cesión de los derechos federativos efectuada entre el actor y el Club Colón no se encuentran contemplados por el art.

#10962005#237655206#20190621120447764

45, inc. h) de la L.I.G., considerando un craso error de interpretación normativa la resolución del *a quo* sobre este punto, en cuanto entendió que tales derechos no se encuentran contemplados en la segunda categoría del Impuesto a las Ganancias y además porque desechó que dichos ingresos resulten gravados por el tributo.

Al respecto, cabe traer a colación lo establecido en el art. 45, inc. h) de la norma de referencia: "…[e]n tanto no corresponda incluirlas en el artículo 49 de esta ley, constituyen ganancias de la segunda categoría: (…) h) Los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares, aun cuando no se efectúen habitualmente esta clase de operaciones.".

A su turno, el art. 49 de la citada ley dispone que: "…constituyen ganancias de la tercera categoría: (…) c) Las derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio no incluidos expresamente en la cuarta categoría.".

Por último, en cuanto aquí importa, el art. 79 califica como ganancias de cuarta categoría las provenientes: del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia (cfr. su inc. b).

Sentado lo expuesto, corresponde determinar en cuál categoría encuadra la venta de los derechos federativos y económicos de parte del actor al Club Colón. Cabe recordar a esta altura que el Fisco Nacional considera que se trata de ganancias de la segunda categoría -v.gr. art. 45, inc. h) de la L.I.G.-; el actor entiende que se trata de ganancias de la cuarta categoría (ver, por caso, lo manifestado a fs. 200, *in fine*, del expediente principal) y el Tribunal Fiscal de la Nación, por aplicación del precedente: "Mascardi, Carlos Gustavo (T.F. 16.049-I) c/D.G.I.", entendió que se trata de ganancias de la tercera categoría.

Por lo demás, en la resolución Nº 104/2007, el Fisco Nacional entendió que corresponde otorgarle tratamiento de ganancias de segunda categoría –y no de la cuarta como lo señala el actor–; pero ello no obstante, consideró que la cuestión deviene en abstracto, puesto que ambas categorías tributan imputando ganancias con el método de lo percibido.

Por ser ello así, en razón de la disimilitud de extremos fácticos de la actividad del aquí recurrente en comparación con la que se consideró en el precedente de mención y la materia recursiva, cabe concluir que asiste razón al Fisco Nacional en cuanto propicia que la doctrina que surge de dicho fallo ("Mascardi, Carlos Gustavo -T.F. 16.049-I- c/D.G.I."), no resulta aplicable al caso de autos. En efecto, en ese precedente se encuadró la situación tributaria del Sr. Mascardi dentro de la tercera categoría, pues la actividad que desarrollaba excedía el marco de la mera intermediación y de la labor de simple comisionista, toda vez que reflejaba la realización de operaciones que se caracterizaban por la

#10962005#237655206#20190621120447764

presencia de inversiones, en función de las cuales se esperaba un beneficio de mayor valor a esa inversión, resultado que se obtendría mediando una actividad de riesgo (cfr. Sala I, en autos: “Mascardi, Carlos Gustavo (T.F. 16.049-I) c/D.G.I.”, del 30/11/2004, habiendo la C.S.J.N. desestimado el Recurso Extraordinario Federal interpuesto por el actor, mediante pronunciamiento de fecha 24/10/2006), en tanto que en el caso de autos, es el propio futbolista profesional quien, con libre disposición de sus derechos federativos procede a su negociación y transferencia.

Por lo tanto, dados los antecedentes de la presente causa y la definición legal contenida en el art. 45, inc. h) de la L.I.G., cabe concluir que se trata de ganancias de la segunda categoría, más allá de la opinión que al respecto sostuvo el actor en las instancias anteriores, lo cual en definitiva resulta de efecto neutro en tanto, como ya fue dicho, corresponde tener en consideración que la cuestión se torna abstracta, puesto que ambas categorías tributan imputando ganancias con el método de lo percibido.

En cuanto a las costas sobre este aspecto, y en atención a lo solicitado por el recurrente, cabe precisar que la ley 11.683 consagra la máxima objetiva de la derrota en tanto en su art. 184, párrafo quinto, establece que: “[l]a parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiere solicitado.”. A su turno, también prevé de modo expreso la posibilidad de apartarse de la misma, puesto que seguidamente dispone que: “[s]in embargo la Sala respectiva podrá eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento bajo pena de nulidad de la eximición.” (cfr. art. cit).

En tal contexto normativo, es del caso traer a colación que esta Sala tiene dicho con relación al art. 68 del C.P.C.C.N. (norma que en definitiva coincide sustancialmente con las previsiones del art. 184 de la ley 11.683), que la imposición de costas debe reflejar la medida del éxito y el fracaso de las pretensiones introducidas por las partes al juicio y sólo con carácter excepcional, el sentenciante puede apartarse de ese principio mediando resolución fundada.

Por ser ello así, en atención a la forma en que se resuelve la cuestión en torno a la resolución Nº 104/07, corresponde modificar las costas de ambas instancias e imponerlas al actor que resultó vencido en este aspecto (cfr. art. 184 de la L.P.T. y arts. 68, 1ra. parte y 279 del C.P.C.C.N.).

IX.- Que la apelación del actor en cuanto hace a la cuestión de fondo, no puede prosperar pues su argumentación se encuentra con el valladar establecido en el art. 86, inc. b) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Tan es así que como ha quedado planteado el asunto, se observa que su queja se dirige a cuestionar la valoración de los hechos y de la prueba que

#10962005#237655206#20190621120447764

realizara el Tribunal Fiscal de la Nación, lo que involucraría un nuevo examen, por parte de ésta Cámara, de la existencia y alcance de un mandato tácito entre su parte y la A.F.A. Al respecto, el Tribunal *a quo* meritó y estableció que el momento de recepción de los pagos por parte del actor debe considerarse fijado en diversas fechas en los años 2002 y 2003, y no como lo sostiene el recurrente, que lo fueron en su totalidad en el año 2001, oportunidad en que los fondos fueron recibidos por la A.F.A. provenientes del Club Racing de Lens, Francia. En ese orden, el Tribunal *a quo* ha evaluado los elementos probatorios y ha considerado que los aportados por el actor no acreditaron la existencia del mentado mandato y la posibilidad de que la A.F.A. disponga de los fondos recibidos.

Se concluye entonces que los puntos del decisorio apelado por el actor han sido fundamentados teniendo en consideración la prueba producida en autos, la cual ha sido valorada por el Tribunal Fiscal de la Nación en el ejercicio regular de las facultades que la ley le acuerda.

El recurrente en su memorial sólo ha manifestado su disenso, de carácter general, con la evaluación que de los extremos fácticos y probatorios hiciera el Tribunal Fiscal para confirmar la resolución administrativa impugnada.

En tal sentido, resulta de aplicación lo dispuesto en el art. 86 inciso b) de la L.P.T. el cual establece, en lo pertinente, que en el caso la Cámara resolverá el fondo del asunto teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal Fiscal de la Nación sobre los hechos probados.

Es decir que de conformidad con lo establecido por la citada norma, respecto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, se prevé una limitación en razón de la cual corresponde –en principio– estar a lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, salvo que se demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta, en la valoración de dichos aspectos (cfr. esta Sala, *in re,* “WM Argentina S.A. c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, Expte. Nº 6.233/2016, del 12/05/2016 y sus citas).

Ahora bien, y más allá de lo alegado, el recurrente no acreditó la existencia de error y/o arbitrariedad en la apreciación de la prueba por parte del Tribunal Fiscal de la Nación, por lo que el recurso de apelación intentado resulta improcedente.

Sin perjuicio de que lo precedentemente expuesto resulta suficiente para desestimar el recurso planteado, cabe agregar que, en rigor, el recurso de la parte actora tampoco se ajustó estrictamente a lo establecido en el art. 265 del C.P.C.C.N., norma que resulta de aplicación al caso en atención a lo dispuesto por el art. 91 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Allí se establece, en cuanto aquí interesa, que la expresión de agravios debe consistir en una crítica concreta, razonada y autosuficiente del pronunciamiento apelado, que no se sustituye con una mera discrepancia con el

#10962005#237655206#20190621120447764

criterio del juzgador, sino que implica el estudio de los razonamientos de aquél, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas (cfr. en igual sentido, C.S.J.N., *Fallos*: 315:689; 316:157; 322:2683, entre otros).

Frente a lo decidido en la instancia anterior, el recurrente no logró demostrar, sobre la base de una crítica razonada y suficiente, que el Tribunal Fiscal de la Nación hubiera incurrido en un error en la apreciación de la prueba que habilite a esta Sala a ingresar al conocimiento del asunto. Por el contrario, de lo manifestado en el memorial, surge que sólo disintió con la valoración de la prueba, no aportando fundamentos que sustenten una posición distinta que permita refutar las conclusiones de hecho y de derecho en que se basó el pronunciamiento.

En tales condiciones, corresponde rechazar el recurso de apelación y, en consecuencia, confirmar la decisión en cuanto fue materia de recurso, pues no se observan razones para variar el criterio sustentado por el Tribunal *a quo*, no habiéndose acreditado –ni siquiera mínimamente– la pretendida arbitrariedad en el resolutorio en crisis.

Que en cuanto a la apelación sobre las costas que le impusieron por la parte que se confirma de la resolución Nº 104/07 y la distribución por su orden en lo que se revoca, invocándose al efecto la complejidad que reviste el caso para resolver de ese modo, cabe señalar que en orden a la forma en que se resuelve la apelación del Fisco Nacional (ver considerando VIII.- del presente decisorio), deviene inoficioso pronunciarse al respecto.

Por las razones expuestas, el Tribunal **RESUELVE**: 1º) hacer lugar a la apelación del Fisco Nacional, revocando lo decidido con respecto a la resolución administrativa Nº 104/07 en cuanto fue materia de agravios, con costas a la actora que resulta vencida (art. 184 de la L.P.T. y art. 68 del C.P.C.C.N.); 2º) rechazar parcialmente la apelación del actor en relación a la resolución administrativa Nº 105/07 y declarar inoficioso pronunciarse respecto a la queja sobre la distribución de las costas y 3º) imponer las costas de esta instancia al actor vencido (cfr. art. 68, 1º parte del C.P.C.C.N., de aplicación por conducto del art. 197 de la ley 11.683, t.o. 1998 y modif.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

LUIS M. MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

Fecha de firma: 25/06/2019
Alta en sistema: 28/06/2019
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA

#10962005#237655206#20190621120447764