

DERECHOS FEDERATIVOS. Jugador de fútbol profesional. Persona Física titular de los derechos federativos y/o económicos. Impuesto sobre los bienes personales. Tratamiento en el impuesto a las ganancias. RENTAS DE LA TERCERA CATEGORIA. Riesgo empresarial. CRITERIO DE LA REALIDAD ECONOMICA. Costas por su orden.-

Causa 9773/2001 - "Mascardi Carlos
Gustavo (TF 16049-1) c/ DGI" - CNACAF
- SALA I - 30/11/2004

"Para ello, reconociendo las particularidades que presentan este tipo de transacciones -puesto que los derechos federativos solo se transmiten entre los clubes o federaciones- el riesgo empresarial es relevante, "excediendo la mera intervención tipificadora del trabajo personal ínsito en la cuarta categoría del impuesto a las ganancias"."

"Que, consecuentemente, encuadrada la situación tributaria del actor dentro de la tercera categoría, no cabe duda que el cálculo respectivo debe hacerse sobre lo devengado y no sobre lo percibió. En este sentido, no cabe duda a mi juicio que respecto al contrato vinculado con el jugador Salas la ganancia se devengó en el año 1996, habida cuenta que el contrato se firmó el 10 de septiembre de ese año."

Texto completo

En Buenos Aires a los 30 días del mes de noviembre del años dos mil cuatro reunidos en Acuerdo los señores jueces de la Sala 1 de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver en los autos: "Mascardi Carlos Gustavo (TF 16049-1)) c/ DGI", y;;

El juez Pedro José Jorge Coviello dijo:

1.º) Que apela la parte actora (cfr. fs. 358), sustentando a su recurso mediante el memorial de fs. 365-376, la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación obrante a fs. 345-352 y su aclaratoria de fs. 355, por la que se rechazó, con costas, la nulidad impetrada por la accionante contra las resoluciones de fecha 6 de abril de 1998, dictadas por la División Determinación de Oficio -Dirección de Inteligencia Fiscal- de la Dirección General Impositiva, mediante las cuales se impugnaron las declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales correspondientes al período fiscal 1996, y se determinó la obligación del contribuyente frente a ambos tributos más intereses.//-

Por las citadas resoluciones se determinó la obligación fiscal del impuesto sobre los bienes personales, fijándose la base imponible para el período fiscal 1996 en la suma de \$7.629.491,81; determinándose el impuesto resultante en la suma de \$ 38.447,46, imponiéndose la obligación de ingresar la suma de \$2.397,60 resultante de la diferencia entre lo determinado y lo realmente ingresado, más la suma de \$52.268 en concepto de intereses resarcitorios dejando en suspenso la aplicación de la multa del art. 20 de la ley 24.769 hasta tanto se dictara sentencia en sede penal (cfr. fs. 442).-

En relación al impuesto a las ganancias por el período 1996, se determinó de oficio el resultado neto sujeto a impuesto de \$1.902.964,08; determinando el impuesto resultante en la suma de \$612.078,15, imponiendo la obligación de ingresar la suma de \$438.240,00 en concepto de la diferencia resultante entre la suma

ingresada y la determinada de oficio; ello con más la suma de \$95.536,00 por intereses resarcitorios, dejando en suspenso, al igual que el caso anterior, el ingreso de la aplicación de la multa correspondiente (cfr. fs. 13-81).-

2.º) Que en punto a tener una clara visualización preliminar de los hechos relevantes, entiendo conveniente describirlos -sin perjuicio de ulteriores precisiones- a partir de los fundamentos tenidos en cuenta en las resoluciones aquí cuestionadas:

1. El 29 de agosto de 1996 el actor celebró un contrato con la Corporación de Fútbol Universidad de Chile (CORFUCH), mediante el cual adquirió el cien por ciento de los derechos sobre los jugadores Salas y Traversa, operación que se concretó en la suma de U\$S 3.420.000 (cfr. fs. 331-334 del expte. Adm. Vinculado con el impuesto a los bienes personales. En adelante sólo se hará referencia a este expediente y no al relacionado con las ganancias).-

2. La operación se llevó a cabo según esta modalidad:

-U\$S 1.000.000 en el acto y como contraprestación el "transfer" del jugador Salas.-

-U\$S 500.000 al 30 de noviembre de 1996.-

-U\$S 500.000 pagaderos el 27 de diciembre de 1996 y el 31 de diciembre de 1996, y como contraprestación el "transfer" del jugador Traverso.-

-U\$S 1.420.000 pagaderos en cuotas entre febrero y octubre de 1997.-

3. Sobre dicha suma total se practicaría un descuento del diez por ciento, y, en caso de una nueva transferencia de los jugadores nombrados, CORFUCH recibiría el treinta por ciento sobre el excedente de U\$S 4.000.000 en conjunto por ambas transferencias.-

4. El 9 de septiembre de 1996 la Comisión Directiva del Club Atlético River Plate (CARP) aprobó la transferencia del jugador Salas por el cien por ciento de los derechos federativos y su incorporación por la suma de U\$S 3.200.000.-

5. El 10 de septiembre el actor cedió al CARP el 90% de los derechos federativos, fijándose la transferencia en U\$S 3.200.000 (cfr. fs. 392-397, cit. expte., ver asimismo el "convenio de transferencia", obrante a fs. 337).-

El 13 de septiembre el señor Mascardi cedió el 10% restante sobre los derechos federativos por la suma de U\$S 300.000, de modo que la transferencia fue hecha por un total de U\$S 3.500.000 (cfr. fs. 398, cit. expte.)

El mismo 13 de septiembre la CORFUCH remitió el "transfer" del jugador Salas.-

Y, finalmente los días 13, 20 y 25 de septiembre y el 18 de octubre de 1996, el CARP libró sendos cheques a favor del actor por la suma de \$1.050.000, en concepto de saldo de la transferencia.-

6. En cuanto al jugador Traverso, resulta que el 27 de diciembre 1996 se presentó ante la AFA el contrato de transferencia celebrado entre la CORFUCH y el Club Atlético Boca Juniors (CABJ) (cfr. fs. cit. expte.), y los derechos federativos correspondientes por la suma total de U\$S 1.500.000, pagaderos en la siguiente forma:

-U\$S 750.000 a la firma del contrato;

-U\$S 750.000 al 30 de enero de 1997.-

7. Para la AFIP la totalidad de la transferencia por ambos jugadores significó la suma total de U\$S 5.000.000. Si, de acuerdo a lo convenido con la CORFUCH, la ulterior transferencia superaba la cifra de U\$S 4.000.000, se reconocía a éste el 30% sobre el excedente, o sea U\$S 300.000. Y esta cifra coincidía con el descuento del 10% al CARP sobre los derechos del jugador Salas.-

Para la AFIP resultaba claro que el descuento efectuado por la CORFUCH "nunca fue tal, pues ya se tenía la previsión de cuáles clubes serían los destinatarios de los jugadores y el monto en el que se habrían pactado en forma previa y extracontractual, las sumas de ambos pases" (cfr. fs. 24).-

8. Asimismo, en cuanto al jugador Traversa, para la AFIP en la fecha del "transfer" (27/12) coincide con el pago de la primera de las cuotas pactadas. Ello, más allá de que la Comisión Directiva del CABJ sólo había aprobado el 21 de enero de 1997 la transacción y de que en los registros contables el pago de la primera cuota se concretó el 3 de enero de 1997 (pese a que el convenio llevaba la primera de las fechas indicadas).-

Y aunque -se sostuvo en la resolución de la AFIP de fs. 13/81- el señor Mascardi no () aparece en los registros de loa AFA (en realidad no puede aparecer para este tipo de operaciones, pues, se recuerda, sólo pueden hacerse entre clubes federados), lo cierto es que para la AFIP toda la operatoria ya estaba convenida por aquél, más allá de que pretendiera acreditarse que la tratativa fue hecha entre los clubes, "cuando en realidad las operaciones habrían sido hechas por venta real del Sr. Mascardi a los clubes argentinos, y no en forma directa entre las instituciones de ambos países".-

9. Tales operaciones no aparecían en las declaraciones juradas del contribuyente para el año 1996.-

La AFIP sostiene en la resolución:

"Que así, el responsable principal Mascardi aparece como titular de los derechos federativos y/o económicos de los jugadores profesionales Traversa y Salas en el contrato que suscribe con la "U" (CORFUCHI) y luego figura en el contrato suscripto con River Plate como titular de derechos federativos, cuando carece de tal legitimidad, según la normativa vigente de F.I.F.A., que regula la intervención de los intermediarios y/o representantes de jugadores profesionales.-

"Que sin embargo esta última circunstancia evidencia lo que se intenta describir, por cuanto este sujeto, que no debería resultar titular de los derecho federativos y/o económicos negocia con River Plate en calidad de titular de estos derechos pactando la totalidad de las condiciones contractuales de transferencia, tal como si fuera el propio Club cedente.-

"Que esta realidad demuestra a las claras que la participación de "intermediarios y/o empresarios" resulta de darse en forma directa manejando el dinero proveniente de esas transferencias. Así puede establecerse que son beneficiarios directos de importantes ganancias, las que no siempre resultan exteriorizadas al Fisco Nacional.-

"Que en el "su examine", se observa que el Sr. Mascardi al amparo del marco que surge de la confusión de roles que se ha descripto, y a partir de la coexistencia de dos planos, uno formal y otro material, es, conforme la realidad ínsita en las

transferencias, quien verdaderamente se beneficia con la diferencia positiva resultado de la compraventa del pase de los deportistas" (cfr. fs. 27-28).-

De allí la conclusión de la AFIP de que el responsable, en tales casos, lucra con el mayor precio obtenido en la transferencia de derechos federativos respecto del importe en que los habría adquirido, por lo que la renta es la diferencia entre lo que se obtiene por el precio de venta y lo que se abonó como precio de compra por el pase de los deportistas profesionales. En consecuencia, para la AFIP, por ser esa la causa u origen de las rentas, "procede encuadrar las mismas como rentas de tercera categoría" (cfr. fs. 30).-

10. Para la AFIP, aplicando el criterio de la realidad económica (art. 12 ley 11.683, TO 1978, actualmente art. 2.º, TO 1998 y sus modif.), en el caso existirían "al menos dos juegos de contratos": uno por transferencia entre los clubes, presentado ante la AFA "al solo efecto de cumplir las formas"; otro "que exterioriza la verdadera realidad económica de las transacciones entre el verdadero adquiriente de los pases -el Sr. Carlos Gustavo Mascardi- y la institución chilena" (cfr. fs. 31).-

3.º) Que para así decidir, el Tribunal Fiscal tuvo en cuenta que:

1. Se trató en el caso de un control preventivo que dio como resultado la probable comisión de un ilícito, por el que el Fisco inició el procedimiento de determinación de oficio con la correspondiente vista de las actuaciones a fin de que el señor Mascardi ejerciera su derecho de defensa. Asimismo destacó que de las actuaciones administrativas se advertía que se había cumplido acabadamente con cada una de las etapas del procedimiento de determinación de oficio de la deuda, el que concluyó con la resolución apelada en autos, correspondiente al impuesto a las ganancias.-

2. Del cotejo de las actuaciones administrativas también se advierte que no se verificaron los presupuestos necesarios para que el procedimiento pueda ser tachado de nulidad, particularmente en tanto el interesado no ha demostrado el perjuicio concreto que le ha inferido el vicio que invoca.-

En ese sentido señaló que en los actos recurridos no se transgredieron las normas aplicables, se han dictado resoluciones debidamente fundadas y sustentadas en los hechos y antecedentes que le sirvieron de causa, expresándose en forma concreta las razones que indujeron a su emisión.-

3. No se comparte lo expuesto por el nulidistante acerca de la declaración de inconducencia que hace el Fisco Nacional respecto de la prueba ofrecida, en el entendimiento que existe una falta de motivación del acto administrativo que lo torna nulo, ni tampoco en lo relativo a la nulidad articulada por desviación de poder e incompetencia funcional, en tanto la resolución apelada ha sido dictada por quien tenía competencia para ello.-

4. La decisión de fondo se centra en el tratamiento en el impuesto a las ganancias que corresponde asignar a la operatoria llevada a cabo por al actora emergente del contrato suscripto entre esta y la CORFUCH. En ese sentido señala que en el contrato definitivo de pase de los jugadores de fútbol profesional José Marcelo Salas Mediano y Cristian Alberto Traversa, suscripto entre la CORFUCH y el señor Mascardi, el día 29 de agosto de 1996, aquella corporación cedía y transfería al último el 100% de los derechos económicos y financieros que generan la transferencia de los derechos federativos de los citados deportistas, pactándose

asimismo la forma de pago.-

A su vez, del convenio efectuado por el CARP y el señor Mascardi, por el que éste le cedía y transfería en forma definitiva el noventa por ciento de la totalidad de los derechos federativos que ha adquirido sobre el pase del jugador Salas. En la cláusula undécima de ese instrumento se estipulaba:

"En caso de River Plate ceda o transfiera el ciento por ciento de los derechos federativos sobre el pase del jugador Salas, en forma definitiva o temporaria, reconocerá a favor del Sr. Mascardi el diez por ciento neto que corresponda sobre el precio de esa transferencia, en pago y cancelación del diez por ciento que el Sr. Mascardi conserva sobre dichos derechos, y cuyo importe le será abonando en la misma forma y condiciones que River Plate lo perciba".-

Efectuada dicha transferencia, se conviene que Mascardi ceda y transfiera en forma definitiva al CARP el diez por ciento restante de la totalidad de los derechos federativos sobre el pase del jugador, por U\$S 300.000.-

Así, no obstante la formalidad planteada ante la Asociación de Fútbol Argentino por el Club River, la cancelación de la deuda con la CORFUCH corría por cuenta de Mascardi, en cumplimiento del convenio del 29 de agosto de 1996.-

En cuanto al caso del jugador Traversa si bien el Club Boca Juniors había pagado directamente al CORFUCH, en el contrato celebrado entre Mascardi y la Asociación Chilena, ésta última se comprometía a abonar parte de la suma estipulada al envío del "transfer" internacional del jugador Traversa "que deberá ser entre 27/12/96 y el 31/12/96", según resultaba del acuerdo.-

5. Las rentas de la tercera categoría tienen como rasgo distintivo la consecución de un fin económico sujeto a certidumbre y riesgo mediante la concurrencia de elementos materiales y humanos. Por lo que si bien es reconocido por las partes que los derechos federativos se transmiten entre clubes o federaciones, las relaciones negociales desarrolladas por la actora y plasmadas en la instrumental existente en el subexámine refieren a una actividad en la cual el riesgo empresarial asume un rol relevante, excediendo la mera intervención tipificada del trabajo personal ínsito en la cuarta categoría del impuesto a las ganancias.-

Además señaló que el contrato en estudio poseía los caracteres de un acto conmutativo para el cedente y aleatorio para el cesionario, dado que la CORFUCH -cedente- desde el momento mismo de la celebración del convenio con la actora cesionaria, pudo apreciar las ventajas que aquél reportaba; en tanto que resultaba aleatoria para Mascardi, toda vez que sus ganancias o pérdidas dependerán en la medida en que su gestión tenga éxito.-

Agrega que la actora había manifestado que la ganancia obtenida por la transferencia de Marcelo Salas y Cristian Traversa tenían origen en una "inversión de riesgo" efectuada en la CORFUCH. Ello indica implícitamente, la afectación de un determinado patrimonio a la actividad así desarrollada, y por lo tanto dicha situación, en base a las cualidades mencionadas, resultaba característico de una operación sujeta a las normas de la tercera categoría de impuesto a las ganancias.-

6. En lo concerniente a la territorialidad del beneficio señaló que el art. 5.º de la ley de impuesto a las ganancias dispone que son ganancias de fuente argentina las que provengan de la realización en territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficio o de hechos ocurridos dentro del límite

de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones ni el lugar de celebración de los contratos. Ello así, se colige que la utilización de los derechos económicos derivados de la transferencia de los derechos federativos de los jugadores Salas y Traversa, se aplicaron en la República Argentina y, por ende, los resultados consecuentes son de fuente argentina.-

7. Acerca de la aplicación del criterio del devengado exigible contemplado en el artículo 23 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias, el referido mecanismo de imputación resulta extemporáneo, ya que no había sido empleado en la declaración jurada de la actora correspondiente al periodo fiscal 1996.-

8. Respecto al ajuste practicado en materia de impuesto sobre los bienes personales la actora, concluyó el tribunal que toda vez que la operación había sido realizada en 1996, se concluía que también existe un saldo a cobrar al 31 de diciembre de 1996.-

4.º) Que en su memorial de agravios la recurrente expresa que:

1. El fisco no conoce lo que es la "fiscalización preventiva", negando que "exista algo así", y el Tribunal Fiscal al introducirla en la litis ha volcado una doctrina sumamente riesgosa para el derecho de defensa del contribuyente, tratando de sanear una actividad encubierta que ni el propio Fisco acepta en sus determinaciones.-

2. La actuación contraria al derecho de defensa no necesita de la demostración de más agravios que la violación del debido proceso reconocido en la Constitución Nacional.-

3. Las resoluciones impugnadas han transgredido las normas aplicables, toda vez que la Dirección de Inteligencia Fiscal violó las normas que dispusieron la estructura organizativa de la AFIP, en las cuales se asignaron las responsabilidades y facultades para hacerlo.-

Además se han violado las normas dictadas por sectores competentes dentro de la Dirección General que son obligatorias para las áreas para las que han sido dictadas.-

4. No hubo fundamentación será para rechazar la prueba ofrecida, en la medida que se denegó su procedencia con esta frase: "El principio esencial de una prueba consiste en que debe resultar apta y clara a los efectos de dilucidar el hecho en cuestión", lo cual no es fundamento suficiente para encontrar razón a esa arbitrariedad el hecho de que haya una instancia (tribunal fiscal) consagra esa arbitrariedad.-

5. En cuanto a la desviación de poder e incompetencia funcional la Dirección de Inteligencia Fiscal actuó en su conjunto con incompetencia de grado debido a que para poder fiscalizar necesitaba contar con una autorización de la Superioridad, recaudo del que prescindió, y esta falta además generó incompetencia en razón de la materia porque no tenía facultades para fiscalizar sin esa orden.-

6. No es competencia del Tribunal pronunciarse sobre la norma penal aplicable al caso, por corresponder ello a la Justicia Federal ya que así lo determina el artículo 18 de la ley 23.771. Y esto -la determinación aplicable por el juez que la propia ley define con competencia para ello-, es lo que ha ocurrido en el caso que nos

ocupa. El Juzgado Nacional en lo Penal Económico N.º 8 había encuadrado la conducta a juzgar dentro de la ley 23.771. Esta ley establece en su artículo 16, respecto de la "determinación de la deuda tributaria", que:

"No podrá dictarse resolución administrativa antes que haya quedado firme la sentencia judicial, la que constituirá cosa juzgada administrativa en cuanto a la materialidad de los hechos".-

7. En la causa penal el juez ha tenido en cuenta fundamentalmente la pericia contable y que en ella la perito indicó cuál era la actividad de Mascardi y qué categoría encuadraba: esto es, fijó como hecho que sus actividades integran la de agente de jugadores y que esta encuadra en la cuarta categoría. Es por ello que el Tribunal Fiscal no podía calificar la actividad del actor de un modo en que se hubiera dictado la sentencia judicial, basta con que ese momento haya sido previo al fallo del Tribunal Fiscal.-

8. Acerca de lo realizado por el CARP ante la AFA si bien es parte de una formalidad, no es una apariencia, sino que se trata del registro del convenio de transferencia, registración que permitirá junto con la del certificado internacional de transferencia que se produzca la habilitación del jugador a favor del club local.-

9. El Tribunal otorga mayor relevancia probatoria a la fecha de referencia fijada en el contrato del 29 de agosto de 1996 que la fecha del Convenio de Transferencia registrado se otorga suficiente recibo de un pago efectuado 1997 y la prueba obtenida a través de la información suministrada por la Dirección Nacional de Migraciones, que el 27 de diciembre de 1996, fecha en la que según el convenio registrado se realizó la firma del mismo. Traverso no se encontraba en el país, prueba que ni siquiera fue mencionado en el fallo.-

10. Las ganancias obtenidas por su actividad de agente de jugadores con licencia de la FIFA, encuadra en las previsiones del inc. 1) del artículo 79 de la ley de impuesto a las ganancias, sin que se complemente con una explotación comercial. Acotando luego que las transferencias se producen entre clubes y las federaciones intervienen en el control, registro y legalización de las mismas, y eso es reconocido por la FIFA y las asociaciones nacionales, y que en la actividad de la actora lo tipificante es la intervención personal y no el riesgo empresario.-

11. En atención a la naturaleza de las actividades desarrolladas, a la preponderancia e importancia principal que detenta la participación personal de Mascardi en las operaciones, las posibilidades de realización de estos actos que tienen por el reconocimiento que merece su nombre a las facultades que le otorga su licencia de la FIFA (la que solo puede ser obtenida por una persona física), es que las actividades que ha desarrollado encuadran dentro de la cuarta categoría.-

12. El ajuste practicado en el impuesto a los bienes personales, confirmado por el fallo, no resulta procedente ya que, como se ha demostrado, la operación de transferencia de los derechos de Traverso se realizó con posterioridad al 31 de diciembre de 1996, y por lo tanto, esa fecha, no existía crédito en el exterior a favor del actor.-

13. Las costas se impongan en su totalidad al Fisco Nacional.-

5.º) Que la cuestión -que me ha impuesto extender la reseña de los hechos relevantes y las posiciones de las partes- exige el tratamiento de las dos cuestiones que ella contiene: la faz procedimental y el encuadre sustancial de la situación

impositiva del actor por su actividad.-

Comenzaré con la primera. El accionante se queja por el modo al que se arribó a la determinación de oficio del impuesto, entiendo al efecto que tal modalidad resulta sumamente riesgosa para el derecho de defensa del contribuyente.-

La AFIP sostiene al respecto, en sus resoluciones de fecha 8 de abril de 1998, que "en uso de las facultades que le son propias la Administración Federal practicó un relevamiento de la situación impositiva del responsable principal" (fs. 4, del expte. del impuesto a los bienes personales), y que "no se trató en la especie de una fiscalización, sino de un relevamiento, tal como le fuere puesto en conocimiento al Contribuyente ... y que, como consecuencia de dicho relevamiento es que emerge la presunta comisión de ilícitos que impulsa el accionar aplicable de acuerdo con la legislación de fondo" (fs. 44-45, cit. expte.).-

Al respecto, es necesario señalar que de las actuaciones administrativas originadas en el relevamiento que efectuado por el Jefe (int.) de la División Determinación de Oficio de la Dirección de Inteligencia de la AFIP, se dio vista al señor Mascardi para que formulara por escrito su descargo y acompañara la prueba pertinente, lo cual fue cumplimentado por el accionante, según surge de este expediente como así también de sus propios dichos (cfr. fs. 82-108 y fs. 143).-

6.º) Que, en atención a lo expuesto, equivoca la representación de la parte actora al entender que "todo el procedimiento tuvo como objetivo la fiscalización del contribuyente, sobre la que no tuvo oportuno conocimiento, violándose el derecho de defensa, ya que se llegó a la vista del procedimiento de determinación sin haber sido oído, ni haber podido producir la prueba...", habida cuenta que según lo dispuesto por artículo 24, primer párrafo de la ley 11.683:

"El procedimiento de determinación de oficio se iniciará, por el juez administrativo, con vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen".-

Por lo que resulta de ese modo correcto la oportunidad en la cual se otorgó la vista, resguardando de esa forma el derecho de defensa del administrado.-

Por lo demás, la potestad ejercida por la AFIP-DGI que la actora cuestiona como si hubiera supuesto un exceso en sus atribuciones, encuentra su fundamento en la norma actualmente situada en el art. 35 de la ley 11.683 (TO 1998 y sus modifs.), se la denomine "fiscalización preventiva", como lo hace el Tribunal Fiscal, o cualquier otra que se asigne a la actividad de control que lleva a cabo aquella sobre las actividades de los contribuyentes en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales. La realidad es una, a mi juicio: la AFIP ejerció una atribución de control para la que esta habilitada por el ordenamiento.-

7.º) Que, por otro lado, disiente lo sentenciado por el tribunal a quo en cuanto sostiene que hay falta de motivación del acto al dejar de lado la prueba ofrecida. Sobre ese punto, cabe señalar que la queja del recurrente se dirige a la decisión de la AFIP en cuanto revela que "no resulta conducente la prueba documental e informativa ofrecidas, ni los argumentos vertidos por el contribuyente a los efectos de desmeritar los cargos imputados mediante el conferimiento de la vista, en la que se entienden suficientes los elementos documentales que constituyen la actuación administrativa de la determinación de oficio. El principio esencia de una prueba consiste en que debe resultar apta y clara a los efectos de dilucidar el hecho en cuestión. Es decir que respecto de las pruebas ofrecidas su producción

resulta inconducente" (fs. 76).-

Al respecto, cabe señalar que lo así decidido no implica arbitrariedad, toda vez que la AFIP se encontraba facultada a desechar aquella prueba que fuere improcedente, superflua o meramente dilatoria (art. 46 de D.R.L.P.A.), y a su vez quedaba para su producción una instancia posterior, en el caso, ante el Tribunal Fiscal.-

No se trata aquí del saneamiento o subsanación de la inobservancia de una formalidad esencial, sino, antes bien, de las atribuciones que el ordenamiento confiere en el procedimiento y el proceso administrativo para arribar a una decisión, administrativa o jurisdiccional, que se la pueda catalogar formalmente correcta. Quedará entonces a la instancia revisora determinar el valor de la prueba desechada, en punto a establecer la necesidad de su producción. En la especie, no se observa que la prueba desechada fuera tan esencial y determinante en punto a cercenar el derecho de defensa de la parte, ni para permitir el encuadre sustancial del tema debatido.-

8.º) Que también reprocha la existencia de desviación de poder e incompetencia funcional por parte de la Dirección de Inteligencia Fiscal, reiterando los argumentos expuestos en la instancia anterior, los que no logran modificar la decisión adoptada, toda vez que como bien se puede advertir de la lectura de las normas allí citadas, aquellas no llevan a otro camino que el de otorgar competencia al Jefe (Int.) de la División Determinaciones de Oficio de la Dirección de Inteligencia Fiscal como juez administrativo (cfr. los arts. 9º y 10º del decreto N.º 618/97, art. 3º del decreto N.º 1397/79 y disposición N.º 16/97).-

Asimismo, respecto de la Instrucción General N.º 342/97 (fs. 303-311), la cual -es cierto- no había sido objeto de difusión externa, según surge de la nota obrante a fs. 312, cabe señalar que más allá de la breve disconformidad que expresa la actora al respecto, lo cierto es que su aplicación al caso no modifica la decisión alcanzada cuando a ella se arriba con resguardo al derecho de defensa del administrado.-

Por lo expuesto, y en lo que se refiere a este tramo de la cuestión, no se observa que los recaudos formales referentes al ejercicio efectivo del derecho de defensa y de la motivación de los actos administrativos dictados (ciertamente, extensa y fundada en ambos), puedan merecer reproche jurídico alguno en ese aspecto.-

9.º) Que, como paso previo al estudio del fondo de la cuestión, corresponde estudiar primero las quejas dirigidas a la actuación del Fisco, comprendidas tanto de la ley aplicable al caso, señalando el encuadre efectuado por el Juez en lo Penal Económico N.º 8, al juzgar a conducta dentro de la ley 23.771, como así también lo decidido en su pronunciamiento en relación a la categoría del impuesto a las ganancias que "fijo como hecho que sus actividades integran la de agente de jugadores y que esta encuadra en la cuarta categoría." (cfr. fs. 371).-

Sobre el argumento que recurrente utiliza para hacer caer los actos de determinación de oficio, cabe hacer notar, en primer lugar, que ese breve relato intenta forzar lo dispuesto por el art. 16 de la ley 23.771. En efecto, la norma establece, en lo que aquí importa lo siguiente:

"[I]a determinación de la deuda tributaria o respecto de las obligaciones sobre los organismos nacionales de seguridad social, conforme lo previsto en el art. 3.º, o la aplicación de sanciones por los organismos administrativos, no constituirán cuestiones prejudiciales a la promoción de la causa penal o la sentencia que ella

recaiga. La promoción de la causa penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos, vinculados con los mismos hechos, pero no podrá dictarse resolución administrativa antes de que haya quedado firme la sentencia judicial, la que no constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos" (le énfasis me pertenece).-

Donde se extrae, a mi juicio, que la decisión que se dicte en sede penal no significa vedar al Fisco la posibilidad de dictar aquellos actos administrativos, y, antes bien, lo que en realidad al norma está evitando es la aplicación de multas hasta que recaiga sentencia definitiva en sede penal (como, por lo demás, el mismo apoderado lo afirma en su escrito de fs. 290-291).-

En lo relativo al pronunciamiento del Juez penal (cfr. la copia de la sentencia que corre agregada a fs. 281-283), en la cual -dice la actora- se fijó la actividad de esa parte y la categoría del impuesto a las ganancias que aquél debía tributar, lo cierto es que de dicho pronunciamiento no se desprende la conclusión que actor invoca. Antes bien, más parece que el juez interviniente se apoyó, para arribar a su decisorio, en el contenido del informe de la experta en punto a establecer la ausencia de culpabilidad penal de parte del actor (cfr. fs. 283). Es decir, de dicho dictamen pericial surgía -junto con otros elementos de juicio- que la inserción de su actividad en la cuarta categoría del impuesto partía de la interpretación que el actor daba respecto a sus obligaciones con el Fisco, y no a una conducta reprochable penalmente.-

Para precisar aún más la cuestión: el juez penal sólo debe decir si hubo o no ilícito, porque es su competencia específica y no la de la AFIP o del Tribunal Fiscal. No puede haber determinación en sede penal que sirva para otra cosa distinta a la indagación sobre a posible comisión de un ilícito, y, por lo tanto, no puede hacer cosa juzgada lo decidido en punto a la determinación del encuadre fiscal, que sólo es competencia administrativa, del Tribunal Fiscal y, eventualmente, de este Fuero. En todo caso, la determinación que el juez penal pueda hacer solo quedará limitada para establecer el grado de culpabilidad que pueda haber al imputado cuando trata de eludir mediante maniobras fraudulentas el cumplimiento de sus obligaciones. Aquí, como se verá más abajo, no parece que hubiera existido semejante maniobra, sino, antes bien, una cuestión de interpretación, habida cuenta que el actor consideraba sus ganancias como de la cuarta categoría, y no de la tercera.-

10.º) Que, ello establecido, procede ahora establecer cuál es el tratamiento que debe otorgársele al impuesto a las ganancias que corresponde asignar al tipo de operación efectuada por la actora, emergente del contrato suscripto entre ésta y la CORFUCH, teniendo en cuenta que el Fisco Nacional sostiene que las rentas obtenidas son de la tercera categoría, y por lo tanto imputables al período fiscal por el criterio de lo "devengado" (art. 18 de la ley de impuesto a las ganancias), mientras que por el contrario, el accionante entiende que son de cuarta o segunda categoría por lo que el criterio a aplicar es el de lo "percibido". De esta forma, de resultar afirmativa la respuesta al primer interrogante, el actor debería haber presentado en sus declaraciones correspondientes al año 1996 las sumas resultantes del beneficio obtenido por su intervención en la transferencia de los jugadores; mientras que en el segundo caso lo que hubiera correspondido es denunciarlo en la declaración jurada del año 1997.-

11.º) Que el Tribunal Fiscal encuadró la situación del actor dentro de la tercera categoría, más precisamente en el art. 49, inc. b, de la ley N.º 20.628, t.o. 1997, y sus modifs., de impuestos a las ganancias, que establece:

"Constituyen ganancias de la tercera categoría:

".-

"b) Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste."

Ello, para el a quo, en la inteligencia que "un rasgo distintivo de las rentas de la tercera categoría es la consecución de un fin económico sujeto a incertidumbre y riesgo mediante la concurrencia de elementos materiales y humanos, carácter éste que permite encuadrar tales rentas cuando no estén expresamente contempladas en la primera, segunda o cuarta categorías."

Para ello, reconociendo las particularidades que presentan este tipo de transacciones -puesto que los derechos federativos solo se transmiten entre los clubes o federaciones- el riesgo empresarial es relevante, "excediendo la mera intervención tipificadora del trabajo personal ínsito en la cuarta categoría del impuesto a las ganancias" (cfr. fs. 351).-

El actor, en cambio, encuadra su situación en la cuarta categoría de la ley, específicamente en el art. 79, inc. f, que dispone:

"Constituyen ganancias de la cuarta categoría las provenientes:

".-

"f) Del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones del albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomisario."

12) Que, por lo tanto, la cuestión a dilucidar aquí es en qué categoría encuadra la actividad del actor a la luz de la normativa de la ley del impuesto a las ganancias. A tal fin es necesario recordar que el actor denuncia que la actividad que desarrolló en relación a los jugadores mencionados comprendía "un contrato por la inversión o adquisición de los derechos económicos y otro por la cesión de los derechos federativos realizado entre los clubes (o directamente a través de apoderados)", existiendo "un solo plano jurídico y económico, tanto para la relación descripta ... como para la transferencia de los derechos federativos que debe hacerse entre los clubes participantes de la operación en cumplimiento de las normas que rigen reglamentando esas transferencias" (cfr. fs. 92, correspondiente al escrito de descargo presentado ante la AFIP).-

En las distintas presentaciones hechas por el actor, dejó sentado -y esto está suficientemente establecido- que él, como agente de jugadores, no puede adquirir ningún derecho federativo. Antes bien, describió su actividad dentro de estos parámetros: "CGM (Carlos Gustavo Mascardi) realiza una inversión de riesgo en el club que sea titular de los derechos federativos de un jugador por el cual puedan tener potencial o efectivamente interés o necesidad de contratación otras instituciones. Para la instrumentación de dicha operación ... efectúa un contrato con la institución titular de los derechos federativos, y accesoriamente se munió de un apoderamiento para gestionar su venta e inclusive que incluya éste una facultad de percibir, con el objeto de disminuir el riesgo, aunque no es posible eliminarlo" (cfr. fs. 91; ver asimismo la reiteración de conceptos análogos a fs. 373 vta. y 374 vta.).-

Dentro de tal contexto, si bien la actora reconoce el riesgo que implica la actividad que lleva a cabo, insiste en que no es el riesgo empresarial -como así lo rotuló el Tribunal Fiscal- el sólo componente para tener en cuenta en la actividad del actor, puesto que, entre otros argumentos, ha invocado que "por su actividad de agente de jugadores con licencia de la F.I.F.A." encuadra en el art. 79 del impuesto a las

ganancias, "sin que se complemente con una explotación comercial" (cfr. fs. 374).-

13) Que el núcleo en torno al cual el tribunal a quo encuadró la situación del actor se sustentó básicamente en la consideración del riesgo empresario que constituía la actividad llevada a cabo del señor Mascardi, lo cual lleva, necesariamente, y como lógica consecuencia, a considerar al actor como un "empresario", aunque se trate de una empresa unipersonal la que llevaba él adelante. Por cierto que éste aparece relativo a partir de las constancias que obran en autos, apenas se tenga en cuenta que en algunos contratos en los que el actor intervino aparece como "Gustavo Mascardi representaciones y mandatos" (contrato celebrado con el CARP vinculado con la adquisición de los derechos federativos de los jugadores Roberto Fabián Ayala y Hernán Jorge Crespo; cfr. fs. 386 del expte. adm. sobre ganancias) o simplemente "Carlos Gustavo Mascardi", como en los contratos aquí en discusión (merece ponerse de relieve que no ha sido puesto en cuestionamiento que se trate de la misma persona en estos casos, máxime si se tiene en cuenta que a fs. 380-381 la Caja de Valores registra cuentas corrientes cuyos titulares son, según el detalle allí hecho, Alejandro Enrique, Carlos Gustavo y Emilio Horacio Mascardi, o "Carlos G. Mascardi y Cía. Ag. SA.", o una caja de ahorro cuya titularidad es de "Mascardi G. y/o Mascardi A. y/o", entre otras cuentas y operaciones).-

Es más, el riesgo empresario, o en otros términos, el riesgo propio de la actividad, que no puede ser otro que el de un comerciante, no fue puesta en duda por la actora, ni, vale tener presente, se negó su intervención como agente de jugadores en los contratos que constan e las actuaciones administrativas. Por lo tanto, al estar insito en esta actividad llevada adelante por el actor un componente riesgoso -conforme el propio actor lo describe- no cabe duda que debe entenderse como actividad empresaria, puesto que, como se ha dicho en doctrina, el concepto de empresa o explotación contemplado en el art. 49, inc. b), de la ley de impuesto a las ganancias ("sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales") significa sintéticamente: a) la afectación de un patrimonio; b) una organización, y -en lo que aquí interesa-, "un alea o incertidumbre, es decir, un riesgo empresario ... ya sea por arriesgar fondos que se espera recuperar con el incierto resultado de una producción, explotación o investigación, susceptible de éxito o fracaso (Raimondi, Carlos A. y Atchabaian, Adolfo: El impuesto a las ganancias, 3ª ed., Buenos Aires, 1997, p. 42; Asimismo, Reig. Enrique Jorge: Estudio teórico práctico sobre el impuesto a las ganancias, Montevideo, 1996, p. 169 y Fernández Raimundo L. y Gómez Leo Osvaldo: Tratad teórico - práctico de Derecho Comercial, t. I, reimpr., Buenos Aires, 1987, p. 267).-

En este contexto, el rol empresario de la actividad del actor queda demostrado por la forma en que se llevó a cabo la adquisición de los derechos sobre los jugadores Salas y Traverso, donde es él quien puso de su propio peculio las sumas necesarias para concretar la operación. Ahora bien, poco interesa a mi entender -y desde el punto de vista fiscal- que de acuerdo a los términos de la FIFA los derechos federativos sólo puedan ser objeto de transferencia entre clubes. No interesa ello aquí. Lo cierto es que, de una parte, en el contrato respectivo es el señor Mascardi quien los adquiere, y, por otra, que ante tal situación, él mismo reconoce el riesgo -como precedentemente se señaló- que significaría lograr la transferencia a un precio menor que el de adquisición o no concretarla, y, aún más, es él quien realiza la inversión.-

A este efecto, basta partir de la lectura de sus propios dichos, en el sentido que "[l]a inversión descrita está sujeta a la concreción de hechos que no dependen de su voluntad o acción, conteniendo un alto grado de riesgo", entre otras causas, por no efectuarse la transferencia de los derechos federativos, o la cesión se efectúa por un precio menor, o la transferencia se torna de cumplimiento

imposible, o el cesionario no abona las sumas comprometidas o el cedente no libera al jugador y no gestiona el "transfer" (cfr. fs. 91; y fs. 373 vta. y 374 vta., donde, en esta última se lee que las condiciones personales del actor, "no niega el carácter aleatorio del resultado")

14) Que, de tal modo, queda a mi juicio desvirtuada la afirmación del actor que el texto del contrato celebrado con la CORFUCH es confusa o errónea, al no hacer referencia a que en realidad "su calidad es de apoderado" (cfr. fs. 94), habida cuenta que -más allá de que en el marco internacional de la actividad futbolística lo actuado no haya sido formalmente ajustado- si era "apoderado", no aparece, precisamente, ningún apoderamiento que le haya sido dado para llevar a cabo una adquisición por parte de la institución interesada en los jugadores, sino que él era el adquirente de los derechos ante el club titular, y éste le confería la representación ante otras entidades para transferirlos (cfr. cláusula A del "Contrato de compra definitivo de pase de los jugadores de fútbol profesional José Marcelo Salas Melinao y Cristián Alberto Traverso", obrante a fs. 331-334 del expte. de impuesto a las ganancias). Es más, en el contrato celebrado con el CARP aparece el actor como adquirente de los derechos del jugador Salas Melinao a la CORFUCH y cedente de ellos al CARP (cfr. cláusulas primera y segunda de contrato, obrante a fs. 392-397 de dichas actuaciones).-

15) que, en definitiva, de las actuaciones acompañadas a estos autos se desprende que la actividad del señor Mascardi excede el marco de la mera intermediación y quizás de la labor del simple comisionista, toda vez que refleja una operación que se caracteriza por la inversión y el beneficio del mayor valor que en el contrato surge con la expresión "contrato de compra definitivo de pase de los jugadores de fútbol profesional José Marcelo Salas Melinao y Cristián Alberto Traverso" (fs. 419-422), como también de las afirmaciones de aquél, en cuanto a que "realiza una inversión de riesgo en el club que sea titular de los derechos federativos del jugador" (cfr. fs. 173).-

De allí que coincida con el resultado alcanzado por el tribunal a quo, en cuanto señala como característica del negocio "la inversión de riesgo", toda vez que el recurrente invierte su dinero para adquirir aquellos derechos, luego venderlos a los clubes y por último obtener un capital mayor al comprometido inicialmente. Sin que los agravios vertidos al respecto por el recurrente agreguen a estos autos alguna circunstancia que llegue a desvirtuar la postura respecto del impuesto determinada por el Fisco Nacional.-

Por otra parte, al pretender caracterizar sus ganancias como de la cuarta categoría, con sustento en el art. 79, inc. f. de la ley respectiva, olvida que su actividad parecería aproximarse más -aunque no pretendo dar el definitivo encuadre a la actividad-, conforme las constancias de autos y las propias manifestaciones del actor, al supuesto contemplado en el art. 49, inc. c, que incluye en la tercera categoría a las ganancias "derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio no incluidos expresamente en la cuarta categoría", que a las de aquellas otra. Y si la actividad pudiera rotularse de comisionista, no cabría duda que encuadra en la tercera categoría, habida cuenta que tal actividad no deja de ostentar carácter comercial o empresario, máxime si se tiene en cuenta que en nuestro derecho sólo existe la comisión comercial y no la civil (cfr. art. 222 del Código de Comercio; cfr. asimismo; Fontanarrosa, Rodolfo O.: Derecho Comercial argentino, 3ª ed., Buenos Aires, 1969, pp. 191-192 Halperín, Isaac: Curso de Derecho Comercial, vol. I, 3ª ed., 6ª reimpr., Buenos Aires, 1982, p. 48. Asimismo Raimondi y Atchabaian, ob. cit., pp. 45-47, quienes señalan que el comisionista no precisa

necesariamente de una "organización" empresaria para ejercer su actividad).-

16) que, consecuentemente, encuadrada la situación tributaria del actor dentro de la tercera categoría, no cabe duda que el cálculo respectivo debe hacerse sobre lo devengado y no sobre lo percibió. En este sentido, no cabe duda a mi juicio que respecto al contrato vinculado con el jugador Salas la ganancia se devengó en el año 1996, habida cuenta que el contrato se firmó el 10 de septiembre de ese año.-

La situación vinculada con la transferencia del jugador Traverso no lleva a una solución distinta, puesto que el convenio de transferencia entre CABJ y la CORFUCH fue celebrado el 27 de diciembre de 1996 (cfr. fs. 254 del expte. de ganancias, y 113 del presente. La incidencia que pueda tener la recepción del "transfer" del jugador (cuya copia obra a fs. 114), o el registro ante la Dirección de Migraciones de su ingreso al país resulta a todas luces intrascendente, habida cuenta que, en todo caso, estas circunstancias permitieron consolidar o dar vigencia efectiva a lo ya convenido entre las partes que, precisamente, no estaba sujeto a condición. Por lo demás no puede descartarse que aunque el convenio aparezca mencionando sólo a ambos clubes, lo cierto es que la intervención del actor no ha sido negada para dicha transacción.-

17) Que en lo relativo al ajuste practicado sobre los bienes personales, y teniendo en cuenta que, en su escrito de apelación el recurrente sólo se limita a sostener que "no resulta procedente ya que, como se ha demostrado, la operación de transferencia de los derechos de Cristián Traverso se realizó con posterioridad al 31 de diciembre de 1996 y, por lo tanto, a esa fecha, no existía crédito en el exterior a favor del actor" (cfr. fs. 375 vta.-376), traduce su disconformidad con el pronunciamiento sin desvirtuar lo decidido allí, en cuanto al entendimiento por parte del Tribunal a quo de que la operación había sido realizada en 1996, existiendo, por ende un saldo a cobrar al 31 de diciembre de 1996, lo que no lleva sino a confirmar la resolución apelada.-

18) Que, por último, en cuanto a las costas, corresponde recordar que si bien el principio general es el de la derrota, por lo que corresponde su imposición a la vencida, no es desechable por el propio ordenamiento que el juzgador pueda distribuir las en orden causado, cuando exista mérito para ello (art. 68 del CPCC, y del 184 de la ley 11.683, T.O. 1998 y sus modif., y texto agregado a dicho art. por la ley 25.239). Esta fórmula permite que en situaciones como la de autos, cuando no es desdeñable que la actora haya actuado con una razonable convicción sobre el derecho que la asistía, máxime si se tiene presente que la cuestión aquí suscitada es novedosa -no existen precedentes en el Fuero- muestra un conjunto de aristas que, a mi juicio, permitiría que ella haya tenido la creencia que sus ganancias encuadraban en la cuarta categoría.-

19) Que, en conclusión, postulo que se confirme la sentencia apelada, salvo en cuanto a las costas, propongo su distribución, tanto en sede administrativa como en ésta, en el orden causado.-

EL señor juez de cámara Dr. Néstor H. Buján dijo:

I. Que, en lo sustancial, adhiero al voto del Dr. Coviello y, por ello, a la solución que él propone para resolver la cuestión sometida a conocimiento de este Tribunal, la que se sustenta, entre otros conceptos, en la correcta aplicación al caso de criterios hermenéuticos típicos de la materia tributaria, como son los de "significación económica" y "realidad económica" -los que expresamente encuentran sus raíces legales en el marco específico de la ley 11.683 (t.o. 1998 y

mod.)-, para justificar de ese modo la procedencia del ajuste fiscal formulado por el organismo recaudador.-

II. Que sin perjuicio de ello, considero apropiado formular algunas precisiones, en particular de los argumentos utilizados en el considerando 8° de la ponencia de mi colega -atinentes a los alcances asignados a lo dispuesto en el art. 16 de la ley 23.771 (actualmente derogado por la ley 24.769)- para desestimar los agravios del actor sustentados en lo decidido por el Juzgado en lo Penal Económico n° 8, a través de la sentencia del 17/8/1999, por la que se lo sobreseyó totalmente en orden al delito previsto y reprimido por el art. 2° de la ley 23.771.-

III. Que en tal orden de ideas, y sin dejar de señalar previamente que "a priori" nada puede objetarse al proceder seguido por la demandada, que se ajustó a lo dispuesto en el art. 18 de la ley 24.769 -por el cual, modificando el anterior sistema que estatuyera e art. 16 de la ley 23.771, se estableció una suerte de "prejudicialidad administrativa" para las denuncias penales a formularse por violación de la normativa-, lo cierto es que el encuadre penal conferido por la justicia represiva -que no abrigó dudas sobre la aplicación a caso de la ley 23.771- y los principios que gobiernan la materia penal, conducen a que deba examinarse la cuestión ponderándose los alcances del fallo penal absolutorio dictado en esta sede y, en su consecuencia, aquellos extremos conducentes para resolver sobre la procedencia o improcedencia, aquellos extremos conducentes para resolver sobre la procedencia o improcedencia del ajuste fiscal formulado al actor, por aplicación del denominado criterio de "prejudicialidad penal" que establecía en la norma derogada.-

Y en este aspecto, la lectura de la sentencia penal recaída el 17/8/1999, si bien significó la absolución del actor respecto de las consecuencias penales que establecía el art. 2° de la ley 23.771 en relación con los hechos que sirvieron de base al ajuste, no puede implicar a que ella proyectó efecto de cosa juzgada respecto de la materialidad de estos últimos (confr. art. 46 cit. in fine), habida cuenta que sencillamente el juez penal no se pronunció sobre la procedencia o improcedencia de la deuda reclamada por la autoridad recaudadora sobre la base de tales circunstancias fácticas (y en función de un encuadre fiscal asignado por el organismo demandado -en lo medular, la consideración de las ganancias como de 3ra. categoría para la ley de gravamen- sobre el que tampoco se pronunció la sentencia penal).-

Lo más cercano a ello, pero insuficiente para otorgarle efectos de "cosa juzgada" es aquello que señala el fallo absolutorio cuando -luego de sintetizar la posición del allí encausado y del denunciante (AFIP-DGI)- expresa que "...las consecuencias desde el punto de vista técnico de adoptar una categoría de renta atribuible a las ganancias influye exclusivamente en la determinación del momento en que se incluyen las mismas como materia imponible. Que en este caso lo que no resulta incluido como materia imponible del período fiscal 1996, es materia imponible del período fiscal 1997. Que eso resulta por la diferencia de atribución de la renta conforme al criterio de tercera categoría. Que en este caso - concretamente en el caso en estudio- esta disparidad de criterios sobre la categorización de la renta no tuvo influencia alguna al criterio de la AFIP y al que luego ingresó efectivamente conforme a su criterio. Que en relación a las operaciones cuestionadas las mismas fueron incluidas en las DDJJ del contribuyente en el año 1997 como materia imponible, y sin perjuicio de haber sido exteriorizadas en el año 1996 y también conforme a la documentación agregada a lo largo de la fiscalización, que efectuara a la AFIP a su representado..."-.

IV. Que con las precisiones apuntadas, entonces, VOTO por adherir a la propuesta del Dr. Coviello, en el sentido de desestimar los agravios de l actor y, en su consecuencia, confirmar el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto ha sido materia de ellos, con costas por su orden conforme se justifica en el voto de mi colega de Sala.-

En virtud del resultado que informa el Acuerdo que antecede, el Tribunal RESUELVE: confirmar la sentencia apelada, con costas en el orden causado en ambas instancias.-

Se deja constancia que el señor juez de cámara Dr. Bernardo Licht nos suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 RJN).-

Regístrese, notifíquese y devuélvase.//-