



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: SENTENCIA EX-2020-66887060- -APN-SGAI#TFN “BURZACO Alejandro s/RECURSO DE APELACIÓN”

AUTOS Y VISTO:

El Expte. N° EX-2020-66887060-APN-SGAI#TFN caratulado “BURZACO Alejandro s/RECURSO DE APELACIÓN”

y CONSIDERANDO:

I.- Que en RE-2020-66881022-APN-SGAI#TFN se interpone recurso de apelación contra la resolución 35/2020 (DVDEOB) en virtud de la cual se determinó de oficio, con carácter parcial, la materia imponible en el Impuesto a las Ganancias, por el período fiscal 2015, con mas intereses resarcitorios y hace expresa reserva de la eventual aplicación de sanciones administrativas que pudieran corresponder, en orden a lo establecido en el artículo 20 de la Ley 24.769 y sus modificaciones.

Que, en primer lugar, manifiesta que la resolución apelada tiene su origen en el requerimiento de determinar en cabeza de la recurrente la deuda prevista en los términos del artículo 18 de la Ley 24.769, ello en el marco de la causa caratulada “*Burzaco, Alejandro; Jinkis, Mariano Alejo, Torneos y Competencias S.A., Full Play S.A. y otros s/ infracción Ley 24.769*” que tramita ante la Fiscalía Nacional en lo Penal Económico N° 9, la que derivó del marco de una causa judicial llevada a cabo en los Estados Unidos (conocida popularmente como “FIFA GATE”) donde se afirmó que “*el encartado obtuvo ganancias, las cuales fueron sustraídas del conocimiento del Fisco*”.

Afirma que el ajuste fiscal exteriorizado en la Resolución recurrida tiene como fundamento central la citada ganancia por la “confiscación”, las que se “presumen” del reconocimiento de la recurrente de cargos formulados ante la justicia norteamericana, de la manera en que habría exteriorizado dicha circunstancia en su declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2015 y lo expresado en la memoria de los estados contables de Torneos y Competencias correspondientes al período fiscal 2015.

Indica que al Sr. Burzaco se le acusó de la comisión de los delitos denominados como cargos número uno (1) - Conspiración por fraude organizado-, treinta y nueve (39) – Conspiración por fraude electrónico- y cuarenta (40)

– Conspiración por lavado de dinero, los cuales no fueron aceptados en un primer momento por su mandante.

Manifiesta que en fecha 16 de noviembre de 2015 el Sr. Burzaco tomó la decisión de declararse culpable de los cargos de los que se le acusaba ante el Juez norteamericano. En tal aceptación de su culpabilidad, expresó que en varias oportunidades aceptó entregar dádivas a efectos de lograr obtener los derechos sobre varios torneos a favor de DATISA S.A.

Alega que como se dijo en sede administrativa como se desarrollaron los hechos en la realidad fáctica, por estar privado de su libertad por haber sido condenado en los Estados Unidos, la actora ha perdido su residencia fiscal tributaria en Argentina a partir del año 2016 ya que su vivienda permanente, forzada por cierto pero no por ello deja de ser permanente, está en el exterior. En nada cambia que tenga su CUIT vigente con un domicilio fiscal pero sin impuestos activos en nuestro país, ya que lo cierto es que es un sujeto inscripto en Estados Unidos a los fines tributarios desde el año 2016 como se acredita con la prueba documental y que en la citada fecha en que perdió la residencia no existía un procedimiento para solicitar la baja en nuestro país.

Destaca que pese al esfuerzo y la cita de normas y de Dictámenes en la Resolución recurrida, lo cierto es que por las circunstancias fácticas el Sr. Burzaco perdió su residencia fiscal en los impuestos en Argentina en el 2016, se dio de baja de impuestos en el mes de marzo de 2017 y no tiene sustento un pedido en forma retroactivo como se desliza en la Resolución recurrida.

Sostiene que no se encuentra probado por parte de la AFIP que Alejandro Burzaco hubiese obtenido ganancias por las actividades que prestara para sociedades en el extranjero, en otras palabras, no se puede afirmar que generó ingresos alcanzados con el impuesto, sino lo que sí está probado que fueron sociedades (Traffic S.A. de Brasil, TYC indirectamente a través de sus controladas del exterior Productora de Eventos S.A. y Full Play S.A.) las que recibieron los beneficios por la obtención de los contratos en cuestión por parte de la FIFA.

Manifiesta que no se encuentra probado a los efectos del impuesto a las ganancias que su representada haya pagado efectivamente tales sobornos ni obtenido réditos directos por ello, y, eventualmente fue una persona jurídica del exterior distinta quien lo hizo (DATISA S.A.), por lo que mal puede haber realizado hechos imposables en el impuesto a las ganancias en forma personal como se ha presumido en el período fiscal 2015 en la resolución recurrida.

Afirma que no existe ganancia a los efectos del impuesto, ya que se encuentra probado que fue una persona jurídica distinta (DATISA S.A. y las otras sociedades que se han mencionado) quienes habrían realizado la actividad, y la maniobra eventualmente delictiva de obtención de beneficios económicos de los contratos y no él, por lo que la presunción por la que se lo considera como que obtuvo una renta no es procedente. En otras palabras, indica que la información obtenida por la AFIP contribuye a confirmar que su mandante, si bien participó en las citadas maniobras como lo reconoció expresamente ante la justicia americana, no abonó sobornos con su propio dinero ni obtuvo ganancias por tal situación, ya que a todo evento el rédito fue obtenido por las personas jurídicas en cuestión.

Señala que el mero hecho de una declaración de culpabilidad ante un procedimiento judicial en el extranjero no puede de por sí llevar al convencimiento -como lo pretende sostener la resolución recurrida- de que se está frente a conceptos alcanzados con el impuesto a las ganancias en la República Argentina, y menos aún que los mismos -de existir- corresponderían al período fiscal en el cual se reconoció tal culpabilidad, además que a partir del 2016 estamos frente a un sujeto que perdió la residencia fiscal en Argentina.

Sostiene que el reconocimiento formulado en sede de la justicia penal americana no puede autorizar a presumir,

sin más, para el Fisco Nacional Argentino, la real existencia de una ganancia en cabeza de la recurrente y muchos menos por los importes reflejados en la Resolución.

Indica que si se hubiera realizado al menos un análisis de la documentación agregada a las actuaciones administrativas se habría notado que, en el proceso judicial abierto en Nueva York se estableció que DATISA S.A. -conformada por Traffic de Brasil, TyC y Full Play de Argentina, cada una con un 33% de las acciones- habría acordado pagar u\$s 100 millones en pagos a los ejecutivos de la CONMEBOL, miembros además de la FIFA, a cambio de la firma de los contratos por los cuales se pondrían en manos de TyC S.A. las transmisiones de TV, mientras que Traffic se encargaría de la comercialización y Full Play International Televisión S.A. (sic).

Afirma que ninguno de los cargos demuestra y menos aún da indicios de que el Sr. Burzaco haya abonado con dinero propio los “sobornos” en cuestión, sino que más bien dan cuenta que el mismo participó del entramado delictivo para obtener beneficios para las empresas de las cuales era directivo. Indica que las ganancias derivadas del pago de los “sobornos” en cuestión no habrían sido a favor del Sr. Burzaco, sino que habrían redundado a favor de DATISA S.A. y TyC, de las cuales su mandante era director en ambas, y socio de la última.

Alega que las ganancias derivadas del pago de los sobornos fueron e iban a ser recibidas por DATISA S.A., el pago de los sobornos se hizo con patrimonio de DATISA S.A., la confiscación recayó sobre las acciones de la recurrente de TyC, y el monto de la confiscación dispuesta en la justicia estadounidense no fue calculada sobre ganancias recibidas por el Sr. Burzaco en 2015 sino sobre los beneficios que resultaron e iban a resultar del pago de sobornos por parte de éste en su carácter de director de DATISA S.A.

Sostiene que la confiscación está dada como un mecanismo legal, en aquellos casos en que se acepta la responsabilidad en sede penal de los Estados Unidos de América, pero que es un monto que se vincula con los actos en los que participó penalmente un sujeto, para ser más gráfico, una especie de “multa” o “sanción”, relacionado con los montos en los que participó en las conductas delictivas. Pero en ningún caso tiene que ver, ni está relacionado con importes que haya recibido el Sr. Burzaco en forma directa y personal ni con ganancias que haya obtenido.

Alega que no hay dudas en cuanto a que no se trató de una ganancia oculta, habida cuenta que la tenencia accionaria de la recurrente en la empresa Torneos y Competencias S.A. siempre fue asentada en sus respectivas declaraciones juradas y se abonaron los impuestos correspondientes, incluso en el período fiscal cuestionado, 2015. Al haberse aceptado ante la justicia de los Estados Unidos una orden de enajenación forzosa por la suma a la que se hizo referencia, y al haberse afianzado la obligación de dicho pago con dichas acciones, esa situación debió ser reflejada en su declaración jurada del año 2015.

Manifiesta que la forma en que se exteriorizó la “confiscación” en la declaración jurada de ganancias presentada, no hace más que confirmar que se le generó un pasivo con la sociedad por la cual intervino en las maniobras (Torneos y Competencias S.A.), al aplicársele la confiscación sobre acciones de la empresa de las cuales el Señor Burzaco era titular. En consecuencia, se revaluaron el monto de las acciones que la recurrente tenía en la empresa Torneos y Competencias S.A. (un total de 10.032 acciones), a pesar de que el monto de acciones que se mantuvo invariable, ya que su mandante debió aceptar su responsabilidad en el proceso penal americano. Pero sin dudas, lo que se plasmó es que es una deuda que asumió con la sociedad mediante la confiscación de su participación accionaria, jamás una ganancia alcanzada con el impuesto.

Manifiesta que lo que se explicó en dicha oportunidad y que fue ignorado por el Fisco al proceder al dictado de la Determinación de Oficio aquí impugnada es que la forma en la que se declaró la “confiscación”, solo confirma la

generación de un pasivo para con la Justicia norteamericana y con la sociedad por la cual intervino en las maniobras (TyC), al aplicársele la confiscación sobre acciones de la empresa de las cuales el Señor Burzaco era titular.

Indica que el Fisco ha realizado una interpretación de la realidad de los hechos totalmente torcida y arbitraria al solo efecto de aplicar un gravamen -de forma ilegítima- a la actora, cuando quien realmente debería haber tributado por las rentas derivadas de las maniobras de pago de “sobornos” eran las personas jurídicas que se vieron beneficiadas por ello y de las cuales el Sr. Burzaco actuó en su carácter de Directivo y representante. Es decir, que la única ganancia sobre la cual se habría omitido su tributación habría acaecido en el año 2015, todo lo cual atenta contra el requisito de periodicidad en la fuente del ingreso que exige la ley del impuesto a la ganancia.

Sostiene que no hay nada efectivamente probado, con base y sustento documental y legal, ya que se invoca que se puede “presumir” que la suma producto de la orden de confiscación se “trataría de una renta omitida”, aspectos que han sido desvirtuados con el análisis del real alcance de la declaración de culpabilidad, así como también de la orden de confiscación y el alcance de la misma de acuerdo al derecho norteamericano, conforme fuera analizado en puntos anteriores, así como también la manera de exponer la situación en su declaración jurada y lo manifestado por un tercero (Torneos y Competencias S.A.) en la memoria de los estados contables.

Alega que las actuaciones penales no fueron agregadas en copias certificadas y en forma completa, solo existen constancia de copias, con carácter parcial e incompletas; no se cumplió con los procedimientos de autenticación de documentos extranjeros previstos por la Convención de la Haya del 5 de octubre de 1961 y por el Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto, respecto de la exigencia de contar con la pertinente apostilla; ni tampoco con la forma de certificación prevista en el tratado de cooperación incorporado en la Ley 24.034.

Manifiesta que no se encuentra efectivamente probado la existencia de obtención de dinero producto del pago de sobornos por parte de terceros, que le habrían generado ganancias periódicas a la actora, ya que el alcance de su reconocimiento en sede penal de los Estados Unidos, que ya fue analizado, así como también la naturaleza de la confiscación, situación que no dan base a la existencia del requisito de periodicidad.

Destaca que la confiscación fijada por la justicia americana, -como ya se dijo en rigor de verdad una prenda de las acciones de Torneos y Competencias S.A. y su venta, así como el embargo de cuentas bancarias donde ninguna estaba a nombre suyo – no se percibió en el 2015, sino que en esa fecha solo se acordó cumplirla, en otras palabras, tal reconocimiento no da origen a una ganancia para el 2015.

Alega que en las actividades tipificadas como delitos -lo que fue reconocido por la recurrente y como lo califica el Fisco- nos encontramos con que el acto jurídico resulta nulo, no produciendo sus efectos normales. Es decir que si el acto que generó tales ganancias es nulo no se configura el hecho imponible. No es menor el hecho de que al haber sido confiscadas tales sumas al Sr. Burzaco ha desaparecido la capacidad contributiva, que fundamentaría el cobro del tributo.

Indica que la permanencia de la fuente tiene que ver con la perdurabilidad una vez obtenida la renta. Ello tampoco tiene que ver con la presunción de ganancia aplicada. No está probada una fuente productora, que se infiere erróneamente del reconocimiento en sede penal de los Estados Unidos de América. Además el hecho que haya reconocido que por el cargo que detentaba participó en un esquema de pago de funcionarios del fútbol a cambio de derechos de marketing para torneos deportivos no indica que hubiese obtenido ganancias en forma personal y en forma periódica.

Informa que tales “ganancias” no son ni fueron rentas por no haber sido la recurrente ni las sociedades ya

referidas los reales propietarios del bien o beneficio económico adquirido ilícitamente, en tal sentido, el Estado solo debe recaudar impuestos por el incremento del patrimonio que ingresa a la esfera económica de manera lícita y cuando el hecho imponible este previsto en la ley.

Señala que tampoco se ha probado que el Sr. Burzaco fuera quien exteriorizó la capacidad contributiva que deba ser alcanzada con el impuesto a las ganancias, ya que no ha pagado con dinero propio ni está probada la obtención de una renta alcanzada con el impuesto en su cabeza como se ha pretendido.

Que, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal.

II.- Que en IF-2020-87199830-APN-DTD%JGM contesta el traslado la representación fiscal, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone, que se confirme el acto apelado, con costas.

Que en primer lugar, sostiene que las actuaciones que concluyeran en el dictado de la resolución tuvo su origen en el requerimiento de la Fiscalía interviniente en la causa N° 56.753/15 (C.N.A.P.E. 554/2015) caratulada “*Burzaco, Alejandro; Jinkis, Hugo Victor; Jinkis, Mariano Alejo; Torneos y Competencias S.S.; Full Play S.A y otros s/ Infracción Ley N° 24769*”, que tramita ante la Fiscalía Nacional en lo Penal Económico N° 9, para que, con las limitaciones de rigor impuestas, tales como la imposibilidad de requerir a todos los sujetos involucrados, se determinara en cabeza del encartado la deuda prevista en el artículo 18 de la Ley N° 24769.

Indica que surgió a partir de haberse establecido -en orden a lo actuado en el proceso judicial ya mencionado- que la empresa DATISA S.A., radicada en la República Oriental del Uruguay, conformada por la firma Traffic de Brasil, y las sociedades Torneos y Competencias S.A. (en adelante TyC) y Full Play S.A., domiciliadas en la República Argentina, cada una con el 33,33% de las acciones, habría acordado pagar sobornos a los ejecutivos de la CONMEBOL y CONCACAF, quienes además eran miembros de FIFA, a cambio del otorgamiento de los contratos de derechos sobre los eventos deportivos Copa América 2015, 2019 y 2023, y Copa América Centenario 2016 (sede EE.UU.), que totalizaban un monto total de u\$s 352,50 millones.

Manifiesta que en dicha declaración de admisión de culpabilidad la recurrente hizo expresa manifestación que en varias oportunidades -en su carácter de accionista y luego también Gerente de Torneos y Competencias S.A., y a través de una UTE en la cual Torneos y Competencias S.A. era integrante- aceptó pagar sobornos a varios funcionarios de CONMEBOL, FIFA y otros relacionados con el fútbol para obtener los derechos de marketing de varios torneos, incluso la Copa Libertadores, Copa Sudamericana, Copa América y las ediciones 2018, 2022, 2026 y 2030 de la Copa Mundial y de varios partidos amistosos, como así también los eventos citados anteriormente, esto es Copa América, ediciones 2015, 2019 y 2023 (a través de DATISA S.A.), admitiendo que sabía que era altamente probable que el sistema bancario de los Estados Unidos sería utilizado para facilitar el pago de sobornos, por estar denominados en dólares estadounidenses.

Manifiesta que en la referida admisión de culpabilidad, el responsable consintió la confiscación de la suma de u\$s 21.694.408,49, que de acuerdo a su expresa manifestación representan ganancias producidas de la maniobra delictual llevada a cabo, aceptación ésta que se entendió como sumas percibidas por el circuito marginal de las operaciones efectuadas y sustraídas oportunamente del conocimiento y control del Fisco, al no haber sido nunca objeto de exteriorización en el impuesto en trato.

Que en lo referido a la cuestión del carácter de “residente” del Sr. Burzaco, manifiesta que si se atendiera a tal reclamo, eventualmente la declamada pérdida de residencia habría ocurrido no antes del último semestre del año 2016, por lo que tampoco puede el responsable desligarse de la responsabilidad que le cabe por la diferencia determinada en el Impuesto a las Ganancias en el período fiscal 2015, objeto del procedimiento determinativo.

Alega que el supuesto de hecho sujeto a tributación, configurado por el accionar del recurrente según surge de lo expresamente por él declarado y del que se da cuenta en el acto determinativo, se encuentra previsto en la ley, según también dan cuenta los propios términos del citado acto y en el que se refleja la postura de su mandante desde hace ya tiempo sobre la cuestión, destacando en tal oportunidad que la gravabilidad de este tipo de actividades está fundada en principios tributarios, entre los que se destacan el de equidad, igualdad y legalidad; y jurídicos como capacidad contributiva.

Manifiesta que no pueden dejar de traerse a cuento las consideraciones del Tribunal cimero en el señero pronunciamiento de *Fallos: 314:1376*, en el que se dejara debidamente sentado, precisamente, que *la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal; sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social*, referido ello -en atención a la materia allí discutida- al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado, teniendo presentes la equidad tributaria y la igualdad tributaria.

Indica que en lo atinente a que la capacidad contributiva del Sr. Burzaco habría “desaparecido” al haber sido objeto de confiscación el producido del ilícito, vale señalar que la determinación de impuesto a las ganancias objeto de tratamiento en las presentes actuaciones refiere al período fiscal 2015, en tanto que del propio acto resolutivo surge que el cumplimiento del mandato emanado de la orden de confiscación, de haberse producido, habría acaecido recién en el período fiscal 2017, por lo cual la capacidad contributiva producto de las maniobras en que incurriera y que expresamente admitiera, se mantenía incólume.

Manifiesta que en nada varía si el contribuyente perdió o no la residencia argentina en términos impositivos porque en última instancia, en el período fiscal en análisis, el responsable era efectivamente residente en el país, no encontrándose ello bajo discusión, con lo cual le caben todas las responsabilidades pertinentes a un contribuyente residente en el país.

Alega que el monto considerado como objeto del hecho imponible en el impuesto en trato, fue el reconocido en forma expresa y voluntaria por el responsable como ganancia directa y/o indirecta en su declaración de admisión de culpabilidad ante la justicia estadounidense y sobre el cual consintió su confiscación, y no así la suma pagada en concepto de sobornos.

Manifiesta que el fundamento de la determinación no transcurre por una *simple afirmación* del fisco, se trata de lo expresamente afirmado por el Sr. Burzaco. en consecuencia, luce totalmente vacua la queja que ensaya la contraparte en el sentido que se pretendería *obligarla a demostrar que no recibió rentas directas*.

En cuanto a la Orden de Confiscación Preliminar, se señala que dicha Orden puede incluir no solo el detalle de los bienes confiscables vinculados a los delitos (identificables y no identificables), sino también a otros bienes de los cuales tenga conocimiento la justicia y que puedan reemplazar a los bienes que no puedan ser ubicados, a partir de lo cual y yendo a la cuestión en debate el acto resolutivo concluye en el sentido que surge con meridiana claridad que, si bien las acciones de la firma TyC de propiedad del contribuyente, ofrecidas en garantía de cumplimiento de la Orden preliminar de confiscación junto a otros bienes propios y de terceros, no pueden ser consideradas como bienes decomisables resultantes y/o involucrados directamente en los hechos ilícitos, sí operan como sustitutivos de éstos.

Señala que en su admisión de culpabilidad el encartado ha consentido voluntariamente que el monto fijado en la Orden de confiscación se correspondía con ganancias directas y/o indirectas percibidas por su activa y fundamental intervención en las maniobras delictuales incluidas en los cargos por los que fue acusado ante la

justicia de Estados Unidos de América.

Sostiene que la exteriorización de capacidad contributiva que podría suponer los montos involucrados en los pagos de sobornos, no constituyeron el sustento de la pretensión fiscal, por lo que tal circunstancia no se encuentra entre los fundamentos de la vista corrida, resultando infundado en consecuencia el agravio de la contraparte en la anterior y en la presente instancia.

Por último, considera que el ajuste resulta procedente y correctamente ponderado en la resolución apelada, por lo que solicita su confirmación.

III- Que mediante PV-2021-119476412-APN-VOCV#TFN se abre la causa a prueba ordenándose producir la prueba informativa. En RE-2023-36596305-APN-DTD%JGM, PV-2022-18622076-APN-VOCV%TFN y PV-2022-10296152-APN-VOCV%TFN obra prueba informativa.

Que, luego se clausuró el período probatorio, y mediante la PV-2023-58033110-APN-VOCV#TFN se elevaron los autos a consideración de la sala “B”; y se ponen para alegar, habiendo ambas partes presentado los respectivos alegatos. Finalmente, mediante IF-2023-77755989-APN-VOCV#TFN llamó los mismos a sentencia.

IV.- Que expuesto lo que antecede, cabe resaltar que analizados los antecedentes administrativos acompañados por el Fisco Nacional se observa que las actuaciones tienen su génesis en el requerimiento de la Fiscalía interviniente en la Causa N° 56.753/15 (C.N.A.P.E. 554/2015) caratulada "Burzaco, Alejandro; Jinkis, Hugo Víctor; Jinkis, Mariano Alejo; Torneos y Competencias S.A., Full Play S.A. y Otros s/Infracción Ley 24.769"; que tramita ante la Fiscalía Nacional en lo Penal Económico N° 9, para que, con las limitaciones de rigor impuestas, tales como la imposibilidad de requerir a todos los sujetos involucrados, se determine en cabeza del encartado la deuda prevista en el artículo 18 de la Ley 24.769 (Cuerpo Anexo III y fs. 3 Cuerpo Anexo VI - O.I. 1.618.764).

La mencionada causa deriva de la denuncia de funcionarios nacionales realizada en concordancia con la instruida en los EE.UU. "United States v. Jeffrey Webb, et, al." (popularmente conocida como FIFA-GATE), en las que se encuentran involucrados, además del contribuyente del asunto, altos dirigentes de la FIFA, CONMEBOL, CONCACAF, empresas relacionadas con la comercialización, transmisión, organización, etc., de eventos deportivos y sus directivos, acusados de participar en una maniobra delictiva consistente en el pago de sobornos a fin de asegurarse la renovación y/o el otorgamiento de los contratos de derechos sobre determinados espectáculos deportivos, organizados por las nombradas entidades.

En el proceso judicial llevado a cabo en EE.UU., al contribuyente de marras se le acusó de la comisión de los delitos denominados como cargos número uno (1)— Conspiración por fraude organizado-, treinta y nueve (39) - Conspiración por fraude electrónico -, y cuarenta (40) — Conspiración por lavado de dinero, a cuyos fundamentos, en mérito a la brevedad se remiten (ver Cuerpo Anexo 1 – O.I. 1.618.764).

En virtud de ello, la actora en su primera declaración indagatoria llevada a cabo el 31/07/2015 ante el Tribunal de Distrito de Estados Unidos - Distrito Este de Nueva York, se declaró no culpable, fijándose una fianza de aproximadamente u\$s 20 millones, integrada mayormente por acciones de la empresa Torneos y Competencias S.A. (10.032.000), por un valor que superaba los 15 millones de la misma moneda y otros bienes propios y de terceros (fs. 157 a 167 — Cuerpo Anexo 1 – O.I. 1.618.764).

Posteriormente, con fecha 16/11/2015, el rubrado cambió radicalmente su declaración, y ante el magistrado interviniente del mismo Tribunal, se declaró culpable de los tres cargos penales que se le imputaban (fs. 169 dorso, 171 frente y dorso — Cuerpo Anexo 1— O.I. 1.618.764).

Al efecto, en su declaración de admisión de culpabilidad (fs. 168 y stes del Cuerpo de antecedentes antes citado) manifestó que en varias oportunidades desde 2005 y hasta 2015, en su carácter de accionista y luego también Gerente de Torneos y Competencias S.A., y a través de una UTE en la cual Torneos y Competencias S.A. era integrante, aceptó pagar, y efectivamente haber pagado, sobornos a varios funcionarios de CONMEBOL, FIFA y otros relacionados con el fútbol para obtener y mantener los derechos de marketing de varios torneos, incluso la Copa Libertadores, Copa Sudamericana, Copa América y las ediciones 2018, 2022, 2026 y 2030 de la Copa Mundial y de varios partidos amistosos. Agregó entonces que también aceptó pagar e hizo sobornos a otros funcionarios de CONMEBOL en relación con estos torneos y que además de los eventos citados anteriormente, se adjudicó a la empresa las ediciones 2015, 2019 y 2023 del Torneo de la Copa América (a través de DATISA S.A.), admitiendo que sabía que era altamente probable que el sistema bancario de los Estados Unidos sería utilizado para facilitar el pago de sobornos, por estar denominados en dólares estadounidenses (fs. 175 dorso, 176 frente y dorso - Cuerpo Anexo 1-O.I. 1.618.764).

Que además, en su declaración reconoció expresamente que: *"Torneos y yo tuvimos ganancias de estos pagos, de manera directa e indirecta, al asegurar estos derechos con una empresa de la que Torneos era accionista"* (fs. 176— Cuerpo Anexo 1 – O.I. 1.618.764).

Ello también quedó plasmado en la Orden de Confiscación Preliminar parcialmente agregada a las actuaciones administrativas (fs. 177 vta.), atento no contarse con copia completa traducida al español, de la que puede leerse: "Por cuanto, el 16 de noviembre de 2015 ... Alejandro Burzaco (el demandado), presentó una declaración de culpabilidad para los Cargos 1, 39, 40... Por cuanto, el acusado reconoce que el dinero y las propiedades están sujetos a confiscación como resultado de sus violaciones ... el acusado consiente la confiscación de lo siguiente: a) la suma de ... (u\$s 21.694.408,49) que representan ganancias que el acusado obtuvo de ciertos contratos celebrados y/o retenidos por medio del pago de sobornos en relación con la Copa Libertadores, Copa Sudamericana y Copa América entre 2008 y 2015 (la "Suma Cierta")... (fs. 177 dorso/179 - Cuerpo Anexo 1 - O.I. 1.618.764).

Conforme se desprende de las actuaciones administrativas, el encartado, con el fin de reflejar dicha situación, exteriorizó en su DDJJ del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2015, dentro del rubro "Deudas del Exterior" la suma de \$ 280.725.645,86, equivalente al monto en dólares anteriormente citado, al tipo de cambio vendedor del cierre del ejercicio, en concepto de Deuda Justicia EE.UU.

Por otro lado se observa en la citada DDJJ, que dicha suma, tuvo como contrapartida, un incremento en la valuación de las Acciones que la recurrente poseía en Torneos y Competencias S.A., totalizando \$ 301.324.316,21, cuya valuación al inicio del ejercicio ascendía a \$ 20.598.670,35 (fs. "09— Cuerpo Anexo V - O.I. 1.618.764); esto es el incremento en la valuación es coincidente con el monto consignado como deuda del exterior referido en el párrafo precedente.

Al respecto cabe apuntar, que como lo advierte el Fisco Nacional, en la Nota 12 de los Estados Contables de la firma Torneos y Competencias S.A. al 31/12/2015, de fecha 09/01/2017, se expresa: *"En el marco de la causa... el Sr. Burzaco se declaró culpable... y acordó el decomiso a favor del Do.J de, por lo menos, u\$s 21,6 millones de su propio dinero. Con anterioridad y como parte de la fianza relacionada con su situación procesal, el Sr. Burzaco otorgó una prenda a favor del DoJ sobre las acciones de la Sociedad que a la fecha de emisión de los estados contables son de su propiedad"* (fs. 203 - Cuerpo II Anexo V – O.I. 1.618.764).

Atento lo expuesto, la fiscalización en cumplimiento de la manda judicial citada precedentemente, y en uso de las atribuciones que le son propias, consideró que la revaluación de las acciones efectuada por el responsable, en

contrapartida de la exteriorización de la Deuda con la Justicia de Estados Unidos, no tenía justificación dado que, ni aumentó la cantidad de acciones de su propiedad, ni fue producto de una autorización de las mismas, dado que ello no surge de la Evolución del Patrimonio Neto de la empresa Torneos y Competencias S.A. de dicho período (fs. 29 - Cuerpo Ppal. - O.I. 1.618.764).

Cabe acotar al respecto, que en el Impuesto a las Ganancias, las personas humanas, valúan las acciones de empresas a precio de Costo de adquisición más gastos, de acuerdo a lo estipulado por la R.G. 2527 (DGI) por lo que cualquier modificación posterior en su Valor Patrimonial Proporcional (VPP) no tiene incidencia en su valuación en este impuesto.

En otras palabras, un mayor valor en la valuación de las acciones, sólo sería posible, en los términos de la referida Resolución General, si hubiera aumentado la cantidad de tenencia con respecto a las existentes al inicio del periodo, y/o si hubiera tenido movimientos de compra, cobro de dividendos en acciones, venta con saldo positivo durante el transcurso del período, independientemente de la cantidad: situaciones estas no acreditadas en el caso.

Ahora bien, de todo lo expuesto, se destaca, que el encartado en su declaración de admisión de culpabilidad ante la Justicia de los EEUU, consintió la confiscación de la suma de dólares (u\$s) 21.694.408,49 que representan ganancias producto de la maniobra delictual llevada a cabo, aceptación ésta, que se entiende como sumas percibidas por el circuito marginal de las operaciones efectuadas y sustraídas oportunamente del conocimiento y control del Fisco, al no haber sido nunca objeto de exteriorización en el impuesto en trato.

V.- Que expuesto el origen del ajuste determinado por el Fisco Nacional, corresponde entonces entrar al análisis de los argumentos expuestos por la parte recurrente en estas actuaciones.

Respecto al agravio relativo a la pérdida de la condición de residente del Sr. Burzaco corresponde señalar que la actora no puede dejar de lado la responsabilidad que le cabe por la diferencia determinada en el Impuesto a las Ganancias en el período fiscal 2015 (discutido en estas actuaciones) ya que, eventualmente, la pérdida de residencia habría ocurrido en el año 2016, lo cual así es planteado por la propia parte, circunstancia esta que resta sustento a sus agravios.

En cuanto a los dichos de la actora referidos a que “...no se encuentra probado a los efectos del impuesto a las ganancias que mi representada haya pagado efectivamente tales sobornos ni obtenido réditos directo(s) por ello, y, por lo que mal puede haber realizado hechos imponible en el impuesto a las ganancias en forma personal como ha presumido en el período fiscal 2015 en la resolución recurrida” y en cuanto a que el “reconocimiento de las ganancias por los ilícitos consistió en las que obtendría de forma indirecta el Sr. Burzaco al ser accionista de TyC, empresa que a su vez era accionista de DATISA S.A., ya que de todas las probanzas solo surge que los contratos serían a favor de DATISA S.A. y que ésta a su vez traspasaría parte a TyC”, corresponde señalar que el fundamento del ajuste efectuado por el Fisco Nacional tiene como correlato la declaración de admisión de culpabilidad efectuada por la recurrente con fecha 16/11/2015 ante el Tribunal de Distrito de los Estados Unidos – Distrito Este de Nueva York.

En efecto, corresponde señalar que la recurrente en su declaración de admisión de culpabilidad (fs. 168 y stes del Cuerpo de antecedentes op. citado) ante la Justicia de los EEUU reconoció expresamente que en varias oportunidades desde 2005 y hasta 2015, en su carácter de accionista y luego también Gerente de Torneos y Competencias S.A., y a través de una UTE en la cual Torneos y Competencias S.A. era integrante, aceptó pagar, y efectivamente haber pagado, sobornos a varios funcionarios de CONMEBOL, FIFA y otros relacionados con el fútbol para obtener y mantener los derechos de marketing de varios torneos. Además, en su declaración reconoció

expresamente que: *"Torneos y yo tuvimos ganancias de estos pagos, de manera directa e indirecta, al asegurar estos derechos con una empresa de la que Torneos era accionista"* (fs. 176— Cuerpo Anexo 1 – O.I. 1.618.764). Por otra parte en la Orden de Confiscación Preliminar parcialmente agregada a las actuaciones administrativas (fs. 177 vta.), surge que: *"... el acusado reconoce que el dinero y las propiedades están sujetos a confiscación como resultado de sus violaciones ... el acusado consiente la confiscación de lo siguiente: a) la suma de ... (u\$s 21.694.408,49) que representan ganancias que el acusado obtuvo de ciertos contratos celebrados y/o retenidos por medio del pago de sobornos en relación con la Copa Libertadores, Copa Sudamericana y Copa América entre 2008 y 2015 (la "Suma Cierta")..."* (fs. 177 dorso/179 - Cuerpo Anexo 1 - O.I. 1.618.764).

La recurrente se agravia de que no se encuentra agregada en las actuaciones copia completa y debidamente traducida de la Orden de Confiscación. Al respecto, corresponde señalar que conforme surge de fs. 1 y 2 del Cuerpo Anexo I que por Nota N° S04: 0105217/15 se remitió al Departamento de Justicia Estadounidense una regatoria a los fines de la tramitación en el marco del Tratado de Asistencia Jurídica Mutua en Asuntos Penales, suscriptos entre ambos países conforme Ley 24034. Dicho organismo envió en respuesta la nota de fecha 28 de julio, de la que surge que las autoridades estadounidenses señalan que, conforme lo dispuesto en el Artículo 5, apartado 4 del mencionado Tratado, no pueden proporcionar, en esa instancia, la totalidad de la información requerida a fin de no interferir con la investigación penal en trámite en los Estados Unidos. De todos modos, remitieron para su análisis los siguientes documentos: una copia en español de la ampliación de la acusación formal, transcripción de los cargos formulados a Burzaco en dicha acusación, una transcripción de su declaración de culpabilidad, una copia de la orden preliminar de embargo contra el nombrado y la orden de la corte del distrito aceptando la culpabilidad de Burzaco (él se declaró culpable ante un juez de primera instancia, por lo que su declaración no tuvo efectos hasta que no fue aceptada por la corte de distrito).

Atento lo expuesto corresponde rechazar los argumentos de la actora por cuanto la incorporación parcial a los presentes obrados de las actuaciones del proceso judicial seguido en Estados Unidos contra el contribuyente tiene su razón de ser en el cumplimiento de la normativa que en materia de actuación penal se seguía contra el recurrente en los EEUU.

En este sentido, de la respuesta al exhorto diligenciado en autos a propuesta de la recurrente al Departamento de Justicia de los Estados Unidos (vide RE-2023-36596305-APN-DTD#JGM), a fin de obtener una copia completa de la Orden de Confiscación Preliminar efectuada por el Sr. Burzaco con fecha 16/11/2015, surgió que no se podía cumplir con lo requerido, haciendo saber que dicha Orden de Confiscación Preliminar fue presentada bajo sello de protección de privacidad y por lo tanto en el Distrito Este de Nueva York solo pueden ser visualizados por quienes tienen acceso al expediente restringido, siendo necesario para levantar dicha restricción una orden judicial solicitada por un abogado habilitado para ejercer en aquella jurisdicción. Cabe hacer notar aquí que el recurrente, conforme surge de la lectura de su declaración ante la sede judicial norteamericana contaba con representación legal en dicho proceso, no obstante lo cual no propuso obtener dicha autorización ni procuró obtener la misma a través de sus defensores en aquel proceso.

Asimismo con respecto a los argumentos de la actora relativos a que del informe que fuera elaborado por la División Comprobaciones Externas dependiente de la Dirección de Fiscalización Grandes Contribuyentes Nacionales *"Tampoco surge que entre el rubrado y las personas jurídicas citadas se haya realizado o practicado movimientos de fondos bajo alguna forma jurídica tal que haga suponer o haga nacer la simple sospecha de estar encubriendo alguna maniobra que pueda llegar a estar vinculada con el origen de la actuación"*; corresponde destacar que en dicho informe se destaca que el fundamento del ajuste tiene su origen en que *"el Sr. Burzaco se declaró culpable de los cargos de asociación ilícita ("racketeering conspiracy"), conspiración para transfrancias fraudulentas ("wire fi-aud conspiracy") y conspiración para lavado de dinero ("Money laundering*

conspiracy") en relación con la obtención de derechos de transmisión de ciertos eventos deportivos, y acordó el decomiso a favor del DoJ de, por lo menos, u\$s 21,6 millones de su propio dinero. Con anterioridad y como parte de la fianza relacionada con su situación procesal, el Sr. Burzaco otorgó una prenda a favor del DoJ sobre las acciones de la Sociedad que a la ficha de emisión de los estados contables son de su propiedad". En definitiva, queda claro que el origen del cargo es el reconocimiento que el propio contribuyente realizara ante la justicia de los EEUU respecto de haber obtenido ganancias a raíz de los delitos por los que allí se le acusan y respecto de los cuales se declaró culpable.

Por otra parte en lo relativo a los argumentos de la recurrente por cuanto sostiene que *"Las ganancias derivadas del pago de los sobornos fueron e iban a ser recibidas por DATISA S.A., el pago de los sobornos se hizo con patrimonio de DATISA S.A., la confiscación recayó sobre el las acciones de mi mandante de TyC, y el monto de la confiscación dispuesta en la justicia estadounidense no fue calculada sobre ganancias recibidas por el Sr. Burzaco en 2015 sino sobre los beneficios que resultaron e iban a resultar del pago de sobornos por parte de este en su carácter de director de DATISA S.A."*; es dable señalar que el alcance de la intervención de DATISA S.A. en la maniobra del pago de sobornos y los cargos a los que se allanó el Sr. Burzaco fueron evaluados por el Fisco Nacional, debiendo insistirse en que el hecho imponible en el Impuesto a las Ganancias, ha sido reconocido voluntariamente en su declaración de admisión de culpabilidad, y cuya contrapartida es la justificación a Columna I en el cuadro de variaciones patrimoniales, del reconocimiento del pasivo con el Departamento de Justicia de los Estados Unidos de América por la Orden preliminar de confiscación dictada, atento no constituir el mismo un movimiento financiero.

Además, en la Orden de Confiscación Preliminar hace constar expresamente que *"el acusado consiente la confiscación de lo siguiente: a) la suma de ... (US\$21.964.408,49), que representan ganancias que el acusado obtuvo de ciertos contratos celebrados y/o retenidos por medio del pago de sobornos en relación a la Copa Libertadores, Copa Sudamericana, Recopa Sudamericana y Copa América entre 2008 y 2015..."*

Asimismo en cuanto a los agravios de la recurrente relativos a los que beneficios de las actividades ilícitas no estarían alcanzados por el tributo, corresponde señalar que estas ganancias se encuentran gravadas. En efecto, la ley del impuesto que nos ocupa en su artículo 1º dispone que *"Todas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en esta ley, quedan alcanzados por el impuesto"*. Por su parte el artículo 88, inciso j) de la ley del impuesto a las ganancias, establece: *"No serán deducibles, sin distinción de categorías: ... j) Las pérdidas generadas por o vinculadas con operaciones ilícitas, comprendiendo las erogaciones vinculadas con la comisión del delito de cohecho, incluso en el caso de funcionarios públicos extranjeros en transacciones económicas internacionales"*. Del análisis de la normativa reseñada, cabe concluir que el tributo alcanza a las ganancias generadas en actos ilícitos, no permitiendo como deducción las pérdidas.

En ese orden de ideas, Reig, Malvitano, y Gebhardt, sostienen que se trata de un aspecto negativo de la renta y no un gasto deducible de la ganancia bruta para llegar a la ganancia neta, de manera que a partir de este concepto pareciera razonable el cambio de expresión. Según esta interpretación, en ningún caso se excluyen los resultados positivos que derivan de las operaciones ilícitas, motivo por el cual el inciso bajo análisis consagra una excepción a la regla del paralelismo que debiera existir en el tributo entre los resultados negativos y los positivos. Ello tiene como justificativo, la represión de las actividades calificadas de ilícitas, pues además de estar sometidas a las disposiciones de la legislación penal o criminal, no está permitido detraer de otras ganancias gravadas por el tributo, el resultado negativo que aquellas pudieran generar. Exponen estos autores que de este modo surge que el impuesto recae sobre los resultados positivos que generan actividades tales como el ejercicio de la prostitución; la venta de estupefacientes; la venta de mercadería falsificada (indumentaria) o producida sin el correspondiente pago de licencias (reproducción de obras musicales; software; semillas; etc.); venta ilegal de armas; ejercicio

ilegal de profesiones liberales; venta de autopartes robadas; etc.. Es nítido que, para Reig, Malvitano y Gebhardt, el legislador ha priorizado el concepto de igualdad, de modo tal que, para quien desarrolla estas actividades, las mismas no resultarán aún más redituables que las ejercidas por el ciudadano honesto; en otras palabras, exigir el impuesto solo por el resultado de actividades lícitas resultaría -según ellos- un beneficio indirecto para las ilícitas. (véase Reig, Enrique; Malvitano, Rubén H. y Gebhardt, Jorge: “El impuesto a las ganancias” - 11ª ed. - Ed. Macchi - pág. 473).

Atento lo expuesto cabe concluir que las ganancias generadas por la actora como consecuencia del ejercicio de actividades ilegales no se encuentran al margen de la tributación.

Respecto del alegado pasivo argumentado por la actora que se le generó con la sociedad por la cual intervino en las maniobras, en este caso, Torneos y Competencias S.A., generándose una revaluación del monto de las acciones que tenía en dicha empresa, corresponde resaltar lo expuesto en la Nota 12 de los Estados Contables del ejercicio cerrado el 31/12/2015 de la empresa TyC. Se destaca allí que *“En el marco de la causa... el Sr. Burzaco se declaró culpable... y acordó el decomiso a favor del DoJ de, por lo menos, u\$s 21,6 millones de su propio dinero. Con anterioridad y como parte de la fianza relacionada con su situación procesal, el Sr. Burzaco otorgó una prenda a favor del DoJ sobre las acciones de la Sociedad que a la fecha de emisión de los estados contables son de su propiedad”* (fs. 203 – Cuerpo II Anexo V – O.I. 1.618.764).

En tal sentido corresponde señalar que si bien la recurrente refleja como contrapartida de la deuda que reconoce al cierre del ejercicio fiscal 2015 con la justicia de Estados Unidos por \$280.725.646, un incremento en su participación en la empresa TORNEOS Y COMPETENCIAS S.A., dicho incremento no se corresponde con un ingreso de fondos. Es dable señalar que se comparte la apreciación fiscal de considerar que ello tuvo la finalidad de balancear las columnas de la justificación patrimonial de su balance impositivo. Ello, se infiere a raíz de que, por un lado, Burzaco declara tener la misma cantidad de acciones (10.032) de la firma TORNEOS Y COMPETENCIAS S.A. en los años 2014 y 2015. Sin embargo, en el período fiscal 2014 las valúa a \$20.598.670,35; mientras que en el período fiscal 2015 las valúa a \$301.324.316,21, siendo la diferencia entre ambos de \$280.725.645,86 esto es el monto expuesto como deuda con la justicia de los EEUU. Cabe señalar, además, que el incremento no fue observado en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto de la firma TORNEOS Y COMPETENCIAS S.A. del ejercicio 2015.

En tal sentido corresponde señalar que la recurrente no se encontraba habilitada en el período fiscal 2015, a revalorizar su tenencia accionaria con el fin de exteriorizar un pasivo con la Sociedad (a la que nada debía atento que una prenda de acciones no significa deberle a la firma emisora).

Por otra parte en lo relativo a los argumentos de la recurrente por cuanto sostiene que los importes están fuera del aspecto material y temporal del impuesto a las ganancias corresponde hacer mención al art. 2º apartado 1 de la ley de Impuesto a las Ganancias, el cual configura la denominada “teoría de la fuente”.

Cabe dejar sentado que la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), al legislar en relación al concepto de ganancia, en su artículo 2º dispone: A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas: 1) Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación...”

Ahora bien respecto de la falta de habitualidad alegada por la actora cabe destacar que “La periodicidad, en cuanto definatoria del concepto de renta según la teoría de la fuente o de la renta-producto, puede presentarse de

modo tanto real cuanto potencial, esto es, aun cuando en la efectiva manifestación del ingreso no se diera la periodicidad, ésta deberá igualmente considerarse cumplida si potencialmente hubiere existido la posibilidad de que ello tuviera lugar. (Impuesto a las Ganancias Dr. Enrique Reig, Ed. Macchi, pag. 47)

Como expresa Garcia Belsunce tal posibilidad de reproducción de ingreso debe apreciarse en su relación ya sea con el destino de la cosa o con la profesión de la persona, que son sus fuentes productoras, para agregar enseguida: “constituye rédito aquel beneficio que corresponde al fin a que se destino el bien que lo originó, o que deriva de la actividad habitual del contribuyente, sin que tenga significación alguna la frecuencia efectiva de ese ingreso”. (Garcia Belsunce, H.A., El concepto de rédito, de. Depalma, Buenos Aires, 1967, pág 122, 10° Edición).

Corresponde señalar que en el caso de marras se trató de un ingreso obtenido a través de una actividad ilícita, el cual se encuentra vinculado con el ejercicio de su puesto en TyC, valiéndose de ese cargo para obtener dichas ganancias, atento lo expuesto resulta correcto confirmar su gravabilidad.

Asimismo en cuanto al requisito permanencia de la fuente, corresponde destacar que le asiste razón al criterio esbozado por la fiscalización actuante puesto que al tratarse de ingresos vinculados a las tareas desarrolladas por la recurrente en la empresa, la fuente productora permaneció en el tiempo y no se agotó hasta que fue ventilado el esquema ilegal en el cual participó, dicha circunstancia echa por tierra los argumentos de la recurrente en este sentido.

Atento lo expuesto corresponde confirmar la resolución apelada. Con Costas.

VI.- Que por su parte, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios calculados en la determinación de oficio que se confirma en este acto. No obstante ello, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

Que atento lo expuesto precedentemente, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada en autos en cuanto determina impuesto e intereses, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente, archívese.

