



Ministerio Público de la Nación

“ASOCIACIÓN DEL FÚTBOL ARGENTINO c/ ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS. s/ IMPUGNACION DE DEUDA”.

Expte. nº CSS 65366/2016/CA1

Sala III.

EXCMA. CÁMARA:

-I-

La A.F.I.P.-D.G.I., mediante Resolución nº 284/16 (DI CRSS), 5 de abril de 2016, no hizo lugar a la solicitud de revisión interpuesta por el Sr. Luis Miguel Segura en representación del contribuyente ASOCIACIÓN DEL FÚTBOL ARGENTINO, C.U.I.T. N° 30-52745070-1, con relación a la Resolución nº 953/15 (DV TJSC - DI RRSC), de fecha 18 de agosto de 2015, mediante la cual desestimó la impugnación deducida, con relación a la determinación de deuda en concepto de diferencias por percepciones omitidas entre los períodos 09/2007 a 02/2009, O.I. nº 388.838, conforme los fundamentos del Dictamen Jurídico nº 71/15 (DV TJSC-Sección Impugnaciones Previsionales), del 18 de agosto de 2015.

En contra de la Resolución nº 284/16 (DI CRSS), el contribuyente ASOCIACIÓN DEL FÚTBOL ARGENTINO, C.U.I.T. N° 30-52745070-1, interpuso recurso de apelación ante esta alzada judicial, con fecha 18 de mayo de 2016, en los términos del art. 24, inc. b, de la Ley nº 24.463, pero sin efectuar el depósito previo, acompañando como sucedáneo una póliza de seguro de caución a fin de garantizar el pago de la deuda reclamada en caso de obtener un fallo desfavorable.

En este estado de la causa se me corre nuevamente vista de las actuaciones, a fs. 244.

-II-

Con relación al cumplimiento del requisito de pago del depósito previo que determina la legislación aplicable para la admisibilidad formal del recurso de apelación interpuesto, debo decir, que al respecto, la Cámara Federal de la Seguridad Social, aceptó en numerosas causas y de manera pacífica, tener por cumplimentado el requisito del depósito previo exigido por la legislación vigente, con la presentación de un seguro de caución a fin de habilitar la instancia, estableciendo el Tribunal, que adoptó tal temperamento en pos de garantizar la efectiva defensa en juicio, y la revisibilidad de las resoluciones administrativas, siguiendo el criterio que en la materia ha sustentado la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN, Fallos: 331:2480, del dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema; Fallos: 315:2685; 317:37; 319:2215; entre otros; y CFSS., Sala III, “Casa Lozano S.A. c/ D.G.I.”, sent. 69.746, de fecha 22/11/96; Sala III, “Creaciones Ginesse S.A.I.C. c/ D.G.I.”, sent. 68.448, de fecha 17/5/95; Sala II, “Club Atlético Velez Sársfield Asociación Civil c/ D.G.I.”, sent. 72.655, de fecha 18/12/98; Sala I, “Tronchet Pour Le Homme S.A. c/ D.G.I.”, sent. 77.225, de fecha 12/6/95; entre muchos otros).

Así, para la aceptación del seguro de caución a fin de la acreditación del depósito previo, según la PGN, y la CSJN, no es necesario demostrar la imposibilidad de pago.

También, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa ORIGENES AFJP S.A. c/ ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS - DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA Y OTRO s/IMPUGNACION DE DEUDA O. 229. XLII. RHE, fallo del 04/11/2008, siguiendo el Dictamen de la Procuración General, expresó, que "...la póliza presentada cubría el total del monto reclamado por el organismo recaudador, razón por la cual el interés fiscal, al momento del dictado de la sentencia atacada, se encontraba garantizado por un medio varias veces aceptado por la misma Alzada (ver entre otras sentencias en las causas "Casa Lozano S.A. c/ D.G.I." y "Tronchet Pour L'homme S.A. c/ D.G.I" en fechas 22/11/96 y 12/06/95 respectivamente). Cabe precisar aquí, que el principio *solve et repete* tiene por finalidad asegurar el cobro de los montos determinados como deuda del organismo recaudador y evitar que el contribuyente se insolvente, extremos que, a mi entender, se verificaron en el sub-lite con la presentación de la póliza cuestionada. No obstante a ello, las supuestas deficiencias del documento que alegó el juzgador pues, más allá de que no observó la envergadura económica y financiera de la supuesta deudora para hacer frente al monto reclamado, lo cierto es que los jueces se encontraban facultados, ante sus dudas, para dictar las medidas para mejor proveer necesarias a efectos de otorgar al presente una acabada solución (v. Fallos: 315:2685; 317:37; 319:2215 y en la causa S.C. N. 229; L. XXXVIII "Nuñez Alfredo c/ Administración Federal de Ingresos Pùblicos", sentencia del 15 de junio de 2004, entre otros). Máxime, cuando integran un organismo que debe controlar los actos surgidos de los entes administrativos a fin de impedir que puedan actuar con discrecionalidad, como alega el interesado en el presente caso (ver Fallos: 303:1409; 311:49, entre muchos otros)".

Por ello, considerando los elementos obrantes en la causa, el elevado monto reclamado, la jurisprudencia pacífica del Máximo Tribunal y de la propia Cámara Federal de la Seguridad Social, sobre el tema, y las irregularidades procedimentales planteadas, estimo, que debería aceptarse por cumplido el requisito del depósito previo, con el seguro de caución acompañado en garantía, así, reuniendo el recurso de apelación deducido los requisitos de admisibilidad y suficiente fundamentación, correspondería la apertura de esta instancia (Art. 26, inc., b. de la Ley n° 24463).

-III-

La Administración Federal de Ingresos Pùblicos en la Resolución n° 953/15 (DV TJSC - DI RRSC) del 18 de agosto de 2015, y en la Resolución n° 284/16 (DI CRSS) del 5 de abril de 2016, determinó deuda a la Asociación del Fútbol Argentino, por considerar, como se desprende del Informe Final de Inspección del 30 de noviembre de 2009, que "De la verificación efectuada a los contratos de transferencia de los jugadores de fútbol se constató que en parte de ellos se pactaba un importe neto para el club cedente, haciéndose cargo el cesionario de abonar también los gastos e impuestos que surgen de la transferencia: 15% para el jugador, 0,5% para Futbolistas Argentinos Agremiados, 2% para la AFA y 7% para la AFIP; por lo que en realidad el club cesionario



Ministerio Público de la Nación

estaría abonando un adicional del 24,5%, importe este, sobre el cual la AFA no efectúa percepciones".

Ello sustentado en la interpretación que realizó el organismo del decreto n° 1212/03 PEN que instituyó a la AFA como agente de retención y/o percepción de los aportes y contribuciones a la seguridad social correspondientes a los jugadores de fútbol, miembros de los cuerpos médicos, técnicos y auxiliares que atiendan a los planteles que practiquen fútbol profesional en cualquier categoría y demás personal dependiente de dicha entidad, y de los clubes que intervengan en los torneos organizados por la misma en las divisiones de Primera "A", Nacional "B" y Primera "B". Y, también, en las oportunidades en que las percepciones y retenciones debían ser practicadas conforme lo dispuesto por la Resolución General AFIP n° 1580/2003, por la que se implementó el régimen creado por el mencionado decreto.

Destacó que, en el art. 8° se establece que "La percepción o retención, según corresponda, deberá efectuarse en el momento que: a) Se efectúe la asignación de la recaudación total por la venta de entradas de los partidos de fútbol, a cada uno de los clubes intervenientes y a la Asociación del Fútbol Argentino (AFA); b) Se realicen los pagos a cada uno de los clubes en concepto de derechos de televisación de los encuentros de fútbol. A estos fines, el término "pago" deberá entenderse con el alcance asignado en el antepenúltimo párrafo del artículo 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones; y c) La Asociación del Fútbol Argentino (AFA), autorice la respectiva transferencia de Jugadores".

En tal sentido, precisó que, la posibilidad de retener -por definición- se presenta, recién en el momento en que el agente de retención tiene a su disposición los fondos de los que debe amputar la suma correspondiente según el régimen aplicable; mientras que, la de percibir, podrá presentarse en cualquier momento que defina la reglamentación como oportunidad para que el agente instituido perciba del contribuyente el "monto tributario" a ingresar al fisco.

Así, en el caso del inciso c) del artículo 8° de la Resolución General n° 1580/2003, dicha condición se verificaría cada vez que la AFA "...autorice la efectiva transferencia de jugadores"; puesto que, respecto de este tipo de operaciones, el inciso b) del artículo 5° de la mencionada normativa las considera pasibles del régimen de percepción.

Dijo también la AFIP, que corresponde tener presente la legislación vigente en el periodo del cargo determinado, lo cual servirá de punto de partida para el entendimiento de la cuestión planteada.

Con fundamento en la RG AFIP n° 1580/2003, concluyó que la distinción entre "percepción y retención" contenida en el artículo 8 antes citado no es casual, puesto que la procedencia de una u otra, se encuentra regulada -para distintos supuestos- en los artículos 5° y 6°, respectivamente, de la mencionada reglamentación.

De la distinción efectuada se sigue -dijo- que, la obligación de percibir impuesta a la AFA nace en el momento en que esa asociación autoriza la transferencia de jugadores; momento en el cual debería exigir el ingreso de los montos equivalentes al porcentaje fijado en la normativa analizada aplicado sobre el importe total

de la transferencia de jugadores; ello por cuanto, siguiendo a Villegas –Villegas, Héctor B. "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", Editorial Depalma, Buenos Aires 1998, página 263-, la AFA por su "actividad o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco" [Actuación 49/07 (DI ACOT) - Actuación n° 417/10 (DI ACOT)]. Con relación a ello, la Subdirección General de Asuntos Jurídicos mediante la Actuación N° 743/07 (DI ALIR) concluyó que "...el momento para practicar la percepción de los importes provenientes de la transferencia de jugadores a la que se refiere el art. 5, inc. b), de la RG n° 1580, es el establecido por su art. 8°, inc. c) esto es cuando la AFA la autorice, con independencia de que las sumas pactadas por las partes y devengadas por dicha operatoria se encuentren canceladas" [Nota n° 261/11 (DV LEKT) Actuación ° 417/10 (DI ACOT)].

Estimó, que del análisis de los contratos acompañados a las actuaciones se verificó que el precio pactado se encontraba devengado a favor del club acreedor al tiempo que la AFA debía autorizar la transferencia, razón por la cual -sostuvo- deben ser considerados dentro de la base de cálculo del tributo y sujeto a percepción.

Concluyó, entonces, que las obligaciones con terceros (2% AFA; 7% AFIP; 15% como mínimo al jugador) a la transferencia entre cedente y cesionario, que se encuentra a cargo del primero pero que son asumidas convencionalmente en la transferencia por el segundo, integran la contraprestación de aquel y por ende la base de cálculo de la percepción del régimen del decreto N° 1212/03 [Actuación N° 14/12 (DI ALIR) conformada por la Nota n° 704/14 (DI ALIR) - ver fojas 40/56 de la Actuación N° 10780-1374-2009, criterio confirmado en la Actuación n° 288/13 (DI ACOT) por la Nota n° 138/14 (DI ACOT) que obra agregada a fojas 74/76 de la misma actuación].

Además destacó que, con relación a la "TRANSFERENCIA DE JUGADORES DE FÚTBOL, se "constató que en parte de ellos se pactaba un importe neto para el club cedente, haciéndose cargo el cesionario de abonar también los gastos e impuestos que surgen de la transferencia: 15% para el jugador, 0,5% para Futbolistas Argentinos Agremiados, 2% para la AFA y 7% para la AFIP; por lo que en realidad el club cesionario estaría abonando un adicional del 24,5%, importe este, sobre el cual la AFA no efectúa percepciones.

Por lo que sostuvo que "En base a lo descripto en los párrafos anteriores y atento que de acuerdo a lo establecido en la Resolución General AFIP n° 1580/2003 no deberá deducirse en el cálculo de la percepción, suma alguna por compensación, afectación y toda otra detacción que la disminuya, se confeccionó planilla con el detalle de transferencias, percepciones practicadas y percepciones omitidas, determinándose diferencias en los períodos septiembre de 2007 a febrero de 2009 y, con fecha 23/11/2009 se notificaron a la rubrada el ajuste aquí recurrido."

-IV-

Por su parte, la Asociación del Fútbol Argentino, en su recurso de apelación (art. 26, inc., b, de la Ley 24.463) se agravió pues considera que "... esos importes a los que se refirieron los inspectores no correspondían a los derechos



Ministerio Público de la Nación

económicos ni federativos de los distintos países -porque sobre éstos no había controversia alguna y mi mandante había cumplido con todas sus obligaciones a su cargo - sino que se vinculaban, tal como lo reconoció posteriormente el Organismo Recaudador con '...los porcentajes pertenecientes a Futbolistas Argentinos Agremiados (0,5%), al propio jugador (15%) y a la Asociación del Fútbol Argentino (2%)' y con el propio 7% que la A.F.A. había determinado e ingresado oportunamente por aplicación del Decreto N° 1212/03 y Resolución General n° 1580/03".

Sostiene que "Allí se resaltaron las groseras irregularidades que enmarcaron la actuación fiscal, tales como la extralimitación en sus funciones al incluir ajustes que no fueron materia de fiscalización y porque los fundamentos de los mismos carecían de andamiaje legal desde el momento que se justificaba el reclamo en la presunta omisión de ingreso de RETENCIONES POR LA TRANSFERENCIA DE JUGADORES cuando en rigor de verdad las normas citadas en sustento de su postura exigían actuar como agente de PERCEPCIÓN FRENTE A TALES SUPUESTOS, tal como la A.F.A. hizo."

En consecuencia, solicita la declaración de la nulidad de la Resolución N° 284/16 (DI CRSS) por la existencia de vicios en el procedimiento administrativo desarrollado ante la AFIP-DGI.

Sobre el punto señala que de la O.I. 388.838 se desprende que el Fisco Nacional, inició una fiscalización a la rubrada que comprendía solo el Impuesto al Valor Agregado, períodos fiscales 01/2007 hasta 02/2009 y, Retenciones y Contribuciones de la Seguridad Social, períodos fiscales desde 09/2007 hasta 02/2009, y no respecto de las obligaciones de AFA como agente de percepción en los términos del decreto 1212/03 y de la resolución general n° 1580/03.

Argumenta, además, sobre su carencia de obligación de percibir las sumas señaladas por el organismo.

-V-

En orden a la cuestión traída a conocimiento de V.E., debo decir, que el recurrente planteó la nulidad de la Resolución N° 284/16 (DI CRSS), y lo funda en la Instrucción General n° 320/97 relativa, precisamente, a regular el inicio y finalización de inspecciones y su comunicación al contribuyente. Asimismo, describe cual debe ser el contenido de la comunicación de inicio de la inspección el Formulario 8011 (debió decir F.8000), y su valor como garantía de la defensa en juicio y el debido proceso.

Obra en la actuación administrativa n° 10780-34-2010, a fs. 2, copia del F.8000, acta de notificación 023 N°0017662, fechada 31 de marzo de 2009, suscripta por los inspectores Raffo, Lorenzo Jorge, Legajo n°16.285/48; Szteinberg, Chela, Legajo n° 36.787/41, la Jefa de División Fiscalización n° 2, Dirección Regional Microcentro, y Mónica V Bouvet, Gerente de Administración y Control, por la cual se notifica al contribuyente "Asociación del Fútbol Argentino, con domicilio fiscal en calle Viamonte n° 1366 CABA, la Orden de Intervención n° 388.838, que en ese día la Administración Federal de Ingresos Públicos, ha dispuesto efectuar la fiscalización al contribuyente del título. Y la citada fiscalización comprenderá las obligaciones y períodos que allí se

detallan: IVA períodos fiscales desde 01/2007 hasta 02/2009, Retenciones y Contribuciones de la Seguridad Social períodos fiscales desde 09/2007 hasta 02/2009.”

La AFIP, en el Dictamen Jurídico nº 71-2015, integrativo de la Resolución nº 953/15 (DV TJSC - DI RRSC), ya mencionado, expresó al respecto, que:

“Dicho esto último, se aclara que no obstante haberse fiscalizado al contribuyente por IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (períodos 01/2007 a 02/2009) y por RETENCIONES Y CONTRIBUCIONES DE LA SEGURIDAD SOCIAL (períodos 09/2007 al 02/2009) conforme le fuera informado en oportunidad de notificarse la Orden de Intervención del asunto, lo que se discute en este ámbito es sólo la deuda intimada por este último concepto; por lo que el análisis efectuado en el presente dictamen se limitará a las cuestiones relativas a esa deuda.”

Y tanto en esa resolución como también en el Dictamen AFIP 161-2016 (DV REVA), integrativo de la Resolución nº 284/16 (DI CRSS), el organismo exactor, efectúa un minucioso y pormenorizado análisis de la legislación aplicable, y una didáctica y docente explicación, significado, características y diferenciación de los institutos de retención y percepción en materia tributaria. Tal como ya se expuso en el punto III.

No obstante el peligo de caer en reiteraciones, debo destacar que la AFIP sostuvo, que corresponde tener presente la legislación vigente en el periodo del cargo determinado, lo cual servirá de punto de partida para el entendimiento de la cuestión planteada, concluyendo su razonamiento al expresar que: “En base a lo descripto en los párrafos anteriores y atento que de acuerdo a lo establecido en la Resolución General AFIP nº 1580/2003 no deberá deducirse en el cálculo de la **percepción**, suma alguna por compensación, afectación y toda otra detacción que la disminuya, se confeccionó planilla con el detalle de transferencias, percepciones practicadas y **percepciones omitidas**, determinándose diferencias en los períodos septiembre de 2007 a febrero de 2009.”

En razón de ello, incluye en el monto de los contratos de transferencia de jugadores, a las sumas de distinta naturaleza, ajenas a los derechos federativos y económicos, (2% AFA; 7% AFIP; 15% Jugador), en el entendimiento que integran la contraprestación de aquél y por ende la base de cálculo de la percepción del régimen especial del Decreto N° 1212/03, para el ingreso de cotizaciones con destino a la seguridad social.

Observo que, de las constancias obrantes en el expediente, y de los expresos términos contenidos en la O.I. nº 388.838, la fiscalización al contribuyente debió circunscribirse exclusivamente al cumplimiento con el IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (períodos 01/2007 a 02/2009) y por RETENCIONES Y CONTRIBUCIONES DE LA SEGURIDAD SOCIAL (períodos 09/2007 al 02/2009), y no al régimen de percepción contenido en el Decreto nº 1212/03 y la Resolución General nº 1580/03.

Sin embargo, la determinación de deuda derivada de la fiscalización se realizó, exclusivamente, sobre el régimen de percepción del decreto 1212/03 mencionado, circunstancia que resulta violatoria del debido proceso y la defensa en juicio (art. 18 de la Constitución Nacional) máxime, considerando que este tipo de



Ministerio Público de la Nación

procedimiento administrativo conlleva ínsito la aplicación de sanciones de naturaleza penal o la posibilidad de denuncia por posible inclusión en alguna de los tipos penales que contiene la Ley n° 24.769.

La Cámara Federal de la Seguridad Social ha dicho que: "Todo acto administrativo conlleva, necesariamente, la obligación de que el mismo sea resultado de una decisión fundada, en la que se contemplen las alegaciones que formulan los particulares y en la que se resuelvan las cuestiones que se le planteen de manera eficaz y adecuada a derecho, siendo inaceptable que esas decisiones sean producto de criterios personales o arbitrarios del funcionario que tiene a su cargo decidir la cuestión que se lleva a su conocimiento (C.F.S.S., Sala II, sent. 69230, 27.11.95, autos caratulados: "FERRARI, HORACIO y ARTURO PUIG, SOC. DE HECHO c/ D.N.R.P.").

Expresando además en el mismo fallo, que: "Ante un acto propio del ejercicio de la facultad jurisdiccional de la administración, es el principio de la seguridad jurídica el que debe prevalecer, principio que trae aparejado el indiscutible e inalienable derecho del particular a lograr que sus derechos sean respetados y que no queden subordinados al arbitrio o discrecionalidad de quien debe decidir. El reconocimiento de la función jurisdiccional a determinados órganos de la administración no supone la posibilidad de un otorgamiento incondicional de esas atribuciones".

En igual sentido la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal tuvo oportunidad de expedirse en las causas "Servicios Paraná SRL c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo" Expte. 29443/2014, sentencia definitiva del 7 de mayo de 2015 y, "Otto Héctor Emilio Tf 27024-I c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo" Expte. 6336/2016, sentencia del 24 de noviembre de 2016.

Ello, conforme al art. 386 del C.P.C.C.N. (aplicable subsidiariamente por disposición del art. 116 de la Ley 11.683).

Por lo expresado, considero que se debería hacer lugar al recurso de apelación interpuesto y declararse la nulidad del Dictamen Jurídico n° 71-2015, de la Resolución n° 953/15 (DV TJSC - DI RRSC), del DICTAMEN AFIP 161-2016 (DV REVA), de la Resolución n° 284/16 (DI CRSS), y de todo lo actuado desde la notificación de la O.I. n° 388.838, dejando sin efecto el cargo formulado.

Atento a la solución brindada deviene en abstracto el tratamiento de las cuestiones planteadas en el recurso de apelación.

En los términos que anteceden, tenga V.E., por contestada la vista conferida.

G.E.S.

Juan Carlos Paulucci
Fiscal General Subrogante

FISCALÍA GENERAL N° 2. 29 OCT 2020

DICTAMEN N° 40.776/2020