



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

CAUSA N° 10622/2023; RODRIGUEZ, CLEMENTE JUAN-TF 39808-I c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de mayo de 2026.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- Que por sentencia de fs. 398/401 vta. el Tribunal Fiscal de la Nación –en adelante “TFN”– resolvió revocar las resoluciones apeladas.

Señaló que en la causa se apelaron las resoluciones 106/14, 124/14 y 271/17 (DV SRR1), a través de las cuales se determinó de oficio el impuesto a las ganancias –en lo sucesivo, “IG”–, correspondiente a los períodos fiscales 2010 a 2013, al tiempo que se intimó el pago de los intereses resarcitorios y se formuló reserva de la aplicación de multas, en los términos del artículo 20 de la ley 24.769.

Destacó que el ajuste fiscal se relacionó con los ingresos obtenidos por el actor, a raíz de la cesión de sus derechos federativos, atento su carácter de jugador del fútbol profesional.

Luego de reseñar las expresiones esgrimidas por las partes contendientes en sus respectivas presentaciones, señaló que en la causa se acumularon los expedientes 39.917-I y 48.451-I al 39.808-I, y que se produjo prueba.

Desestimó el planteo introducido por el actor, concerniente a la prescripción concursal, sin costas en razón de que no se trató como una excepción previa.

Seguidamente se abocó al estudio de la cuestión de fondo.

Declaró que el Sr. Clemente Juan Rodríguez –en adelante, “Sr. Rodríguez”– tenía por actividad declarada la realización de “*Servicios prestados por profesionales y técnicos para la realización de prácticas deportivas*”, y que los ajustes fiscales se sustentaron en la cesión de los derechos económicos efectuadas por dicho sujeto, en favor de diferentes clubes de fútbol.

Mencionó que la fiscalización tuvo inicio a partir de la información periodística referida a la venta de jugadores de fútbol por montos significativos, en cuya virtud se verificaron las bases de datos del organismo –nómina salarial, bienes registrados, consumos, retenciones, acreditaciones bancarias, etc.–, requiriéndose información al encartado, a los clubes donde se había desempeñado y la federación que los agrupaba.



Explicó que seguidamente el organismo practicó ajustes en el IG, tanto en la cuarta categoría –sueldos, primas e ingresos adicionales– como en la segunda categoría, por la cesión de los derechos económicos.

Mencionó que el contribuyente decidió presentar la declaración jurada del impuesto, incorporando únicamente las rentas de la cuarta categoría.

Sostuvo que no se encuentra en discusión la existencia de los contratos de cesión, ni tampoco la percepción del dinero como consecuencia de ellos. El asunto a dirimir –apuntó– se circunscribía a si los cobros percibidos encuadraban en las previsiones del inciso “h” del artículo 45 de la ley del impuesto –“LIG”–, tal como lo sostenía el fisco nacional.

En tal sentido, declaró que la postura del organismo fiscal fincaba en que la adquisición o cesión del contrato del jugador –“pase”–, comprendía a todos los derechos, no sólo los derechos federativos, sino también los económicos y deportivos. Ello así, toda vez que dichas operaciones encerraban los “derechos de pase”, que no serían otra cosa que activos intangibles. Por el contrario –precisó–, la postura de la recurrente consistía en que los ingresos de marras no se encontraban alcanzados por impuesto, habida cuenta de que no cumplían con los tres requisitos básicos exigidos para las personas físicas, esto es: habitualidad, permanencia y periodicidad.

Destacó que los llamados “derechos económicos” nacen de los “derechos federativos”, de modo que estos últimos surgen originariamente de la voluntad coincidente de una institución deportiva de inscribir al jugador y del deportista de ser inscripto en una competición oficial.

Sostuvo que se trata de un derecho inherente al deportista, cuyo ejercicio es cedido en favor de la institución, la cual, a su vez, puede luego transferirlo o cederlo a otra institución deportiva, con la conformidad del deportista o su representante legal.

Agregó que los derechos federativos pueden tener un valor pecuniario, el cual deriva del interés que un tercero pueda tener en adquirirlos, para que el deportista compita en su nombre y representación.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

CAUSA N° 10622/2023; RODRIGUEZ, CLEMENTE JUAN-TF 39808-I c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

Afirmó que se trata de un contrato, cuyo contenido patrimonial deriva de la valuación pecuniaria que ambas partes –el jugador y el club– practican de los derechos federativos.

Continuando con esta explicación, sostuvo que en la transacción, mediante el pago de las sumas acordadas por las partes, los clubes adquieren el derecho de registrar al jugador ante la Asociación de Fútbol Argentino –“AFA”–, y hacerlo competir exclusivamente para ellos, pudiendo también ceder nuevamente ese derecho, lo que comúnmente se denomina “venta del pase” o “venta del jugador”.

Describió que la cuestión en debate se circunscribía a los ingresos obtenidos por el Sr. Rodríguez, por la cesión de sus derechos federativos, resultando inocuo para la solución del caso examinar la posible obtención –o no– de ingresos por parte de los clubes cesionarios, como consecuencia de posteriores cesiones. Por esa razón –puntualizó–, no eran atendibles las referencias formuladas por el actor en torno a dicha cuestión.

Destacó que los ingresos obtenidos por el actor, como consecuencia de las cesiones efectuadas, se vinculaban imprescindiblemente con la práctica deportiva; de allí que, en términos de realidad económica (cfr. art. 2, ley 11.683), lo cobrado por el jugador lo habría sido por jugar al fútbol para los clubes. Por tal motivo –concluyó–, se trataría de una renta alcanzada por la cuarta categoría del impuesto.

Expuso que en nada cambiaba la existencia de otros contratos –o de otras cláusulas dentro del mismo–, que establecieran específicamente los servicios profesionales que debía prestar como futbolista; sus obligaciones respecto al club; la base de la remuneración mensual o anual; los premios por partido ganado o por objetivos logrados; la duración del contrato y demás particularidades propia de la relación laboral. Al respecto, mencionó que todos estos extremos están regulados por el Estatuto del Jugador Profesional; la Ley de Contrato de Trabajo y el Convenio Colectivo de Trabajo N° 430/1975.

Desestimó el argumento esgrimido por el actor, relativo a que los ingresos no cumplirían con los requisitos periodicidad, permanencia y habilitación de la fuente, exponiendo que, en el caso, aquellos se encontraban reunidos.



Concluyó que todos los ingresos estaban alcanzados por la cuarta categoría del impuesto, motivo por el cual revocó los actos administrativos apelados.

Finalmente, impuso las costas por su orden, debido a que si bien revocó las resoluciones apeladas, no lo fue en razón de los argumentos esgrimidos por la parte actora en sus recursos de apelación, lo que amerita hacer excepción al principio general de la derrota que rige en materia (cfr. art. 68, CPCCN).

II.- Que contra dicha sentencia se alzan ambas partes; la actora interpuso su recurso de apelación a fs. 413 y la demandada a fs. 414; ambos remedios fueron concedidos a fs. 416.

La expresión de agravios de la actora luce a fs. 421/423 y la de la demandada a fs. 426/434; las respectivas contestaciones obran agregadas a fs. 440/442 y fs. 443/447 vta.

III.- Que, en su memorial, la parte actora se agravia del modo en el cual fueron impuestas las costas del proceso, aseverando que corresponderían imponerlas a la demandada vencida.

Niega que resulte aplicable la excepción al principio de la derrota que gobierna la materia, y asevera que las costas representan los gastos que las partes se vieron obligadas a afrontar como consecuencia de la sustanciación del litigio.

Cita jurisprudencia, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada en punto a las costas.

IV.- Que, de su lado, en su memorial, la representación fiscal señala que, si bien el tribunal de grado rechazó la postura de la parte actora, en el sentido de que los ingresos percibidos no se encontraban alcanzados por el impuesto, negó que correspondieran a la segunda categoría.

Menciona que no se halla controvertido que el actor era un jugador libre al momento de ceder los derechos económicos, con lo cual poseía la titularidad exclusiva. Agrega que no es objeto de discusión la existencia y forma de los contratos de cesión, ni tampoco la percepción de las sumas correspondientes.

Efectúa una definición de los conceptos sueldo, prima, premios, porcentaje del 15% del pase y pase.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

CAUSA N° 10622/2023; RODRIGUEZ, CLEMENTE JUAN-TF 39808-I c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

Afirma que la Dirección de Análisis de Fiscalización, de la ex AFIP, efectuó precisiones conceptuales acerca de los derechos federativos y los derechos económicos, declarando que: *“Cesión onerosa de derechos económicos: Un jugador de fútbol profesional puede ser titular de un porcentaje o de la totalidad de sus derechos económicos derivados de los derechos federativos”*.

“El porcentaje de participación que el jugador posee sobre sus derechos económicos puede ser enajenado a un club de fútbol o a personas físicas o jurídicas, percibiendo por ello una contraprestación dineraria, la cual no es un monto preestablecido por una norma sino que dependerá del poder de negociación basado en la trayectoria o reconocimiento del propio futbolista”.

Señala que cuando un jugador posee la titularidad de sus derechos económicos, puede transferirlos al club contratante o a terceros. Si el club los compra –dice–, adquiere un bien intangible.

Destaca que esto último surge de la RT N° 11 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, al especificar que, entre los “activos intangibles”, se encuentran: *“... aquellos representativos de franquicias, privilegios u otros similares, que no son bienes tangibles, ni derechos contra terceros y que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos. Incluyen entre otros los siguientes: derechos de propiedad intelectual, patentes, marcas, licencias, gastos de organización, gasto de investigación y desarrollo, derecho de pase de jugadores de fútbol profesional, inscripciones y afiliaciones, etc”*.

Refiere asimismo a las expresiones de la Dirección de Asesoría Legal de la entonces AFIP, actuaciones 641/00 y 1021/00.

Explica que en estos casos el club no le abona al jugador una retribución por el ejercicio de su actividad en relación de dependencia, sino el monto de la transferencia de los derechos de pase.

Argumenta que dichos ingresos encuadran en el artículo 45 inciso h) de la LIG.

Señala que la RG (AFIP) 2186 de 2006 –actualmente RG (AFIP) 3374 de 2012– define el derecho económico de la siguiente



manera: “aquel que otorga el derecho a percibir una participación del monto de una futura transferencia o préstamo de los derechos federativos, incluyéndose los convenios entre partes que reconozcan un resultado futuro –eventual o no–, ya sea que se encuentre establecido en un monto fijo o en un porcentaje del valor de dicha transferencia o préstamo”.

Expone que las utilidades del empresario que participa de la venta de los derechos económicos, se encuentran alcanzada por la segunda categoría del IG.

Precisa que los ingresos obtenidos por el actor no obedecieron a su trabajo en relación de dependencia, sino a la cesión de su propio pase.

Cuestiona la aplicación del principio de la realidad económica, sosteniendo que solo debe invocarse cuando surge evidente la utilización de una serie de esquemas jurídicos direccionados a modificar la realidad de los hechos.

Afirma que la propia Federación Internacional de Fútbol Asociado –“FIFA”– legisló sobre el asunto en trato, en los artículos 1.2, 2, 5, 6, 8 y 19 del RETI 2010.

Asevera que los jugadores de fútbol profesional tienen derecho a percibir distintos conceptos, como retribuciones, sueldos, aguinaldo, premios; pero, también puede ser su “propio empresario” (sic), en cuya virtud obtiene un ingreso no vinculado directamente con su actividad como jugador de fútbol.

Señala que el artículo 45 inciso h) de la ley del gravamen, si bien explícitamente alude a derechos de llave, marcas, patentes de invención y regalías, incluye a los “similares”.

Cita jurisprudencia y doctrina, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

V.- Que previo a ingresar al tratamiento de los agravios descriptos, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a los recurrentes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, [272:225](#), [278:271](#), [291:390](#), [297:140](#); 301:970; esta Sala, en sus





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

CAUSA N° 10622/2023; RODRIGUEZ, CLEMENTE JUAN-TF 39808-I c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

anteriores composiciones, “ACIJ c/ EN-ley 24240-M° Planificación s/ proceso de conocimiento”, del 29/5/08; “MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/amparo ley 16.986”, Causa CAF 5916/2009, del 21/5/09; “Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)”, Causa CAF 29024/2010, del 21/10/10; “CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA -Comunicación “A” 5147 y otro s/proceso de conocimiento”, del 18/4/11; “Nardelli Moreira Aldo Alberto c/EN- DNM Disp 1207/11-Legajo 13975-(S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)”, Causa CAF 18282/2011, del 25/8/11; “[Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo](#)”, Causa CAF 41147/2013, del 7/8/14, “[Laham, Alberto Elías c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo](#)”, Causa CAF 57052/2013, del 7/5/15, “[Araujo Medina Alexander Javier c/ EN M Interior OPyV DNM s/ recurso directo DNM](#)”, Causa CAF 77545/2017, del 27/4/18 y “[D’Alessandro, Jorge Héctor \(TF 33405-I\) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo](#)”, Causa CAF 49932/2015/CA2, del 2/5/24, entre otras).

VI.- Que, asimismo, corresponde rememorar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (cfr. CSJN, Fallos: [300:985](#)).

Así pues, “...lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: [332:357](#)), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: [326:2987](#) y [334:249](#))” (cfr. esta Cámara, Sala III, en sus anteriores conformaciones, “[La Luguenze SRL \(TF 31.645-I\) c/ DGI](#)”, Causa N° 27409/2012 del 31/10/12; “[Lanusse, Josefina Milagros \(TF 34.584-I\) c/DGI](#)”, Causa N° 4502/2014 del 29/9/14; “[Frigorífico Pilcomayo SRL \(TF 24.222-I\) c/DGI](#)”, Causa CAF 18124/2016 del 14/9/17; “[Nobleza Piccardo SAICYF \(TF 33113-I\) c/ DGI](#)”, Causa CAF 83620/2016, del 16/10/18; “[Establecimiento](#)



[Agropecuaria Las Tres Marias SA \(TF 40.985-I\) c/DGI](#)”, Causa CAF 72673/2018, del 7/5/19; [“Sol Frut SA \(TF 79199011-I\) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”](#), Causa CAF 47840/2023, del 9/5/24, entre otros).

VII.- Que, por otro lado, resulta imprescindible mencionar que, con posterioridad a que se diera inicio a esta causa en instancia del TFN, el Poder Ejecutivo Nacional dictó el decreto 824/19, a través del cual reordenó el texto de la ley de impuesto a las ganancias (ley 20.628), alterándose su numeral. Así pues, los entonces artículos 45, 47 y 79 correspondiente al texto ordenado en 1997, pasaron a ser los artículos 48, 51 y 82 del texto ordenado en 2019, respectivamente.

Pues bien, teniendo presente que las partes contendientes y el tribunal de grado se han referido al numeral del texto ordenado en 1997, aquí se hará lo propio, a fin de evitar innecesarios equívocos.

VIII.- Que, sentado todo lo anterior, de las piezas que componen estos actuados se desprende que la materia litigiosa se identifica con el carácter que reportan los ingresos obtenidos por el actor –a la luz del IG–, en razón de la cesión de determinados derechos.

Sobre el particular, en autos se han presentado tres posiciones diferentes: para el actor se trata de ingresos no alcanzados por el impuesto, dado que no cumplen con las condiciones de habitualidad, permanencia y periodicidad (LIG, art. 2°); para el fisco nacional reportan ganancias de la segunda categoría (LIG, art. 45) y para el TFN ganancias de la cuarta categoría (LIG, art. 79).

Vale destacar que no forma parte del diferendo el origen de los ingresos, su efectiva percepción por parte del actor, ni tampoco la liquidación del impuesto practicada por el organismo fiscal.

Pues bien, en atención al modo en que se encuentra exhibido el cuadro, corresponde llevar a cabo dos exámenes diferentes y consecutivos. El primero tendrá por objeto examinar si los ingresos en trato corresponden a la cuarta categoría, tal como lo entendió el tribunal de grado y el segundo, si se trata de una renta no alcanzada por el impuesto –como lo propicia el actor–, o bien que pertenece a la segunda categoría, como lo sostiene la demandada.

Para encarar dicha labor, como necesaria medida, debe describirse el cuadro fáctico que presenta el caso.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

CAUSA N° 10622/2023; RODRIGUEZ, CLEMENTE JUAN-TF 39808-I c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

IX.- Que siendo el Sr. Rodríguez un jugador profesional de fútbol, firmó sendos contratos con Club Estudiantes de La Plata y luego con Asociación Civil Club Atlético Boca Juniors –en adelante, “Boca Juniors”–, con las características que seguidamente de describen:

i. El 10/8/09 suscribió un contrato con Club Estudiantes de La Plata, en el cual el deportista se obligó a jugar al fútbol única y exclusivamente en equipos de esa institución (cláusula primera). De su lado, el club se obligó a abonar un sueldo; un premio por punto ganado en partidos oficiales; un premio por partidos amistosos y un premio por clasificación en certámenes o torneos nacionales o internacionales (cláusula segunda) (Cuerpo de antecedentes administrativos, Act. N° 10562-524-2013, fs. 112).

Además, el mismo día suscribieron sendos acuerdos, en cuya virtud el club se comprometió a abonar al Sr. Rodríguez la suma de \$ 669.650 en concepto de reconocimiento especial por trayectoria de la temporada 2009/2010, pagaderos en cuotas mensuales con vencimiento juntamente con los sueldos; más \$ 2.000 en concepto de compensación por alquiler y \$ 2.000 de gastos de alquiler, y \$ 95.000 por reconocimiento especial del período agosto-2009 a junio-2010 (mismo cuerpo de antecedentes, fs. 113/116).

Por otro lado, en la misma fecha –10/8/09– ambas partes suscribieron otro instrumento, en el cual se plasmaron las siguientes cláusulas: “*EL JUGADOR declara que es un futbolista en libertad de contratación, y que en consecuencia es único y exclusivo titular de los derechos federativos sobre su propio pase y de la titularidad (100 %) de los derechos económicos derivados de los federativos...*” (cláusula primera).

“*EL JUGADOR, cede temporalmente desde la firma del presente y hasta el 30 de junio de 2010 y/o la finalización del Torneo Clausura de la Temporada 2009/2010 y/o la finalización de la participación de ESTUDIANTES en la Copa Santander Libertadores 2010, la totalidad de los derechos federativos sobre su propio pase*” (cláusula segunda).



“El precio de la cesión a que refiere la Cláusulas anterior se fija en la suma total de U\$S 200.000... pagaderos de la siguiente manera:

1) U\$S 100.000... durante el mes de Enero de 2010.

2) U\$S 100.000... durante el mes de Junio de 2010” (cláusula tercera) (antecedentes administrativos, Act. 10562-525-2013, fs. 23).

ii. En segundo lugar, el 2/8/10 el Sr. Rodríguez suscribió un contrato con Boca Juniors, del cual –en lo que aquí interesa describir– se acordaron las siguientes previsiones: “El presente acuerdo será obligatorio para las partes a partir del 1° de julio de 2010 y mientras se mantenga vigente el Contrato Reglamentario de trabajo que suscribirán las mismas y que será registrado ante la Asociación de Fútbol Argentino” (cláusula primera).

“EL CLUB abonará a EL JUGADOR, en concepto de remuneración neta mensual por los servicios que preste, las sumas que figuren por tal concepto en el contrato registrado en la Asociación de Fútbol Argentino” (cláusula segunda).

“Además de la remuneración fijada en el contrato registrado en la Asociación de Fútbol Argentino, EL CLUB abonará a EL JUGADOR, como primera por la suscripción en exclusiva del referido contrato reglamentario de trabajo los importes netos que a continuación se detallas:

1. durante el período comprendido entre el 1 de julio de 2010 y el 30 de junio de 2011, la suma de u\$s 167.500...

2. durante el período comprendido entre el 1 de julio de 2011 y el 30 de junio de 2012, la suma de u\$s 167.500...

3. durante el período comprendido entre el 1 de julio de 2012 y el 30 de junio de 2013, la suma de u\$s 167.500...” (cláusula tercera).

“Ambas partes acuerdan que, EL JUGADOR percibirá en concepto de premios, los mismos importes que la Comisión Directiva de EL CLUB establezca para el resto del plantel de la división en que actúe...” (cláusula cuarta).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

CAUSA N° 10622/2023; RODRIGUEZ, CLEMENTE JUAN-TF 39808-I c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

“Durante la vigencia del contrato referido en la cláusula primera, EL CLUB abonará a EL JUGADOR en concepto de sueldo mensual la suma de \$ 10.000, netos” (cláusula sexta) (antecedentes administrativos, OI 697842, fs. 207/212).

Por otro lado, el mismo día ambas partes suscribieron otro contrato, según el cual: *“EL JUGADOR cede y transfiere en este acto LOS DERECHOS en forma definitiva a BOCA JUNIORS, quien los acepta” (cláusula primera).*

“El precio de la cesión o sea la suma de u\$s 1.900.000... serán abonados por BOCA JUNIORS a EL JUGADOR de la siguiente manera: a) la suma de u\$s 100.000... en este acto, sirviendo el presente de suficiente recibo y carta de pago; b) la suma de u\$s 100.000... el doce (12) de septiembre de 2010; c) la suma de u\$s 100.000... el doce (12) de octubre de 2010; d) la suma de u\$s 100.000... el quince (15) de diciembre de 2010; el saldo de u\$s 1.500.000... en seis cuotas iguales y consecutivas de u\$s 250.000..., con los siguientes vencimientos: 1) ...(31) de enero de 2011; 2) ... (31) de julio de 2012; 3) ...(31) de enero de 2012; 4) ... (31) de julio de 2012; 5) ... (31) de enero de 2013 y 6 ... (30) de junio de 2013. Los pagos se podrán efectivizar a criterio de BOCA JUNIORS en dólares estadounidenses o pesos” (cláusula segunda. Los resaltados son del original).

“EL JUGADOR se obliga voluntariamente a prestar sus servicios profesionales como jugador de fútbol para BOCA JUNIORS a partir del 1° de julio de 2010 y hasta el 30 de junio de 2013 y/o hasta la finalización del Torneo Clausura 2013 organizado por la Asociación de Fútbol Argentino y/o Copa Santander Libertadores 2013...” (cláusula tercera).

“EL CLUB entrega en este acto cheque de pago diferido Banco Macro por la suma de... (\$ 394.000)... en pago de la cuota prevista en el inciso a) de la cláusula segunda del presente...” (cláusula novena).

Y, en los antecedentes impresos en el mismo acto, se lee lo siguiente: *“I. Que, en razón de haber quedado en situación de jugador libre a partir del 1° de julio de 2010... encontrándose facultado como tal para suscribir contrato de relación laboral deportiva con el club que*



elija, EL JUGADOR es titular del ... (100 %) de los derechos económicos derivados de los federativos resultantes de su propio pase como jugador profesional (en adelante, LOS DERECHOS).

II. Que BOCA JUNIORS está interesado en adquirir LOS DERECHOS e incorporarlos en su plantilla de futbol...

III. Que EL JUGADOR manifiesta su conformidad en transferir LOS DERECHOS a BOCA JUNIORS y consecuentemente incorporarse a la plantilla de BOCA JUNIORS...

Todas las partes, reconociéndose recíprocamente capacidad suficiente para este acto, acuerdan suscribir esta CONTRATO DE VENTA DE CESIÓN DE DERECHOS ECONOMICOS DERIVADOS DE LOS FEDERATIVOS...” (mismo cuerpo de antecedentes, fs. 217/219).

X. Que, de la detenida lectura de las cláusulas reseñadas, se extrae la presencia de dos figuras contractuales diversas, de las cuales se dependen diferentes causas, objetos y obligaciones asumidas por las partes contratantes.

De un lado, se encuentran los contratos celebrados por el Sr. Rodríguez con Club Estudiantes de La Plata y luego con Boca Juniors, en cuya virtud se generó una “relación jurídica laboral”. En este esquema, el primero, en su calidad de jugador de futbol profesional, se obligó a practicar la actividad deportiva y los segundos a abonar determinadas sumas de dinero, en concepto de remuneración, sueldo anual complementario, premios y compensaciones de gastos.

Se trata de contratos regulados por las normas del derecho del trabajo, conforme lo dispone la ley 20.160, que aprobó el “Estatuto del jugador de fútbol profesional”.

En efecto, esta norma dispone que: “*La relación jurídica que vincula a las entidades deportivas con quienes se dediquen a la práctica del fútbol como profesión ... se regirá por las disposiciones de la presente ley y por el contrato que las partes suscriban. Subsidiariamente se aplicará la legislación laboral vigente que resulte compatible con las características de la actividad deportiva*” (art. 1°).

Además de ello, el Convenio Colectivo de Trabajo que gobierna esta disciplina (CCT N° 557/09, homologado por resolución 309/09, del Ministerio de Trabajo), dispone que: “*Será considerado*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

CAUSA N° 10622/2023; RODRIGUEZ, CLEMENTE JUAN-TF 39808-I c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

futbolista profesional aquel que se obligue por tiempo determinado a jugar al fútbol integrando equipos de una entidad deportiva que participe en torneos profesionales, a cambio de una remuneración; lo que podrá acreditarse por los medios autorizados por las leyes procesales y lo previsto en el artículo 23 de la Ley de Contrato de Trabajo” (art. 2°).

“Tendrán la consideración legal de salario todas las prestaciones que el club se obligue a otorgar al futbolista y que importen para éste una ventaja económica, sean en dinero, especie, habitación o alimentación...” (art. 13, parte pertinente).

“El futbolista prestará sus servicios exclusivamente para el club contratante, sometiéndose a las directivas que le impartan las autoridades del club, salvo que resulten arbitrarias o irrazonables...La entidad está obligada... A pagar todas las prestaciones patrimoniales establecidas en el contrato y/o contratos —registrados o no— en las condiciones y términos determinados en ellos, aun cuando no utilizare o prescindiere de los servicios del futbolista” (art. 17, parte pertinente).

“Las partes aceptan que toda controversia que se suscite entre clubes y futbolistas se dirima ante los Tribunales de Trabajo” (art. 22).

Del otro lado, las mismas partes celebraron contratos a través de los cuales se cedieron derechos, dando lugar a una “relación jurídica general”, regulada por las normas del derecho común. En particular, el Sr. Rodríguez cedió los derechos económicos vinculados con los derechos federativos, de los cuales era titular.

Este negocio jurídico no se halla regido por el plexo normativo laboral, sino que se subsume en las previsiones del derecho civil y comercial, el cual contiene las reglas atinentes a la cesión de derechos. Al respecto, estatuye el artículo 1614 del Código Civil y Comercial de la Nación, en su parte pertinente, lo siguiente: *“Hay contrato de cesión cuando una de las partes transfiere a la otra un derecho...”*.

La distinción entre ambas figuras contractuales, y de suyo, las relaciones jurídicas generadas como consecuencia de su celebración, es de total importancia en este análisis, dado que permite comprender que, en un supuesto, resultan de aplicación las normas de campo laboral, y en el otro las civiles. Ello, a la postre, repercutirá en el terreno fiscal.



Nótese que, en el primer caso, la prestación a cargo del Sr. Rodríguez es una obligación de hacer –practicar el deporte–, mientras que en el segundo una obligación de dar, esto es, ceder determinados derechos de los cuales es titular. A su vez, los clubes de fútbol asumieron la obligación de abonar las remuneraciones y demás conceptos que se desprenden del régimen laboral y, por otro lado, de abonar el precio pactado por la cesión de los derechos económicos.

En este sendero, es menester dirigir el estudio hacia la naturaleza de los “derechos federativos” y los “derechos económicos”, a fin de comprender eficazmente el escenario.

Se ha dicho que el derecho federativo nace a partir de la registración del deportista ante la entidad organizadora del deporte, a efectos de representar a un club y participar en las competencias. De este modo, el deportista asume un vínculo o relación federada, dando nacimiento al derecho federativo (Abad, Gabriel O, “*Derecho federativos*”, Ed. Librería Cívica, Buenos Aires, 2022, p. 183).

Estos derechos federativos contienen un efecto patrimonial, que son los derechos económicos –también conocidos como *third party ownership*, “TPO”–, que constituyen el precio o valor pecuniario de la transferencia del futbolista de un club a otro; es decir, se transfiere o cede onerosamente los derechos federativos, contra la entrega de una suma dineraria. Estos derechos económicos, como categoría diversa de los derechos federativos, pueden ser adquiridos por los clubes interesados, el propio jugador involucrado o un tercero (Abad, Gabriel O, “*Derecho federativos*”, ob cit. p. 300 y sig).

Esta breve explicación alcanza para discernir la diversa naturaleza que poseen los derechos económicos, respecto de los regidos por el derecho del trabajo. Ambas figuras son independientes y diversas; tanto que pueden adquirirse derechos económicos de jugadores, sin un contrato de trabajo (v. Gesuiti, Juan M., “*Cesión de derechos económicos derivados de los derechos federativos sobre jugadores de fútbol. El alea contractual y otras cuestiones a considerar*”, DCCyE, La Ley, 2012 -agosto-, p. 213).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

CAUSA N° 10622/2023; RODRIGUEZ, CLEMENTE JUAN-TF 39808-I c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

Por esta razón, se comparte aquí lo afirmado por la demandada, al diferenciar los ingresos obtenidos por la práctica deportiva, de la proveniente del pase del jugador.

XI. Que ahora bien, lo hasta aquí examinado permite aseverar que la cesión de los derechos económicos que efectuó el Sr. Rodríguez los días 10/8/09 y 2/8/10, en favor de Club Estudiantes de La Plata y de Boca Juniors, respectivamente, no guardaron correspondencia con la relación jurídica laboral que vinculó a las mismas partes.

Correlato de ello, en el plano fiscal, las sumas de dinero percibidas por el actor, como contraprestación de la cesión de los derechos económicos, no forman parte de la cuarta categoría del IG, toda vez que no se relacionan con el trabajo personal del contribuyente (cfr, LIG, art. 79).

Vale aclarar que lo dicho no alcanza a las sumas de dinero percibidas por el actor que, sin ser estrictamente remuneraciones, encuentran su causa en la actividad profesional realizada. Estos ingresos sí pertenecen a la cuarta categoría del impuesto.

Tal es el caso de los pagos por compensación de gastos; reconocimientos especiales; premios; viáticos, y el porcentual que podría percibir por sus transferencias a otros clubes. Este último supuesto se encuentra legalmente fijado en un 10% del monto total de la transferencia (ley 20.160, art. 14), elevado al 15% en el Convenio Colectivo de Trabajo N° 557/09 (homologado por resolución 309/09 del Ministerio de Trabajo, art. 8°).

Sobre el particular, la Sala IV de este Tribunal de Alzada –en una composición diversa a la actual–, reconoció que la percepción del 15% abonada por el club cedente al jugador transferido, integraba la remuneración del jugador (*in re*, “*López Claudio Javier (TF 16.541-I) c/ DGP*”, Causa 155254/2002, del 9/3/06).

Este último ingreso en beneficio del jugador, se reitera, no se asemeja al que podría percibir por la cesión de sus propios derechos económicos.

XII. Que, en orden al primero de los exámenes descriptos en el *Considerando VIII* de esta sentencia, **se resuelve que los ingresos obtenidos por el actor, a causa de la cesión de los derechos**



económicos, no forman parte de la cuarta categoría del impuesto, lo cual conduce a revocar la sentencia apelada.

XIII. Que, prosiguiendo con este estudio, adentrándonos al segundo examen propuesto, corresponde indagar si los ingresos en cuestión se encuentran alcanzados por el IG, como renta de la segunda categoría, o directamente no gravados.

De acuerdo con el artículo 45 de la ley del gravamen, conforman rentas de la segunda categoría –entre otras–: “*Los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares, aun cuando no se efectúen habitualmente esta clase de operaciones*” (**inc. h**, subrayados aquí agregados).

De su lado, el artículo 47 del mismo cuerpo normativo define a la regalía, “... *a los efectos de esta ley, [como] toda contraprestación que se reciba, en dinero o en especie, por la transferencia de dominio, uso o goce de cosas o por la cesión de derechos, cuyo monto se determine en relación a una unidad de producción, de venta, de explotación, etcétera, cualquiera que sea la denominación asignada*” (subrayados aquí agregados).

Pues bien, de la atenta lectura de los preceptos transcritos, y atendiendo a los principios que informan la labor de interpretación de los textos legales, estos juzgadores extraen que los ingresos obtenidos, como contraprestación de la cesión definitiva de los derechos económicos en trato, se encuentran comprendidos en la regla consagrada en el artículo 45 descripto.

Nótese que el legislador ha optado por gravar a los ingresos percibidos en razón de la transferencia definitiva de “regalías y similares”, definiendo a éstas últimas como la “contraprestación por la cesión de derechos, cualquiera que sea la denominación asignada.”

Al respecto, calificada doctrina sostiene que: “*En cuanto a las regalías, este inciso grava la cesión definitiva del derecho a cobrarlas, o sea la fuente productora misma de la regalía, la que es distinta del derecho a percibir periódicamente aquella. La cesión definitiva de la regalía pone al cesionario en lugar del cedente: lo habilita a percibir los pagos futuros*” (Fernández, Luis O., “Impuesto a las ganancias. Teoría,





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

CAUSA N° 10622/2023; RODRIGUEZ, CLEMENTE JUAN-TF 39808-I c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

técnica y práctica”, Tomo I, tercera edición, La Ley, Buenos Aires, 2015, p. 833).

Esta situación es precisamente la que se evidencia en el *sub judice*, desde que el cedente percibe una retribución por la cesión definitiva de los derechos económicos, y el cesionario el derecho a percibir las sumas de dinero proveniente de la futura y eventual transferencia del futbolista.

En suma, si bien el mentado artículo 45 no menciona explícitamente a los “derechos económicos” vinculados con los “derechos federativos” del campo propio del derecho del deporte, la recta lectura de los dispositivos permite comprender que se encuentran incorporados en su previsión.

Cabe recordar que es regla de la interpretación de las leyes dar pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos, de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional, y que, en casos no expresamente contemplados ha de preferirse la inteligencia que favorece y no la que dificulte aquella armonía y los fines perseguidos por las reglas (CSJN, Fallos: [297:142](#); [339:323](#); entre otros).

Además, en materia de interpretación de las leyes impositivas, se debe atender al fin con el que han sido dictadas, siendo misión del intérprete indagar el verdadero sentido y alcance de la ley, mediante un examen atento y profundo de sus términos que consulte la realidad del precepto y la voluntad del legislador, como así también que, cualquiera que sea la índole de la norma, no hay método de interpretación mejor que el que tiene en cuenta la finalidad de aquella (CSJN, Fallos: [308:215](#)).

Cabe adicionar que esta misma interpretación fue efectuada por la Sala II de esta Cámara de Apelaciones, en la Causa CAF 22844/2012, *in re* “[Fuentes, Esteban Oscar \(TF 29681-I\) c/ Dirección General Impositiva y otro](#)”, del 25/6/19).

XIV. Que ahora bien, una importante aclaración se impone en este recorrido: el mencionado **inciso h.** del artículo 45, únicamente prevé a las “cesiones definitivas” de derechos, regalías y similares.

En el singular, conforme se explicó en el *Considerando IX*, el Sr. Rodríguez cedió sus derechos económicos en favor de Club



Estudiantes de La Plata de manera “temporaria”, y a Boca Juniors de manera “definitiva”.

Así pues, en el contrato del 2/8/10 celebrado con Boca Juniors, el titular de los derechos económicos los cedió y transfirió en forma definitiva (cláusula primera), sin que reste mérito a ello la circunstancia de que, en el mismo documento, se aludiera a la obligación asumida por el jugador, de practicar el deporte desde el 1/7/10 hasta el 30/6/13 y/o la finalización de los torneos y/o competencias descriptas (cláusula tercera). Como se dijera anteriormente: el *objeto* del contrato regido por las normas laborales, es independiente y diverso del contrato regulado por las normas del derecho común.

Las partes contratantes han sido claras el plasmar sus voluntades en el documento, lo cual impide apartarse de ellas. Es que no cabe a los jueces asignar a las cláusulas contractuales un sentido reñido con la literalidad de sus términos y la clara intención de las partes (cfr. CSJN, Fallos: [314:1358](#), Considerando 5º y sus citas).

Por este motivo, los ingresos percibidos por el actor, en virtud de la cesión definitiva de los derechos económicos en favor de Boca Juniors, se encuentran alcanzados por la segunda categoría del impuesto, en virtud de lo normado en el inciso h. del artículo 45.

XV. Que distintas es la realidad con relación a los ingresos provenientes por la cesión de los derechos económicos en favor de Club Estudiantes de La Plata.

Tal como se dijera anteriormente, esta cesión fue “temporal”, lo cual, de suyo, excluye la aplicación del mentado inciso h.

Al respecto, al dictar la resolución 106/14 (DV SRR1), el organismo fiscal planteó la existencia de una distinción entre ambas categorías de cesiones (fs. 12) y, al dictar las resoluciones 124/14 y 271/17 (DV SRR1), expresó que las cesiones temporales “*encuadrarían*” (sic) en el **inciso b.** del mismo artículo 45 (fs. 89 y 274).

Ahora bien, no puede pasar desapercibido que, de los tres actos administrativos dictados por el fisco nacional, sólo en dos de ellos introdujo la mención del inciso b. del artículo 45, y que, en los cuales así





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA III

CAUSA N° 10622/2023; RODRIGUEZ, CLEMENTE JUAN-TF 39808-I c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

lo hizo, sencillamente se limitó a ello: a mencionarlo; sin introducir ningún tipo de explicación o fundamento que permita reconocer, al menos, el sentido y alcance del argumento.

Adviértase que el precepto establece que son rentas: “*Los beneficios de la locación de cosas muebles y derechos, las regalías y los subsidios periódicos...*”, lo cual, de suyo, amerita alguna clase de explicación.

En otras palabras, el argumento que se desprende de los actos administrativos luce genérico e insuficiente, de cara al propósito que persiguen.

Por esta circunstancia, no son atendibles los argumentos introducidos por el fisco nacional, respecto de los ingresos obtenidos por la cesión temporal de los derechos económicos, en favor de Club Estudiantes de La Plata.

Por otro lado, en orden a la posición sostenida por la parte actora, en torno a la aplicación del artículo 2° de la ley del gravamen; corresponde desestimarla, por cuanto no se evidencian en la especie sus presupuestos.

En efecto, independientemente de la subsunción de los rendimientos percibidos por el Sr. Rodríguez, en los términos del artículo 45 de la ley de gravamen, mal podría predicarse, a la luz de los hechos examinados, que no reportan una periodicidad que implique la permanencia de la fuente productora, y su habilitación.

XVI. Que, como consecuencia del segundo examen descripto en el *Considerando VIII* de esta sentencia, **corresponde confirmar las resoluciones apeladas, únicamente con respecto a los ingresos provenientes de la cesión definitiva de derechos económicos, en favor de Boca Juniors.**

Por este motivo, deberá practicarse la reliquidación de las sumas a ingresar en concepto de impuesto e intereses resarcitorios (cfr. ley 11.683, art. 187).

XVII. Que, en cuanto a las **costas** del proceso, al no advertirse razones para apartarse del principio que gobierna la materia (cfr. art. 68 primer párrafo del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación),



atendiendo al modo en que se resuelve, se imponen las impone en proporción a los respectivos vencimientos, lo cual alcanza a las de ambas instancias.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE:** 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, revocar la sentencia apelada, reconociendo la validez de los actos administrativos dictados por la ex AFIP-DGI, únicamente en con respecto a los ingresos provenientes de la cesión definitiva de derechos económicos en favor de Boca Juniors (cfr. *Considerando XII y XVI*). 2º) Instruir al Tribunal Fiscal de la Nación para que adopte las medidas del caso, a fin de practicar la reliquidación de la deuda (cfr. *Considerando XVI*, segundo párrafo). 3º) Imponer las costas de ambas instancias en proporción a los respectivos vencimientos.

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes citados en el sitio web de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala– suscribe la presente el Dr. José Luis Lopez Castiñeira; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada N° 2/26 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese a las partes y al señor Fiscal General –mediante correo electrónico dirigido a la dirección oficial del Ministerio Público ante esta alzada, y oportunamente devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

