



Universidad de
SanAndrés

Universidad de San Andrés

Departamento Académico de Administración

Licenciatura en Administración de Empresas

Tratamiento fiscal de futbolistas profesionales argentinos

*Cómo se producen las ingenierías tributarias desplegadas por los futbolistas
argentinos para la aminoración de las cargas fiscales que recaen sobre sus
retribuciones*

Autor: Félix Olegario Calandra

Legajo: 21047

Mentor: Dr. Juan Carlos Vicchi

Victoria, Mayo de 2014

Resumen ejecutivo

En las últimas décadas el deporte del fútbol ha atravesado un intenso proceso de comercialización y crecimiento económico sin precedentes, convirtiéndose en una industria de escala global. La expansión de negocios en transferencias, derechos televisivos, convenios de patrocinio y cesión de imagen han permitido el ingreso de grandes afluencias de dinero al sector, fomentando el interés de nuevos actores al sector como representantes, asesores legales, inversores y sponsors corporativos, entre otros.

En consecuencia, el carácter transnacional del mercado de pases de jugadores, la circulación masiva de capitales y la diversidad de partes interesadas han propiciado una zona de riesgo para la elaboración de esquemas a efectos de ocultar la realidad económica de las operaciones resultando, en numerosos casos, en la evasión de las obligaciones tributarias correspondientes.

Este trabajo explora y analiza algunos de los esquemas e ingenierías que realizan los actores del sector futbolístico para la aminoración de las cargas fiscales que recaen sobre sus obligaciones tributarias, poniendo foco en la utilización de sociedades y/o clubes radicados en paraísos fiscales para las cesión de derechos federativos como de imagen con contenido patrimonial.

Para la elaboración de este trabajo se dispuso de material bibliográfico, normativo y jurisprudencial, como el Reglamento sobre Estatuto de Transferencia de Jugadores publicado por la FIFA (Asociación reguladora de todas las federaciones profesionales de fútbol a nivel mundial), el Reglamento de AFA (Asociación de Fútbol Argentina), el Convenio Colectivo de Trabajo nro.557/09, la Ley del Impuesto a las Ganancias, la sentencia del Fallo Newell's Old Boys dictaminada por el Tribunal Fiscal de la Nación, artículos periodísticos, reportes recientes sobre la temática y entrevistas realizadas a representantes y ex-jugadores.

Índice

1. Introducción

1.1 Problemática	pág.5
1.2 Objetivos de Investigación	pág.6
1.3 Preguntas de Investigación	pág.7
1.4 Estrategia Metodológica	pág.7
1.5 Características que rodean la actuación de futbolistas profesionales	pág.8

2. Desarrollo

2.1 Transferencias entre clubes	pág.12
2.2 Tratamiento fiscal para futbolistas argentinos	pág.14
2.3 Derechos federativos y Derechos económicos	pág.15
2.4 Retención a beneficiarios del exterior por titularidad de pase internacional de jugador de futbol (Causa Diego Maradona - Newell's Old Boys)	pág.22
2.5 Esquemas de planificación fiscal nociva de parte de los actores del sector futbolístico	pág.26
2.5.1 Triangulación de operaciones	pág.27
2.5.2 Utilización de Sociedades radicadas en paraísos fiscales para la cesión de derechos de imagen con contenido patrimonial	pág.32
2.5.3 Tributación de ganancias derivadas de cesión de derechos de imagen (Causa	

Agassi vs Robinson)	pág.36
2.6 Medidas de fiscalización recientes	pág.39
2.7 Convenios de Doble Imposición	pág.43
3. Conclusiones	pág.47
4. Bibliografía	pág.50
5. Anexos	pág.56



Universidad de
San Andrés

1. Introducción

1.1 Problemática

Con mayor frecuencia, los futbolistas profesionales se involucran en el diseño de esquemas y estructuras a efectos de eludir sus obligaciones fiscales. Tanto las transferencias de jugadores como los contratos de cesión de imagen comprenden grandes sumas de dinero como múltiples actores involucrados (representantes, intermediarios, sponsors, empresas propietarias de derechos, entre otros). En la actualidad numerosos artículos periodísticos y de investigación abordan el tema, aludiendo a las prácticas de planificación fiscal nociva como la triangulación y el uso de clubes “puente” radicados en paraísos fiscales deportivos, exponiendo casos de jugadores reconocidos en el ámbito local como internacional. Es el propósito de dichas prácticas transgredir los límites legales y los controles vigentes de los organismos nacionales e internacionales. Este trabajo procura presentar las formas y esquemas que se emplean a tales efectos.

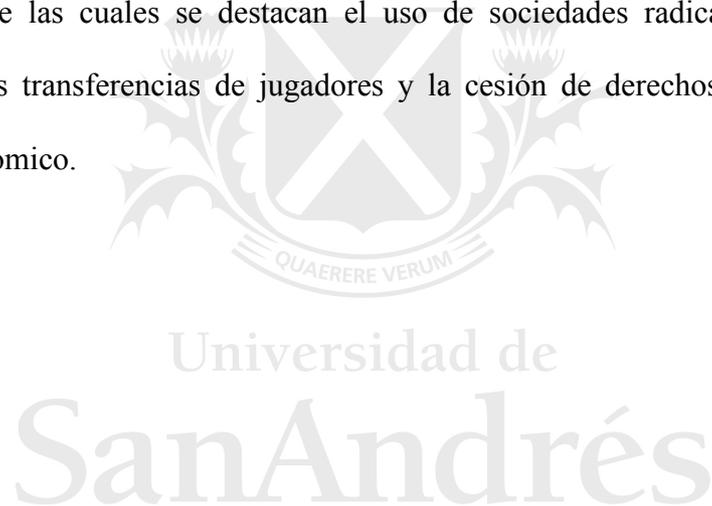
Universidad de
San Andrés

1.2 Objetivos de la investigación

General: Estudiar el tratamiento fiscal de los futbolistas profesionales argentinos y las distintas planificaciones fiscales nocivas realizadas por los actores del sector futbolístico (representantes, clubes, inversores, jugadores).

Específicos:

1. Estudiar el tratamiento fiscal de los jugadores profesionales de futbol argentinos.
2. Analizar y exponer las ingenierías fiscales de los participantes vinculados al deporte del futbol, entre las cuales se destacan el uso de sociedades radicadas en paraísos fiscales para las transferencias de jugadores y la cesión de derechos de imagen con contenido económico.



Conceptos: Evasión fiscal - Paraísos Fiscales - Fútbol - Derechos de Imagen - Impuesto a las Ganancias

1.3 Pregunta Central de Investigación

¿Cómo se producen las ingenierías fiscales desplegadas por los futbolistas para la aminoración de cargas tributarias que recaen sobre sus retribuciones?

Sub-preguntas

¿Qué figuras legales pueden usar los futbolistas para minimizar las cargas fiscales sobre sus retribuciones?

¿Qué factores favorecen que la industria del futbol sea una vía para la planificación fiscal nociva?

¿Es posible transparentar las operaciones financieras del fútbol?

¿Existen alternativas para la mejorar la capacidad contributiva de los agentes del sector futbolístico?

1.4 Estrategia Metodológica

Para esta investigación, se empleó la metodología exploratoria. Los autores Hernández Sampietri, Collado y Lucio (1997) sostienen que un estudio exploratorio se debe realizar “cuando el objetivo es examinar un tema o problema de investigación poco estudiado o que no ha sido abordado antes.”

La metodología de esta investigación se basó en el estudio de jurisprudencia existente, en pos de analizar en primera instancia el tratamiento fiscal de los jugadores profesionales de futbol argentinos, para luego explorar mediante casos, reportes de organismos artículos periodísticos, investigaciones diversas, relevamientos y entrevistas, las diversas maniobras y esquemas de evasión al impuesto a la Renta.

1.5 Características que rodean la actuación de los futbolistas profesionales

1.5.1 Sobre el deporte del fútbol – datos relevantes

La elección del fútbol como objeto de análisis se sostiene con el fundamento de que es indiscutiblemente el deporte más popular a nivel mundial. Según datos recolectados de la FIFA (Federación Internacional de Fútbol Asociación) en su encuesta “Big Count 2006”, hay 38 millones de futbolistas inscriptos de manera profesional, junto con 5 millones de árbitros. Como resultado de la misma encuesta, impresiona la cantidad relevada de futbolistas amateurs, siendo de aproximadamente 270 millones (un 4% de la población mundial, como participantes activos). Hay 301.000 clubes inscriptos, tanto amateurs como profesionales en el mundo.

1.5.2 Sobre el régimen federativo universal del fútbol

El organismo internacional que regula la actividad futbolística es la Federación Internacional de Fútbol Asociado (FIFA). Su propósito es promover y desarrollar la actividad del fútbol en todo el mundo, actuando también como ente controlador de las reglamentaciones del juego, y consistente de seis federaciones (AFC, CAF, CONCACAF, CONMEBOL, OFC y la UEFA), organizaciones que agrupan a su vez las respectivas asociaciones de fútbol locales. Los clubes profesionales como aquéllos de naturaleza amateur son miembros de dichas asociaciones nacionales. Para que los equipos de las asociaciones locales califiquen para participar en las competencias organizadas por FIFA deben ser miembros tanto de FIFA como de la Confederación correspondiente al país en que reside geográficamente dicha asociación. FIFA tiene un total de 208 asociaciones miembros (una por país). La industria en su totalidad se basa

en dos pilares principales: El fútbol que se juega en clubes y el fútbol del equipo de la selección nacional.

Todo jugador que participa del fútbol organizado, lo hace bajo contrato con cualquier club que forme parte de alguna federación propiamente regulada por FIFA. El Régimen del Estatuto para Transferencias de Jugadores de FIFA establece el marco normativo mundial y obligatorio concerniente al estatuto de jugadores, su elegibilidad para participar en el fútbol organizado y sus transferencias entre clubes de distintas asociaciones (FIFA, 2010, Artículo 1.1). El artículo 5.1 del mencionado régimen estipula que *“...un jugador debe inscribirse en una asociación como profesional o aficionado, conforme a lo estipulado en el artículo 2. Sólo los jugadores inscritos son elegibles para participar en el fútbol organizado. Mediante la inscripción, el jugador se obliga a aceptar los Estatutos y reglamentos de la FIFA, las confederaciones y las asociaciones.”*

La intervención en un partido oficial representando a un club de un jugador no inscripto previamente en la asociación se considera ilegal y tanto el jugador como el club están sujetos a sanciones (artículo 11, RETJ, 2010).

A nivel local, la Asociación de Fútbol Argentino (AFA) es la organización rectora del fútbol profesional, responsable de organizar y regular los campeonatos nacionales. Está afiliada a la FIFA desde 1912 y a su vez es responsable de las distintas selecciones argentinas.

1.5.3 Definiciones de “jugador de fútbol profesional”

El Estatuto de Reglamento de Transferencias de Jugadores de FIFA (2010) en su Artículo 2 establece que un jugador profesional “es uno que tiene un contrato escrito con un club y percibe un monto superior a los gastos que realmente efectúa por su actividad futbolística. Cualquier otro jugador se considera aficionado.”

El Artículo segundo del Convenio Colectivo de Trabajo nro.557/09 (FAA, 2009) aplicado a futbolistas profesionales realiza la siguiente definición: “Será considerado futbolista profesional aquél 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.”

El Reglamento de la Asociación de Fútbol Argentino (AFA, 2011) en su Artículo 192 clasifica a los jugadores de clubs pertenecientes a dicha asociación en dos categorías:

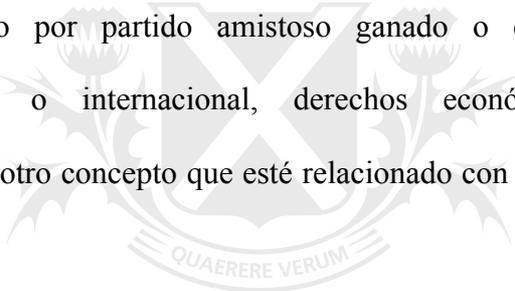
a) Aficionados; b) Profesionales

“Son aficionados los que practican fútbol sin percibir remuneración alguna, no considerándose como tal, el reintegro de los gastos en que incurran por traslado, vestimenta de juego, etc. o por la justa compensación de jornales perdidos como consecuencia de la participación en partidos o entrenamientos.

Son profesionales quienes, por jugar al fútbol perciben de un club una retribución cuyo monto será establecido en un contrato registrado en la AFA”.

1.5.4 Registración en un club - formalización de contrato laboral

La formalización del contrato entre club y futbolista se materializa mediante contrato escrito bajo registro en AFA (Asociación de Fútbol Argentino), habilitando la integración del jugador en el equipo del club contratante (artículo 3 de la Ley 20160 del Estatuto de Jugador de Fútbol Profesional y artículo 3 del Convenio de Trabajo). El jugador tiene la obligación de jugar exclusivamente para la entidad contratante o en equipos representativos de la AFA de acuerdo a la reglamentación presente en los artículos 19 de la Ley 20160 y 17 del Convenio Colectivo de Trabajo 557/2009. El documento del contrato contiene el sueldo mensual, el premio por punto ganado en partido oficial, premio por partido amistoso ganado o empatado, premio por clasificación nacional o internacional, derechos económicos, sueldo anual complementario y todo otro concepto que esté relacionado con los ingresos del jugador (SCP, 2010).



Universidad de
San Andrés

2. Desarrollo

2.1 Transferencias entre clubes (locales e internacionales)

El futbolista profesional es un trabajador con características particulares, ya que la relación laboral que lo vincula al club para el cual se desempeña, posee algunas tipologías distintivas. Una de ellas tiene que ver con que la prestación laboral de los futbolistas es, en general, sumamente pretendida por sus empleadores, es decir, los clubes. Este interés es capaz de generar que un club llegue al punto de realizar una oferta dineraria a otro club, para persuadirlo de finalizar anticipadamente el contrato laboral que mantiene con un determinado jugador, permitiendo así que ese futbolista pase a desempeñarse en el club ofertante, previa firma de un contrato de trabajo entre ambos. A esta operación se la conoce como “transferencia” o “cesión” de un jugador.

Las transferencias entre clubes locales o pertenecientes a una misma asociación están sujetas a las disposiciones emanadas de la asociación local, respetando las estipulaciones del reglamento internacional mencionado anteriormente, y sometiéndose a la aprobación de FIFA (artículo 1.2, RETJ, 2010). En adición, el artículo 3 del Reglamento internacional dispone que ciertas disposiciones de ese marco normativo son obligatorias en el marco nacional y deben incorporarse sin modificación al reglamento de la asociación local (artículos 2, 5, 6, 8, 11, 18 y 19, RETJ, 2010). En la inscripción y registración de un jugador a un club y a una asociación respectivamente, el mismo pone a disposición su prestación deportiva como la posibilidad de ser transferido a otro club.

Sólo los clubes afiliados a las asociaciones nacionales (y consecuentemente a la FIFA) pueden registrar federativamente jugadores en competencia oficial, de allí que sólo estos sujetos jurídicos sean los únicos habilitados de registrar al jugador en la competición y de disponer la transferencia de su contrato con la aprobación del

futbolista (Abreu, 2012). El capítulo “Transferencias” del Reglamento General de AFA, que abarca los artículos 210 a 235, estipula que “la transferencia de un jugador a otro club será autorizada por AFA si conjuntamente con la solicitud se acompaña el respectivo convenio de transferencia suscrito por las autoridades de los clubes (intervinientes) extendidos en el formulario especial que proveerá AFA“. El artículo 14 de la Ley 20160 y el artículo 8 del Convenio Colectivo aluden a la posibilidad de la transferencia mencionada, correspondiendo en ese caso, como mínimo, el quince por ciento (15%) bruto del monto total de la cesión, excepto en el caso mencionado en el artículo 17 de la Ley 20.160 y el artículo 9 del Convenio citado, en el jugador, estando en libertad de contratación, posee derecho a celebrar un nuevo contrato con otra entidad. El artículo 218 del Reglamento de AFA (2011) contempla tres tipos de transferencias: definitivas, a prueba o en trueque. La transferencia definitiva no cabe que se sujete a condición, pero puede concretarse con cargo, es decir, a cambio de una contraprestación pecuniaria, que es como se realiza en la mayoría de los casos (Abreu, 2012). El citado autor aclara que la cesión temporaria se puede realizar una vez y durante la vigencia del contrato, por el plazo de un año, a cuyo vencimiento el futbolista debe retornar al club cedente. El trueque, en cambio, es un contrato de permuta mediante el cual se transfieren de forma definitiva o temporaria uno o más jugadores de un club a cambio de uno o más jugadores de otro club.

Las transferencias pueden ser internas si la operación se realiza entre clubes afiliados a una misma federación nacional, o internacionales, si los clubes intervinientes pertenecen a asociaciones nacionales de distintos países, que por supuesto, están afiliadas directamente a AFA. Para el último caso es de aplicación la regulación emanadas por FIFA que, en la práctica, se ha constituido en un moderno subsistema de derecho internacional con aplicación en todo el planeta (Abreu, 2012).

2.2 Tratamiento fiscal de jugadores argentinos

El jugador de fútbol profesional argentino está sujeto al pago del Impuesto a las Ganancias como cualquier trabajador ya que sus ganancias constituyen Rentas de Cuarta Categoría, con una alícuota que puede variar del 9 % al 35 % de acuerdo a su nivel de ingresos, que se compone de la suma de los conceptos remunerativos que integran el documento que lo vincula al club. El empleador tiene la obligación de retener e ingresar el Impuesto a las Ganancias que le corresponde pagar al empleado.

En el caso de que los derechos económicos (analizados más adelante) estipulados en el contrato pertenezcan al propio jugador, el precio de su cesión resultaría vinculado a su relación laboral y en consecuencia estaría gravado por el Impuesto a las Ganancias, al ser un concepto relacionado con su actividad habitual y fuente.

El régimen de retención especial sobre este concepto del que el club deberá aplicar en su carácter de agente de retención está establecido por la Resolución General Nro. 2287 (AFIP, 2007).

2.3 Sobre los Derechos Federativos y los Derechos Económicos

2.3.1 Derechos Federativos

A partir de la condición de que los únicos sujetos habilitados para ejercer el registro federativo de los jugadores son los clubes, surge un término de amplia utilización en el ámbito informal como doctrinario, pero cuya denominación no está contemplada en la normativa regulatoria de las transferencias de jugadores de fútbol, como lo es el derecho federativo o los derechos federativos. Estos denominados derechos, indivisibles, son los que otorgan al club la titularidad del fichaje o “pase” del jugador en la asociación local (AFA) como en los registros internacionales (FIFA).

El derecho federativo nace del registro del jugador con contrato, si es profesional, o sin contrato, si es amateur, en la asociación local correspondiente, a partir de cuyo acto el club adquiere la titularidad del pase (Galeano, 2012). Tanto que sin el registro, no podrá intervenir en los partidos organizados por la AFA (AFA, Art. 239, Reglamento General, 2011). De un modo u otro, a través del RETJ o el Reglamento General de AFA, el club adquiere la titularidad del pase del jugador, y éste será elegible, no por el acto de la firma del contrato entre ambos, cuando se trata de un profesional, sino por el acto del registro en el sistema FIFA. El registro federativo, que otorga al club la titularidad del pase entre asociaciones, no está prohibido que sea cedido, pues constituye un activo patrimonial del que es únicamente titular el club (Galeano, 2012). Respecto a lo anterior, AFA establece que se encuentra “...total y absolutamente prohibido bajo pena de nulidad la cesión de contratos a favor de personas físicas o de empresas, o entidades que no intervengan directamente en la disputa de los torneos oficiales de la AFA” (artículo 249 del Reglamento General AFA). En tanto, en el ámbito local se prevé que la transferencia o cesión de contratos sólo podrá resultar entre clubes (artículos 14 y 15 del

“Estatuto del Jugador de Fútbol Profesional”). Asimismo, el Convenio Colectivo de Trabajo dispone que “...queda total y absolutamente prohibida, bajo pena de insanable nulidad la cesión de contratos de futbolistas profesionales o de derechos comprendidos en los mismos o de servicios o ‘pases’ de futbolistas —profesionales o aficionados— a favor de personas físicas o de empresas o personas jurídicas o ideales o entidades de cualquier especie que no intervengan directamente en la disputa de los torneos de fútbol organizados por la AFA o de las ligas afiliadas a la misma” (art. 8 inciso 6, CCT 557/09). Sólo un club perteneciente a AFA puede inscribir un jugador para que juegue en el campeonato de primera división de la AFA, u en otro torneo oficial (Auletta, 2012). Los derechos federativos o de registración son indivisibles, no pueden fraccionarse y sólo pueden pertenecer a un club por vez; un jugador no puede competir representando simultáneamente a dos equipos distintos. Por ende, los derechos federativos tampoco pueden ser transferidos de forma parcial. Ellos sólo se transfieren entre clubes y de forma íntegra. Cuando se produce una transferencia de un jugador de un club a otro, lo que se transfiere son sus derechos federativos. Consecuentemente, ni un particular ni una persona jurídica que no sea un club (participante de competencias oficiales) pueden ser dueños de los derechos federativos de un futbolista. Un club distinto al que el jugador está inscripto y bajo contrato puede estar interesado en realizar una oferta económica por el mismo, posibilitando una eventual transferencia. Esta operación constituye una cesión de derechos federativos, o de inscripción, y es susceptible de adquirir un valor pecuniario que podría ser definido como aquel monto dinerario que un club pretende obtener a cambio de rescindir un contrato de trabajo vigente con un futbolista de su plantel y permitir que éste pase a desempeñarse en otro club. Nace entonces el derecho cotizable de cederlo a otro club afiliado (único que puede registrar al jugador) y la posibilidad de ceder antes de ello, coincidentemente o

después, a personas físicas o jurídicas que no necesariamente sean clubes, el beneficio patrimonial consecuente: derecho económico (Galeano, 2012).

2.3.2 Derechos económicos (Beneficios económicos derivados de una futura cesión de Derechos Federativos)

Históricamente uno de los recursos más importantes para equilibrar las finanzas de los clubes latinoamericanos ha sido la transferencia de sus futbolistas a otros clubes. Durante la década del 90', no obstante, comenzó a surgir una nueva forma de obtener ingresos, consistente en la venta o cesión de los llamados “derechos económicos” de los jugadores (Auletta, 2012). Abreu (2012) explica que “hace algunos años por motivos económicos los clubes comenzaron a disponer de este capital en forma anticipada a la transferencia del futbolista mediante una cesión de crédito que, por estar supeditada a un hecho incierto, es condicionada o eventual.” Auletta (2012) agrega que por lo general esta operación se realiza no entre dos clubes (como originalmente sucedía con la transferencia de derechos federativos), sino entre un club y uno o varios terceros, como representantes, inversores o grupos económicos. A través de un contrato y a cambio de un precio, el club vende o cede a un tercero (el inversor) un porcentaje de los derechos o beneficios económicos que puede recibir en el futuro, derivados de una futura cesión de los derechos federativos de un determinado jugador (transferencia) de su plantel a otro club. De esta manera, el club se hace de una suma de dinero (la que paga el inversor por la cesión) que evidentemente necesita, pero puede seguir utilizando los servicios del

jugador, a diferencia de lo que sucedería en una transferencia de derechos federativos a otro club.¹

El derecho económico surge entonces de la inscripción del jugador en el registro federativo y no del contrato con el jugador, que es lo que está prohibido ceder, como así los derechos comprendidos en ese contrato. De esta manera, los derechos económicos son cesiones de crédito condicionadas y en expectativa, con posibilidad de ser cedidos a terceros a cambio de un precio (Galeano, 2012) vinculándose así a un marco regulatorio no contemplado por los organismos regulatorios de los derechos y obligaciones de los agentes del fútbol nacionales como internacionales. Los inversores, sean personas físicas, jurídicas, o clubes², incurrir entonces en una operación de riesgo, especulando que el futbolista en cuestión revalorizará a medida que se desarrolle y mejore su rendimiento deportivo. Si esto ocurre, el porcentaje adquirido tendrá un valor económico superior al originalmente abonado. El inversor adquiere un crédito, consistente en un porcentaje del dinero que puede obtener en el futuro, mediante una transferencia de los derechos federativos del jugador a otro club. En virtud de lo anterior los derechos o beneficios económicos derivan, precisamente, de los derechos federativos, y constituirían “el precio” de la transferencia o cesión de los derechos federativos). Al tratarse de un crédito eventual y aleatorio, ni el club ni el tercero inversor tienen certeza alguna sobre la concreción de esa posible transferencia, ni mucho menos pueden saber el monto al cual la misma se realizará (Auletta, 2013), por lo tanto se trata de una inversión de riesgo. El cesionario del crédito futuro y eventual vinculado con la transferencia del futbolista puede ser cualquier persona física o jurídica

¹ Mientras que los derechos federativos se transfieren en su totalidad y entre clubes, los derechos económicos son transferidos porcentualmente, idealmente por medio de un acta notarial ante escribano público, de manera de proveer mayor seguridad jurídica (aunque menudo las partes acuerdan “de palabra” o por buena fe), disponiendo los montos o porcentajes de cesión de derechos económicos (Carena Báez, 2014).

² Ver RG 3432 – Transferencia y/o cesión de derechos económicos relativos a futbolistas profesionales

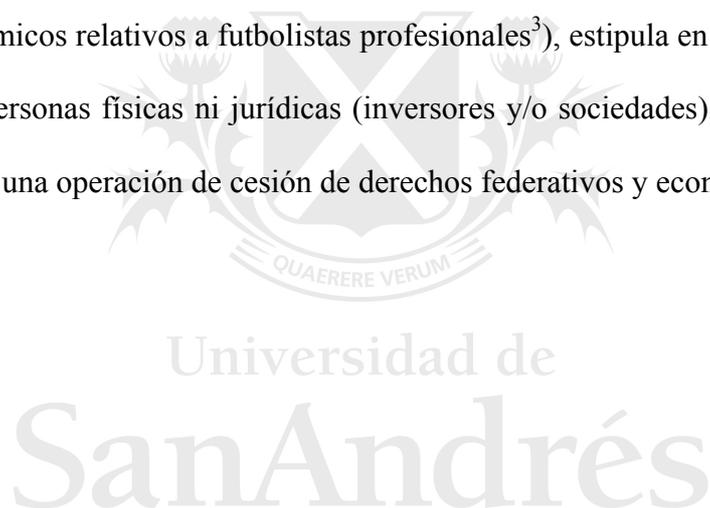
con capacidad para contratar porque "...la cesión de los derechos económicos, al no estar comprendidos en los contratos de trabajo de los futbolistas, no están alcanzados por la prohibición del artículo 8.6 del Convenio de Trabajo 557/09" (Galeano, 2012). Estos contratos tienen algunas limitaciones que deben respetar para mantener su legalidad. El Código Civil, respecto de la cesión de crédito condicional establece en su artículo 1444 que "Todo objeto incorporal, todo derecho y toda acción sobre una cosa que se encuentra en el comercio, pueden ser cedidos, a menos que la causa no sea contraria a alguna prohibición expresa o implícita de la ley, o al título mismo del crédito." El art. 1446 establece: "Los créditos condicionales, o eventuales, como los créditos exigibles, los aleatorios, a plazo, o litigiosos, pueden ser el objeto de una cesión", y finalmente el artículo 1448: "Pueden también cederse los créditos que podrían resultar de convenciones aún no concluidas, como también los que resultaren de convenciones ya concluidas."

Respecto a la regulación de estos derechos, al celebrar un contrato de cesión de derechos o beneficios económicos, el club no puede otorgarle a un tercero la facultad de influir en sus asuntos laborales ni en su política de transferencias, como establece la normativa deportiva internacional (RETJ, FIFA, 2011) que expresa a través del artículo 18bis: "1. Ningún club concertará un contrato que permita a cualquier parte de dicho contrato, o a terceros, asumir una posición por la cual pueda influir en asuntos laborales y sobre transferencias relacionados con la independencia, la política o la actuación de los equipos del club. 2. La Comisión Disciplinaria de la FIFA podrá imponer sanciones disciplinarias a los clubes que no cumplan las obligaciones estipuladas en este artículo". Por lo tanto el tercero inversor no puede decidir ni influir sobre las cuestiones laborales del futbolista involucrado, ni tampoco definir la aceptación o el rechazo de una oferta de transferencia realizada por otro club. Galeano (2012) manifiesta que no pueden cederse

a terceros que no integran el fútbol asociado derechos comprendidos en el contrato de trabajo del club con el jugador, como tampoco los servicios del futbolista ni su “pase”, ya que ello contraría el orden público laboral y el derecho deportivo, en tanto que la prestación laboral y deportiva es exclusiva y excluyente a favor de el club asociado que haya registrado al jugador. Esto no limita la cesión a terceros de los derechos económicos, que no están comprendidos en los contratos de trabajo, sino en la titularidad del pase del jugador, emergentes del registro federativo, y mientras esa inscripción conserve vigencia. Auletta (2012) enuncia que un contrato de cesión de derechos o beneficios económicos no puede alterar la regla enunciada para la concreción de una transferencia. Entonces, la suerte de la operación dependerá, únicamente, de la conjunción de tres voluntades: la del club cedente (vendedor), la del club cesionario (comprador) y la del jugador involucrado. En este punto, el propietario de un porcentaje de los derechos económicos de ese futbolista no tiene ni voz ni voto. Si la transferencia del futbolista llegara a concretarse, entonces sí, el tercero podrá reclamar al club cedente el porcentaje que le corresponde sobre el dinero que aquel reciba por la misma (no así al cesionario, que resulta ajeno al contrato de cesión de derechos económicos). Pero si la transferencia no se realiza (porque el club actual o el jugador deciden rechazar la oferta), el tercero nada puede reclamar y deberá retomar su rol expectante, a la espera de que la transferencia se concrete en el futuro. Al respecto de los derechos económicos, AFA establece en el Boletín Especial N° 3819 (24/11/2005) el “Régimen de Anotación y Archivo de Cesiones de Beneficios Económicos por Transferencias de Contratos” en concepto de “participación del beneficio líquido sobre el resultado económico que produce la transferencia entre clubes de los contratos de jugadores de fútbol profesional” (artículo 2.1), la obligación de registrar todo contrato de cesión (art. 1.1), responsabilidad personal, ilimitada y

solidaria de integrantes de la Comisión Directiva por daños derivados de la omisión (art. 1.2), la admisión de cesión a favor de personas físicas (incluyendo al futbolista) o personas jurídicas regularmente constituidas (art. 2), la conservación de un mínimo del 30% de los derechos económicos en poder del club (art. 2.2), conflictos de intereses entre club y cesionario de los derechos económicos no puede afectar al contrato de trabajo (art. 3); las transferencias se rigen conforme a la decisión del club titular de los derechos federativos (art. 4).

La administración fiscal, respecto de la legalidad de la operación vinculando terceros inversores, mediante el Régimen de Retención (RG 3432 Transferencia y/o cesión de derechos económicos relativos a futbolistas profesionales³), estipula en su artículo 2 que deben ser, no personas físicas ni jurídicas (inversores y/o sociedades), sino clubes, los participantes en una operación de cesión de derechos federativos y económicos.



³ “A los efectos fiscales los derechos federativos y económicos de los jugadores de fútbol deberán estar siempre en cabeza de una entidad deportiva. A los mismos efectos, cuando un jugador quede en libertad de acción (2.1.), los derechos federativos y económicos permanecerán transitoriamente en cabeza del último club de fútbol al que pertenecía el derecho federativo.”

2.4 Tributación de ganancias derivadas de cesión de derechos económicos

Causa: "Club Atlético Newell's Old Boys C/AFIP-DGI", Sala "C", 23.11.10. Retención a beneficiarios del exterior por titularidad de pase internacional de jugador de fútbol.

En vistas a las ambigüedades que puede generar la fiscalización de las operaciones de cesión de derechos federativos y derechos económicos, la sentencia del Tribunal Fiscal para la causa "Club Atlético Newell's Old Boys C/AFIP-DGI", Sala "C", 23.11.10., sienta jurisprudencia y constituye un medio para el entendimiento y la aclaración de las imprecisiones de aquellos conceptos, detallando el tratamiento fiscal de las ganancias derivadas de transferencias de derechos económicos como resultado del pase internacional de Maradona (cuya titularidad correspondía inicialmente a una empresa del exterior) determinando la aplicabilidad de fuente argentina respecto a la sujeción del Impuesto a las Ganancias sobre residentes del exterior.

En el caso que se trae a análisis, el club local Newell's Old Boys (contribuyente) apela el acto administrativo emitido por el Fisco Nacional, que previamente determina de oficio la obligación tributaria referente a un agente de retención a un beneficiario del exterior, juntamente con sus intereses a los que se le suma la aplicación de una multa por omisión de impuestos, fundada en el artículo 45 de la Ley N° 11.683. El club apelante no se reconoce como Agente de Retención del Impuesto a la Renta sobre la compra del pase de Diego Armando Maradona, argumentando que el convenio es materializado en el exterior, y no se vincula con actividades desarrolladas en Argentina, por lo tanto no se considera fuente argentina. En tanto, el ente recaudador considera que el club apelante (Newell's Old Boys) omite actuar correctamente como agente de retención del Impuesto a las Ganancias, con relación a las sumas pagadas a una sociedad, llamada Pope Group Limited, constituida en el Principado de Liechtenstein,

que resulta ser titular del derecho económico de pase internacional de un jugador de fútbol a ser contratado por la actora.⁴

El debate se origina en la financiación que la empresa del exterior realiza respecto de la titularidad del pase internacional de Maradona, desde un club deportivo a otro club europeo (los derechos federativos habían sido liberados por el club Nápoli, de Italia), a efectos de desinteresar a este último de la transferencia mencionada. En ese contexto, el Fisco interpreta que las sumas abonadas al beneficiario del exterior son susceptibles de la retención implementada en el artículo 93 inciso h) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en tanto que el particular manifiesta su desacuerdo con dicho criterio. Al respecto, el Tribunal Fiscal competente, en su decisión, determina lo siguiente:

Menciona que no todo pago efectuado a residentes del exterior motiva a retener el gravamen señalado.⁵ Precisa que es necesario examinar si el negocio jurídico en discusión (el derecho económico a la transferencia del jugador), cuyo titular era la sociedad extranjera Pope Group Limited, puede considerarse como colocado o utilizado económicamente en el país y ello, a su vez, genera o no un rédito de fuente argentina. Señala que el aludido derecho económico nace con la actuación del jugador en un club federado y ello le daba objeto y fundamento al mentado derecho.⁶ Entiende, por lo

⁴ “Que en virtud de las circunstancias apuntadas, el referido jugador cedió a Pope Group Limited los derechos económicos que emanan de la titularidad del pase internacional, por haber quedado dicho pase en cabeza del jugador, merced a la intervención económico -financiera de la empresa del exterior.”(...) “Que cabe destacar que los derechos que le corresponden a esta última sobre la titularidad del pase del jugador en cuestión, fueron vendidos, cedidos y transferidos a la actora, según cláusula del contrato obrante en autos.”

⁵ “El presupuesto básico para efectuar la aludida retención lo configura la circunstancia de tratarse de ganancias de fuente argentina para el beneficiario del exterior, de lo cual surge que no todo pago efectuado a residentes del exterior hace emerger la obligación de retener el impuesto, lo cual obliga al juzgador a analizar los extremos que cumple y circunstancias que rodean a todo acto que origine una transferencia de dinero desde el país al exterior”

⁶ “Que corresponde poner de relieve que dicho derecho económico de transferencia resulta consustancial con la actuación deportiva del jugador involucrado en la mencionada transferencia, actuación que da entidad y fundamento al citado derecho”

tanto, que el punto de conexión, a los fines de determinar si media o no ganancia de fuente argentina, está dado por el lugar donde dicho derecho se explote económicamente y, por ende, "en el caso de autos, el derecho económico se encuentra situado en nuestro país en cuanto se ve plasmado en la actuación del jugador al que dicho derecho involucra dentro del territorio nacional, como consecuencia de la contratación del mismo por parte de un club de fútbol argentino". El citado derecho económico nace a partir de la actuación del jugador en un club federado, por lo cual existe un orden secuencial de antecedente a consecuente, dado por el derecho económico como resultado del derecho federativo. Esta resolución define la aplicabilidad de la fuente en el gravamen de los tributos correspondientes a las sumas pagadas por la transferencia a título oneroso de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, pertenecientes a empresas o sociedades constituidas, radicadas o ubicadas en el exterior, siendo que el jugador se desempeñará en un club local, dándole sentido al derecho económico⁷.

El Tribunal, entonces, considera que la retención correcta no es la propiciada por el Fisco, que encuadra tal concepto en lo dispuesto en el inc. h) del art. 93 de la ley (pretendiendo gravar el 90 % de tales importes), sino que tal concepto, eje del conflicto en cuestión, debe ser encuadrado en el artículo 93 inc. g) de la ley, que dispone que se considerarán ganancias netas de fuente argentina al 50 % de las sumas pagadas por transferencia a título oneroso de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, pertenecientes a empresas o sociedades constituidas, radicadas o ubicadas en el exterior, y por ello, se apoya en la legislación española, que involucra los derechos a la explotación de la imagen como rentas de capitales mobiliarios. De esa forma se confirma la resolución apelada, pero aplicando una tasa de

⁷ Esto permite el entendimiento de la diferencia conceptual entre los derechos federativos y económicos.

retención menor y, en cuanto a la multa, la revocó por entender que medió un supuesto de error excusable.

Concluye el Tribunal⁸ que el punto de conexión para determinar si es de fuente argentina la ganancia derivada de la transferencia del derecho económico por el pase internacional de un jugador de futbol (Diego Maradona), cuya titularidad correspondía a una empresa del exterior, está dado por el lugar donde ese derecho se explota económicamente.



Universidad de
San Andrés

⁸ Dres. Esteban Juan Urresti (Vocal Titular de la 7ma Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9na Nominación)

2.5 Esquemas de planificación fiscal nociva de parte de los actores del sector futbolístico

La planificación fiscal consiste en la toma de decisiones y articulaciones con el propósito lícito de minimizar cargas tributarias, y constituye una práctica común en los representantes, agentes, intermediarios y jugadores profesionales de fútbol, quienes intentan reducir el impacto fiscal producto de las retribuciones que genera la actividad deportiva. La práctica de este ejercicio en los límites del marco legal es aceptable, sin embargo, en varios casos, esta práctica escapa los parámetros normativos. Trascender la ley puede conllevar sanciones, aplicaciones de multas e incluso el inicio de procesos penales tributarios que pueden tener consecuencias privativas de la libertad de los contribuyentes. En este contexto, suelen darse ciertas imprecisiones en las interpretaciones de los conceptos de elusión y evasión que se aclaran a continuación. El primer concepto, elusión, se correlaciona con el uso adecuado de las llamadas economías de opción, haciendo uso lícito de la legislación para tributar de la forma más conveniente (Chicote, 2011). El segundo concepto se vincula a la utilización de prácticas fraudulentas para disminuir el pago de los impuestos, en clara transgresión a la normativa tributaria vigente (Fraga, 2012). En el contexto actual de globalización comercial del fútbol los organismos fiscales intentan neutralizar o limitar el uso de estrategias de planificación fiscal abusivas de parte de los actores del sector.⁹

⁹ Al respecto, Fraga (2012) expone: “estos sujetos caen fuera de la jurisdicción directa de las organizaciones futbolísticas (...) Las estructuras propietarias frecuentemente involucran empresas constituidas en jurisdicciones en el exterior con estructuras complejas y a menudo impenetrables en lo concerniente a títulos de propiedad. (...) A causa de las limitaciones de la jurisdicción de las organizaciones futbolísticas, el origen de la adquisición de estos derechos y la posición con respecto a la comercialización, financiación y titularidad de las empresas por medio de las cuales se gestionan estas transacciones, es oscura y frecuentemente imposible de establecer para las organizaciones futbolísticas”.

2.5.1 Triangulaciones

En agosto de 2012 la Administración Federal presentaba una querrela denunciando la presunta comisión de los delitos de evasión tributaria y asociación ilícita fiscal, con motivo de ciertas transferencias de jugadores de fútbol, identificando un patrón de “triangulación” presente en las cesiones de derechos federativos y económicos entre clubes locales, simulando la intervención de un club extranjero con la finalidad de ocultar los verdaderos beneficiarios de las ganancias económicas y evadir los tributos correspondientes, mediante la utilización de clubes utilizados como “paraísos fiscales deportivos” a efectos del ocultamiento de la realidad económica de la operación. Echegaray (2012) manifiesta que dicha maniobra se configura a partir de que un club argentino paga un “préstamo” o una “cesión” al club del exterior, que funciona como un “paraíso fiscal deportivo”¹⁰, luego el club del exterior paga una determinada comisión al representante, el derecho al inversor y la prima al jugador, y la operación se manifiesta en su totalidad fuera de Argentina, para ocultar el verdadero ingreso a la Administración fiscal, y agrega que “si la operación se triangula, el representante y el inversor no pagan Impuesto a las Ganancias en la Argentina, y el jugador paga sólo sobre el sueldo”. Levinsky (2012) considera la “triangulación” como un sistema por el cual los clubes argentinos venden o compran “pases” de jugadores haciéndolos pasar, en el medio, por equipos en los que nunca jugaron, y que corresponden, en la mayoría de los casos, a países en los que los impuestos que se pagan por estas transferencias son sumamente inferiores en comparación con los nacionales¹¹. Abreu (2012) menciona que esta

¹⁰ AFIP denominó a estos clubes (siete del Uruguay, dos de Chile y uno de Suiza) como “paraísos fiscales deportivos”, y que, según admitieron sus propios dirigentes en muchos casos, cobran un canon cercano a los diez mil dólares por prestar sus nombres sólo para que las dos partes de una transferencia evadan los impuestos en un país en el que son más caros.

¹¹ Los paraísos fiscales deportivos se utilizan como pantalla para pagar menos impuestos de los que se deberían, pero también porque al no poder una persona física tener posesión de derechos económicos,

operatoria originalmente no comenzó como un tema tributario, sino que surgió como garantía de seguridad jurídica para el inversor de que el club y/o el jugador respetasen esos derechos cedidos¹², siendo que el inversor no tenía certeza de que cobrar el porcentaje que le correspondía ante una eventual transferencia. Carena Báez (2014) expresa sobre el mecanismo de triangulación que dado que el reglamento FIFA impide que las personas físicas como jurídicas sean propietarias de derechos económicos o pases de los jugadores, los representantes y/o inversores requieren de un club de registro.¹³ Destaca la falta de injerencia de controles de parte de las asociaciones respectivas y aduce que estas prácticas se realizan en connivencia con las mismas, a través del cobro de cánones por arriba del 2% correspondiente, para el caso de la Asociación de Fútbol Argentino. Los jugadores son cómplices de una operatoria resultante en el ocultamiento de la realidad económica, y que pretende en última instancia evadir el pago de los tributos correspondientes. Solari (2013) expone que este fenómeno dista de ser una novedad: *“Los clubes, representantes e inversores, siempre gambetearon a la AFIP por izquierda con las triangulaciones. Las triangulaciones han existido siempre, pero es muy difícil controlarlas”*. Coincide con Ballotta (2013), quien afirma que estas estructuras *“se usaron durante mucho tiempo para evadir la Ley de Impuesto a las Ganancias.”* Outerelo (2010) cataloga a la triangulación como ilegal ya que el artículo 249 del reglamento de la AFA expresa la prohibición de la injerencia de

tiene que sí o sí participar un club, y si el club se encuentra en un país con un régimen fiscal más laxo, por ejemplo, Uruguay, en donde se paga un 12,5% al Impuesto a la Renta y un 0,5% a la Asociación de Fútbol Uruguaya, con lo cual tienen una ventaja. Originalmente una persona física podía ser titular, luego sólo una persona jurídica y ahora sólo clubes, por disposición de la administración fiscal (Carena Báez, 2014).

¹² *“Cuando un jugador quedaba libre, existía la posibilidad de que sus derechos económicos fueran adquiridos por un inversor, pero ¿qué seguridad jurídica tenía ese inversor de que el jugador respetara esos derechos cedidos? Así el inversor buscaba un club amigo que le sirviera de registro, y ahí es cuando aparecieron los clubes de registro de favor. Esta operatoria no está prohibida en ningún lado”*.

¹³ El artículo 2 de la RG 3432 – Transferencia y/o cesión de derechos económicos relativos a futbolistas profesionales estipula que una persona física ni jurídica pueden ser propietarios de derechos económicos, sino únicamente clubes deportivos.

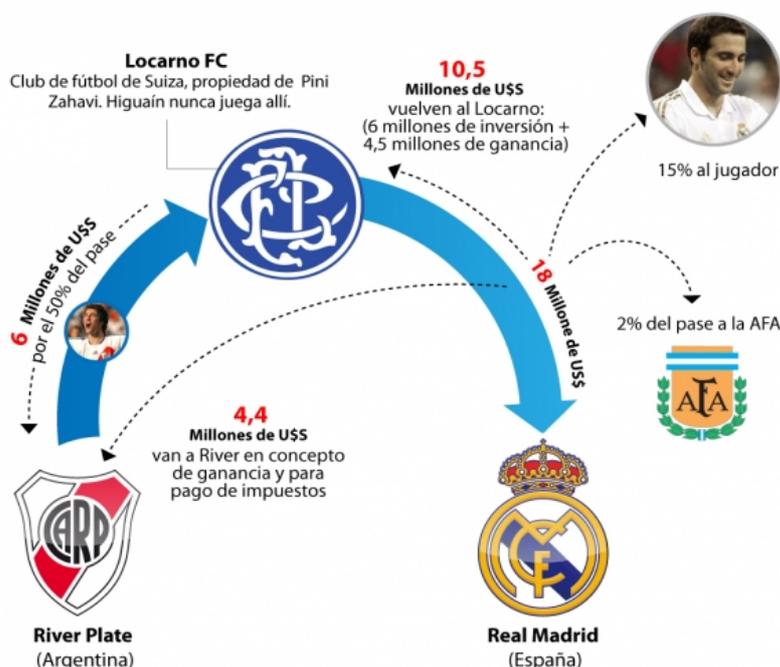
terceros en la transferencia de derechos federativos, y también está indicado en el convenio colectivo de trabajo de los jugadores de fútbol. Las cargas impositivas que deben pagar los jugadores de fútbol, los representantes y los inversores (por lo general los propietarios de los derechos económicos) si la operación se hace en la Argentina, entre argentinos, son las siguientes:

- El representante: 35% sobre la comisión.
- El inversor (dueño de derechos económicos de jugadores) el 35% sobre la ganancia (entre el precio de compra y venta).
- El jugador el 35% sobre el sueldo, 35% sobre la prima y 35% por la cesión de sus derechos económicos (cuando los derechos económicos quedan en su poder por ser declarado agente libre).

Uno de los casos más representativos por su impacto en los medios y por los montos involucrados es el de Gonzalo Higuaín, transferido desde River Plate hacia Real Madrid, en diciembre de 2006 como destino final. La situación financiera de River provocó que el club se desprendiera del delantero primero hacia Locarno de Suiza por 6 millones de dólares a cambio del 50 por ciento del “pase”, siendo que a los pocos días, el Locarno transfirió al jugador al Real Madrid en 18 millones de dólares, sin que el argentino haya jugado siquiera un partido. De ese monto, un 15% correspondió al jugador, un 2% a la AFA, 4,4 millones de dólares a River y un 10,5% al Locarno, cuyo dueño es la empresa HAZ Football World Wide Limited, con sede en Gibraltar y cuyas siglas corresponden a Hidalgo, Arribas y Zahavi (Infobae, 2012d). Otros casos conocidos de transferencias en los que se utilizaron paraísos fiscales deportivos son: el delantero Denis Stracqualursi, de Everton de la Premier League inglesa, a San Lorenzo, aunque en los registros figura que previamente jugó en Fénix de Uruguay; el defensor

de Boca Juniors Facundo Roncaglia, que pasó a la Fiorentina habiendo sido registrado en Fénix; el volante Ignacio Piatti, pasando del Lecce de Italia hacia San Lorenzo, habiendo figurado en Sudamérica de Uruguay, sin haber disputado ningún partido en dicho equipo; y el defensor Jonathan Bottinelli, registrado en San Lorenzo y transferido a River Plate, pasando por Unión San Felipe (Chile).

Triangulación por Higuaín



Fuente: Infobae (2012b)

En la operación de transferencia de Jonathan Bottinelli (registrado en San Lorenzo y luego transferido a River) la administración fiscal, producto de las normas puestas en práctica para el control de salidas de divisas al exterior en el pago de servicios, honorarios o transferencias, detecta la intervención de un club chileno (Unión San Felipe) de la cual se sospecha que se llevó a cabo una maniobra de opacidad fiscal que permitía ocultar los verdaderos valores de transacción, así como los intervinientes en

ella, como fue indicado en un comunicado posterior.



Fuente: Administración Federal de Ingresos Públicos (2012a)

Echegaray (2012) expresa que dicha intervención del club chileno Unión San Felipe es por un monto de u\$s1,7 millones, y el contrato preveía una transferencia de fondos a un banco ubicado en Miami, agregando que se investigan lazos comerciales de Unión San Felipe con firmas constituidas en las islas Vírgenes y, como consecuencia de esta situación, la declaración que permite el traspaso del jugador en cuestión se encuentra en observación hasta tanto se termine con la investigación. Agrega que es necesario crear un mecanismo para determinar la operatoria de la transferencia de futbolistas y evitar casos de fuga de divisas, evasión y lavado de dinero.

2.5.3 Utilización de Sociedades radicadas en paraísos fiscales para la cesión de derechos de imagen personal con contenido patrimonial

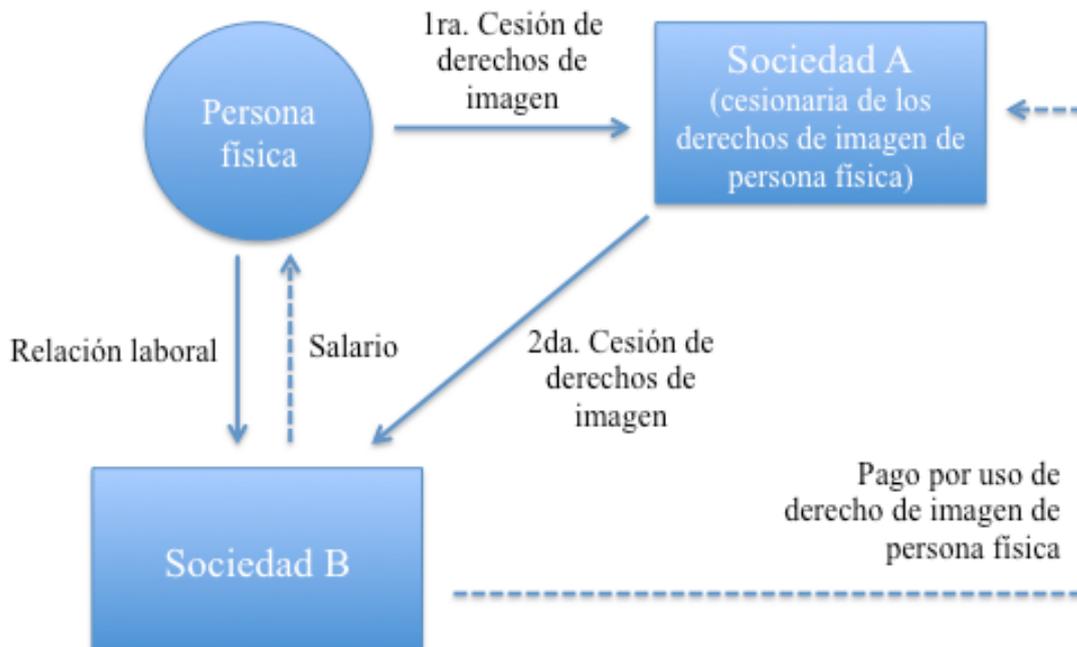
El uso de la imagen del jugador de fútbol como recurso estratégico de una marca constituye un fenómeno relativamente contemporáneo, que implica una explotación de un derecho fundamental personalísimo, y que posee contenido patrimonial. El futbolista, en una gran amplitud de casos, cede sus derechos de imagen a terceros a fin de percibir contraprestaciones económicas. El cesionario en este caso percibe ingresos derivados de la explotación de la imagen del futbolista, por lo que estas ganancias están automáticamente sujetas a la afectación de un determinado régimen fiscal.

Fraga (2012) expone que entre las técnicas de planificación fiscal agresiva se encuentra la creación de figuras jurídicas, mediante la cual los jugadores constituyen sociedades u otras entidades en el exterior, a través de las cuales reciben remuneraciones propias de los contratos por cesión de los derechos de imagen.

En el caso del derecho de imagen, se separa el derecho a la propia imagen y su explotación económica. El jugador entonces cede la gestión de la imagen, generalmente por un precio bastante bajo, a sociedades constituidas en países con regímenes fiscales preferenciales, que en definitiva son manejadas por el propio deportista. De este modo, el deportista elude o difiere el pago del impuesto que le corresponde en su país de residencia, al mantener la renta en cabeza de la sociedad. El autor agrega también que en algunos países los ingresos correspondientes a los derechos de imagen tributan generalmente a una tasa inferior que si hubiesen sido percibidos como rentas del trabajo personal del deportista, lo cual contribuye al ahorro impositivo.

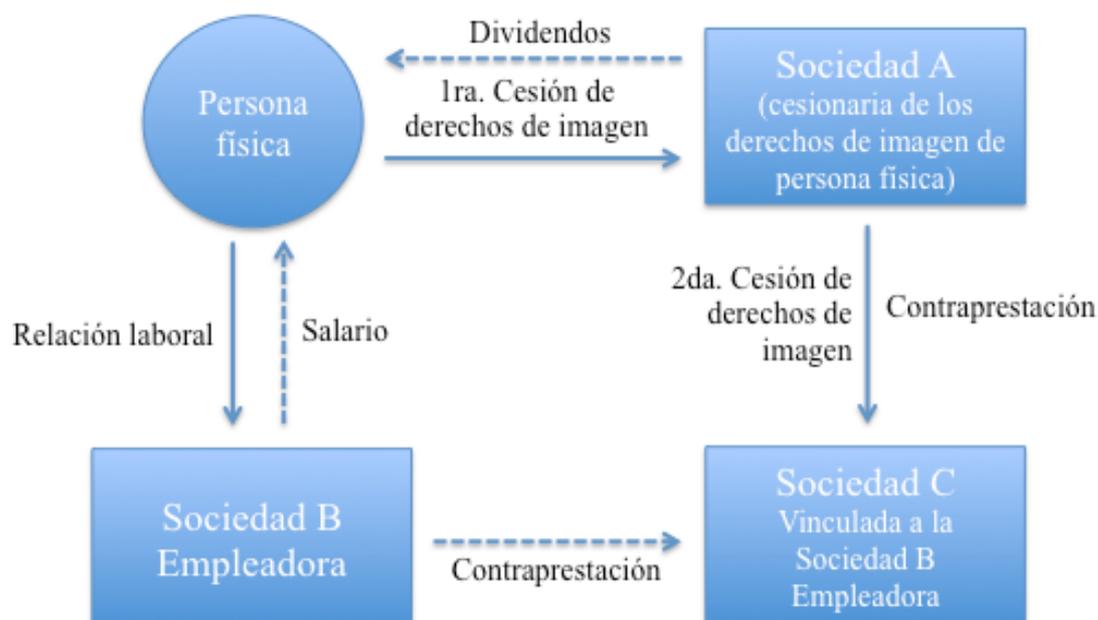
Esquema 1

Jugador constituye Sociedad A en un país con régimen fiscal preferencial, siendo ésta cesionaria de sus derechos de imagen. La misma recibe pagos por explotación y uso de imagen de futbolista de parte de B, que puede (o no) ser la sociedad con la que el jugador tiene una relación laboral y percibe un salario.



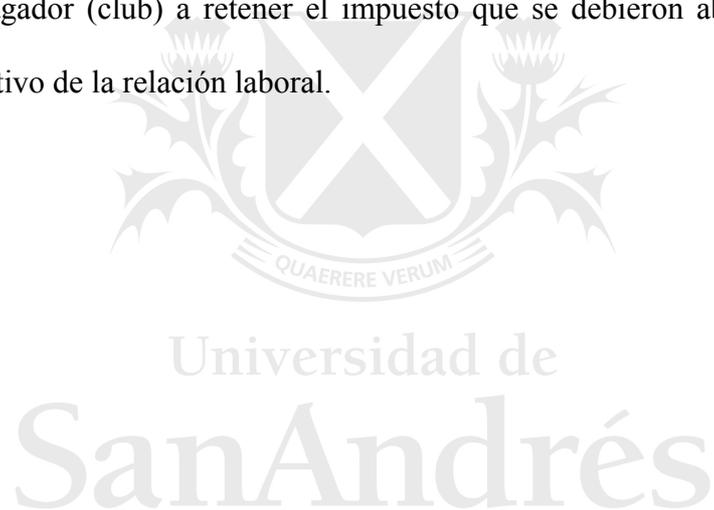
Esquema 2

El jugador cede a la sociedad primera cesionaria sus derechos de imagen en un régimen fiscal preferencial, que a su vez recibe contraprestación de una sociedad vinculada a la sociedad empleadora del jugador, por la que este mismo recibe un salario por su trabajo como deportista profesional.



Estas prácticas son percibidas como abusivas o fraudulentas por parte de las Administraciones Fiscales y son susceptibles de ser consideradas simulación. Para contrarrestarlas, por un lado, se utilizan las denominadas reglas sobre “transparencia fiscal”, que según el autor tienen origen en las normas del Código de Rentas Internas de los EEUU denominadas Controlled foreign companies ó CFC’s (Fraga, 2012). El efecto de las normas de transparencia fiscal para contrarrestar estas maniobras, consiste en imputar al deportista la renta de esa sociedad, a los efectos del pago del impuesto. Esto es, o bien se considerarán, en el caso particular, distribuidos los dividendos, o bien se establecerá que las utilidades de la sociedad son imputables al deportista. Con estas reglas de transparencia fiscal se persigue evitar el diferimiento del impuesto correspondiente a las llamadas “rentas pasivas”, es decir los dividendos, intereses o los beneficios de bienes inmateriales o derechos en general. En este contexto GAFI (2009) aporta que también se pueden aplicar normas sobre valoración de las operaciones entre partes vinculadas, para los casos en los que el deportista pacta cederle los derechos de imagen a la sociedad que él controla a un precio muy inferior al que pactaría con un

independiente. El informe argumenta que la Administración Fiscal podría impugnar los precios de esas operaciones, por no ajustarse a los valores normales de mercado entre partes independientes. Fraga (2012) explica que en la práctica puede observarse que las Administraciones cuestionan la propia cesión de los derechos de imagen, en el entendimiento de que los ingresos provenientes de esos contratos en realidad son rentas del trabajo personal del deportista. En estos casos, algunas legislaciones apelan a las teorías de la “realidad económica” o de la “sustancia sobre la forma” para contrarrestar maniobras abusivas. De esta forma, se califican a los ingresos por derechos de imagen como salario y se imputan, como se dijo anteriormente, las rentas al verdadero titular, obligando al pagador (club) a retener el impuesto que se debieron abonar sobre esas mismas con motivo de la relación laboral.



2.5.4 Tributación de ganancias derivadas de cesión de derechos de imagen

Causa nro. C3/2004/0829: Royal Courts of Justice Strand, London, WC2A 2LL (date 02/12/2005) – André Agassi and S Robinson (H M Inspector of Taxes)

Sobre la fiscalización de las ganancias generadas por la cesión de derechos de imagen con contenido patrimonial de deportistas de elite¹⁴ existe un precedente jurisprudencial que se trae a análisis y se trata del fallo nro. C3/2004/0829 de la Corte Suprema del Reino Unido (House of Lords) en la causa “André Agassi and S Robinson (H M Inspector of Taxes)”. A continuación se detallan los puntos más importantes:

El conocido jugador profesional de tenis Andre Agassi constituye una sociedad, Agassi Enterprises Inc. Ni el jugador de tenis ni la sociedad son residentes ni domiciliados en el Reino Unido en el período fiscal involucrado. La sociedad Agassi Enterprises Inc. suscribe contratos para la utilización de ropa deportiva y equipo de tenis por parte del jugador con las empresas Nike Inc. y Head Sport AG para la utilización de su ropa y equipos. Tampoco ninguna de estas empresas eran residentes del RU ni habían realizado actividades comerciales a través de un establecimiento permanente en dicho país. El jugador presenta una declaración impositiva, según el sistema de determinación impositiva vigente en el Reino Unido, por los años 1998/1999 en la cual no incluye determinados pagos efectuados por Nike y Head. El Fisco británico efectúa un ajuste por no haber incluido el jugador los ingresos obtenidos a través de la sociedad Agassi Enterprises Inc., que correspondían a presentaciones en los torneos desarrollados en ese país, incluido Wimbledon. El Fisco inglés señala que, por aplicación de los capítulos

¹⁴ El caso Agassi – Robinson (siendo Agassi tenista profesional), constituye una fuente válida para el entendimiento de la jurisprudencia respecto a la fiscalización de ganancias derivadas de cesiones de derechos de imagen de deportistas de elite. A efectos de la investigación, Agassi está comprendido en tanto que representa un deportista de elite.

555 y 556 de la Ley de Impuestos sobre la Renta y las Sociedades de 1988 (Income and Corporation Taxes Act, 1988), parte de esa renta correspondía a las presentaciones de Agassi en el RU y, en consecuencia, debía tributarse por dichas ganancias en el aludido país¹⁵. Agassi, por su parte, argumenta que se tratan de rentas obtenidas por una compañía extranjera, pagadas por compañías también extranjeras y que no había vinculación con la jurisdicción del RU. Pretender gravar estas rentas, sostiene, llevaría a generar una obligación para Nike y Head de actuar como agentes de retención del impuesto y, más aún, de ser pasibles de las sanciones que establece la ley ante el incumplimiento de dicha obligación, situación que claramente no fue pretendida por el legislador británico. La Corte concluye que, más allá de los problemas de extraterritorialidad que podrían surgir por la aplicación literal de la norma, evidentemente los pagos efectuados por Nike y Head a Agassi Enterprises Inc. constituyen rentas imponibles en cabeza del deportista. Agrega dicho tribunal que la ley no puede razonablemente tener la intención de permitir al contribuyente eludir el pago del impuesto por el mero hecho de convenir que se le efectúen pagos, directamente a él o a una sociedad, por parte de sujetos sin presencia en el RU. En la Argentina, si bien existe la obligación de retener en la fuente el impuesto a las ganancias sobre las sumas pagadas por sueldos, honorarios y otras retribuciones a personas que actúen transitoriamente en el país, como deportistas y otras actividades personales, no existen

¹⁵ (1) Where a person who is an entertainer or sportsman of a prescribed description performs an activity of a prescribed description in the United Kingdom (“a relevant activity”), this Chapter shall apply if he is **not resident** in the United Kingdom in the year of assessment in which the relevant activity is performed. (2) Where a payment is made (to whatever person) and it has a connection of a prescribed kind with the relevant activity, the person by whom it is made shall on making it deduct out of it a sum representing income tax and shall account to the Board for the sum. (3) Where a transfer is made (to whatever person) and it has a connection of a prescribed kind with the relevant activity, the person by whom it is made shall account to the Board for a sum representing income tax. (4) The sums mentioned in subsections (2) and (3) above shall be such as are calculated in accordance with prescribed rules but shall in no case exceed the relevant proportion of the payment concerned or of the value of what is transferred, as the case may be; and “relevant proportion” here means a proportion equal to the basic rate of income tax for the year of assessment in which the payment or, as the case may be, the transfer is made.

normas similares a las contenidas en los capítulos 555 y 556 de la citada ley británica. En consecuencia, para someter a impuesto a aquellas rentas de la naturaleza de las involucradas en el caso Agassi, el Fisco debe recurrir al principio de la realidad económica (Fraga, 2012).

Al respecto, la jurisprudencia española considera que cuando un futbolista cede a una sociedad su derecho de imagen, lo que cede son los derechos que surgen a su favor del contrato que ha otorgado como futbolista y, como dicho contrato es un contrato de trabajo, lo que cedió es el derecho a cobrar su salario o parte de él. Muestra de los aspectos controversiales que pudo generar la constitución de sociedades en paraísos fiscales para la percepción de rentas correspondientes al uso del derecho de imagen del deportista, el Reino de España legisló o dictó normas en cuanto a que los montos brutos de tales rentas están sujetos al 30% del importe bruto de las mismas respecto al uso de la imagen en dicho país o cuando empresas residentes en el mismo las paguen. En contraposición el Reino de los Países Bajos establece una tasa del 3% lo cual lo convierte en un cuasi paraíso fiscal y hace que a el acudan los deportistas para conformar este tipo de sociedades.

La cesión, entonces, luce como un contrato aparente con una sociedad interpuesta, que culminaría en un abuso del derecho al levantarse el velo societario y descubrirse que todo el armado tuvo como propósito obtener resultados que de otra manera no se producirían. La doctrina española, entonces, considera que a efectos del tratamiento fiscal de los derechos de imagen, estos son considerados rendimientos del trabajo y no del capital mobiliario¹⁶.

¹⁶ Tendrán la consideración de rendimientos de capital mobiliario las siguientes categorías:
b-1) Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier entidad

2.6 Medidas de fiscalización recientes

Se ha reconocido y destacado la reciente implementación de una serie de medidas a favor de la transparencia y fiscalización de las operaciones propias del negocio del fútbol de parte de la administración fiscal a través de las Resoluciones Generales 3374/12, 3376/12 y 3432/13.

En cuanto a la RG 3374/12, la implementación de un Régimen General de Información mediante el establecimiento de requisitos informativos de cumplimiento obligatorio de parte de clubes pertenecientes a AFA de categoría “Primera A” y “Primera B”¹⁷, así como el Régimen de Registración de Operaciones¹⁸, siendo los sujetos obligados el vendedor y el adquirente.



b-2) Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios b-3) Rendimientos de operaciones de capitalización o seguros de vida o invalidez b-4) Otros Rendimientos del capital mobiliario b-5) Gastos deducibles b-6) Rentas irregulares b-7) Retenciones e ingresos a cuenta
La cesión del derecho a la explotación de la imagen constituye rendimiento de tipo b-4) Otros Rendimientos del capital mobiliario.

¹⁷ Deben informar sujetos que hubieran efectuado operaciones de transferencia, cesión de derechos económicos y préstamos de jugadores, intermediarios o gestores en operaciones de transferencias, deudas con sujetos del país o del exterior por la compra de derechos (salvo entidades financieras), importes abonados por todo concepto a los jugadores del plantel, agentes y/o representantes de los jugadores (los jugadores deben informarlo en carácter de declaración jurada), sujetos poseedores de participación en los derechos económicos de los jugadores profesionales de fútbol informados, jugadores profesionales integrantes de la totalidad del plantel al cierre del semestre, incluyendo los involucrados en transacciones económicas.

¹⁸ Los sujetos obligados deben informar el tipo de operación (adquisición definitiva, transferencia definitiva, adquisición temporaria de derechos de uso, indicando si posee opción a compra, transferencia temporaria de derechos de uso, indicando si posee opción a compra), fecha de suscripción del contrato, tipo de derechos (federativos y económicos), datos del jugador, porcentaje de derechos económicos que se transfieren, monto total de la operación: abonado y pendiente, retenciones y tasas originadas en la operación (conceptos y montos), datos del operador (comprador, vendedor, adquirente de derechos de uso temporario, cedente de derechos de uso temporario, nombre o razón social, CUIT/CUIL/CDI, monto y porcentaje de participación), agente de AFA interviniente (nombre, CUIT/CUIL/CDI, monto de la comisión), beneficiario de derechos económicos (nombres, CUIT, porcentaje de participación en futuras transferencias).

El régimen de control fiscal, implementado mediante la Resolución 3376/12¹⁹ mediante el cual los jugadores de fútbol profesional, que queden en libertad de contratación como consecuencia de desvinculaciones laborales de cualquiera de los clubes que participen en torneos locales²⁰, tienen la obligación de informar a la AFIP tal situación, dentro de los 10 días corridos de producida la desvinculación.

La creación de la “Nómina Dinámica de Paraísos Fiscales Deportivos”, integrada por las entidades deportivas del exterior que hubieren intervenido o intervengan, como transferentes o cedentes de jugadores de fútbol profesional, que no hayan sido formados deportivamente en sus divisiones inferiores o que no hayan jugado profesionalmente al menos una temporada en torneos oficiales locales para dicha entidad.²¹

La Resolución General 3432 de la AFIP, publicada en el Boletín Oficial el 04.01.2013, cuya reglamentación instruye las siguientes disposiciones relacionadas con el Impuesto a las Ganancias:

La obligación de bancarizar en cuentas especiales los pagos de las transferencias de los

¹⁹ Comprende en sus disposiciones las contrataciones, rescisiones y desvinculaciones realizadas entre los jugadores de fútbol profesional y los clubes de las Divisiones Primera “A” y Nacional “B”, de los torneos organizados por la Asociación del Fútbol Argentino (AFA).

²⁰ organizados por la AFA o el Consejo Federal de Interior.

²¹ En los considerandos expresa que la AFIP ha detectado operaciones de transferencias de jugadores de fútbol profesional a la Argentina desde clubes del exterior, en los cuales aquéllos no han integrado las divisiones inferiores ni participado en torneos oficiales del país correspondiente, habiendo permanecido en los mismos por lapsos exigüos, en algunos casos días. Asimismo agrega que se han observado transferencias al exterior, efectuando un paso previo por otro club del exterior, en circunstancias similares a las indicadas, lo que evidencia la realización de operaciones económicas conocidas como de “triangulación u opacidad fiscal” que presenta las mismas características indicadas. Este tipo de maniobras –agrega- tienen como objetivo dificultar la acción del Fisco para determinar las obligaciones impositivas correspondientes, y no resultan transparentes a los efectos de conocer el circuito de los fondos involucrados en la operación. Se estima conveniente, a los efectos del control de las obligaciones fiscales, contar con una nómina dinámica de las entidades deportivas del exterior que participen de tales maniobras. La disponibilidad anticipada de información estratégica posibilita un control preventivo por parte de la AFIP.

futbolistas²².

El establecimiento de un nuevo régimen de retención respecto del Impuesto a las Ganancias sobre las rentas obtenidas por personas físicas, sucesiones indivisas y/o demás sujetos residentes en el país que no revistan el carácter de instituciones deportivas (incluyendo a los jugadores de fútbol profesional que queden en libertad de acción), provenientes de operaciones de transferencia y/o cesión de los derechos económicos de los jugadores de fútbol profesional que integren planteles de clubes de las divisiones Primera “A” y Nacional “B” (de los torneos organizados por la AFA), y la negociación de los “derechos federativos” y los “derechos económicos” efectuada por cuenta y orden de los jugadores de fútbol profesional mencionados en el apartado anterior, que hubieren quedado en libertad de acción.

El establecimiento de los derechos federativos y económicos de los jugadores de fútbol en cabeza de una entidad deportiva y, para el caso de jugadores de fútbol que hayan quedado en libertad de acción, la permanencia transitoria de los mencionados derechos en cabeza de la última entidad deportiva a la que hayan pertenecido²³.

La creación del “Registro de inversores vinculados con futbolistas profesionales”, al que deben inscribirse: tanto las personas físicas, sucesiones indivisas y demás sujetos residentes en el país que no revistan la calidad de “instituciones deportivas” y posean inversiones vinculadas con los derechos económicos de los futbolistas profesionales que

²² Sobre las divisiones Primera “A” y Nacional “B”

²³ Los importes a retener se determinará aplicando, sobre el 90% del monto total de la operación, alguna de las siguientes alícuotas: (a) 17,5% en los pagos efectuados por entidades deportivas a inversores incorporados en el “Registro de inversores vinculados con futbolistas profesionales”, que hayan declarado inversiones vinculadas con los derechos económicos del jugador objeto de la operación; o (b) 35% en los pagos efectuados a inversores no incorporados en el “Registro de inversores vinculados con futbolistas profesionales” o que, hallándose incluidos en el mismo, no hayan declarado inversiones vinculadas con los derechos económicos del jugador objeto de la operación.

integren el plantel de clubes locales²⁴ de los torneos organizados por la AFA, así como también respecto de jugadores que se desempeñen en clubes del exterior o que se encuentren en condición de libres; como los jugadores libres que resulten titulares en forma total o parcial de derechos económicos sobre su transferencia y/o cesión.

La creación del “Registro de representantes de futbolistas profesionales”, en el que deben inscribirse los sujetos residentes en el país que sean representantes de futbolistas profesionales de las divisiones Primera “A” y Nacional “B” de los torneos organizados por la AFA, y de jugadores que se desempeñen en clubes del exterior o que se encuentren en condición de libres²⁵.



²⁴ de las divisiones Primera “A” y Nacional “B”

²⁵ Ricardo Echegaray, titular de la AFIP, resaltó que existen representantes “económicamente grandes” y, en contraposición, “clubes cada vez más empobrecidos, a pesar de que Argentina ha sido uno de los países que más jugadores exportó durante los últimos años”

2.7 Convenios de Doble imposición

Como se indicó a lo largo del trabajo, el fenómeno de comercialización e internacionalización de actividades económicas que atravesó el deporte del fútbol ha traído desafíos en materia tributaria para los contribuyentes como para las autoridades fiscales. Algunas de esas complejidades se han evidenciado en situaciones de doble tributación, consistentes en la imposición de gravámenes por dos o más Estados soberanos sobre una misma renta o hecho económico.

Principalmente, el origen de una situación de doble tributación es la extensión de la ley en el espacio y a la pluralidad de los puntos de conexión (fuente de ingreso y residencia) en la que ambos países consideren ser el país de residencia del contribuyente en cuestión y por lo tanto pretendan la potestad del cobro de esos ingresos en ambas jurisdicciones.

Las diferencias en las definiciones del criterio de residencia entre países pueden ocasionar situaciones de doble tributación como por ejemplo, la doble residencia de una compañía si para un país contratante la residencia de la entidad estuviera en el lugar en que fue constituida, y para el otro en el lugar donde se encuentre la sede de dirección efectiva.²⁶

Interpretaciones dispares respecto al criterio de residencia también pueden ser causales de doble imposición, por ejemplo, si ambos países utilizaren la sede de dirección efectiva como norma de conflicto y uno de ellos interpretase este término como el lugar donde se encuentra el director de más alto rango de la compañía, mientras que el otro interpretase como el lugar donde se llevan a cabo las juntas de directorio.

²⁶ Ver Foro Jurídico, entrevista a Dr. Vicchi sobre Tratados de Doble Imposición (2013)

Asimetrías en las definiciones de objeto imponible también pueden generar doble tributación, por ejemplo, que en un país una transacción específica sea considerada como una distribución de dividendos y en otro sea considerada como ganancia de capital.

En definitiva, diferentes definiciones de parte de autoridades fiscales sobre el concepto de residencia pueden generar doble residencia internacional y consecuentemente, doble imposición.

Frente a estas complejidades las administraciones fiscales tratan de ejercer, apoyándose en instrumentos jurídicos internacionales, controles y medidas para evitar la doble imposición. Estas medidas pueden tener carácter unilateral y básicamente consisten en el establecimiento de deducciones para los casos de doble imposición, pero ante la insuficiencia de las anteriores para resolver los problemas de doble tributación, existen también medidas de carácter bilateral. Los Convenios para evitar la Doble Tributación (CEDT) se encuadran dentro de estas últimas y tienen por objeto que la situación fiscal de los contribuyentes que ejercen actividades económicas en otros países sea clarificada, unificada y garantizada. Los Convenios son normas de derecho internacional y como tal deben ser interpretados bajo los elementos rectores internacionales de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados; en función de los principios generales de buena fe, de la primacía del texto y de consideración del objeto y fin del Tratado²⁷. Estos Convenios pretenden eliminar los conflictos de tributación originados por el ejercicio de la soberanía de dos o más Estados y el poder tributario de ambos sobre cierta operación generadora del impuesto. El concepto de residencia es vital para acceder a los derechos de los beneficios derivados de los CEDT,

²⁷ Artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

una vez acreditado por parte de los contribuyentes ante las autoridades de los Estados firmantes del convenio.²⁸

En reconocimiento de la necesidad de eliminar, aclarar y normalizar la situación fiscal de los contribuyentes que se dedican a actividades en otros países, el Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico sobre la Renta y el Capital (MOCDE) proporciona un medio para resolver de manera uniforme los problemas más comunes que surgen en el campo de la doble imposición jurídica internacional y es utilizado por la mayoría de los países, incluso por aquellos no miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), al momento de elaborar y negociar los CEDT bilaterales (OECD,2014). Asimismo MOCDE estipula en su Artículo 3 que si un término no se encuentra definido en el tratado, debería tenerse en cuenta la legislación interna del Estado que regula los impuestos a los que se aplica la Convención vigente en el momento en que sus cláusulas deben aplicarse a una situación particular, lo cual puede emanar los llamados conflictos de calificación común.

A la luz de esta problemática, y ante la eventual insuficiencia de los Tratados, algunas posibles soluciones para aquellos conflictos son: amplitud en la definición posible de los términos del convenio para alcanzar la mayor cuantía de casos; consultas entre autoridades de aplicación del convenio para la eliminación de la doble imposición en los casos no previstos en él, evitando eventuales conflictos de orden constitucional; normativa interna que defina los términos de los convenios para evitar la doble imposición; construcción progresiva de un lenguaje internacional tributario (Foro Jurídico, 2013).

²⁸ Respecto al concepto de residencia y el alcance de los CEDT, MOCDE estipula en su artículo 1, que “la Convención debe aplicarse a personas residentes de uno o ambos estados contratantes”.

En virtud de lo investigado anteriormente respecto a los derechos federativos y económicos, un ejemplo de doble imposición relacionado con las operaciones de la actividad futbolística se podría manifestar en una transferencia de derechos económicos derivados de la transferencia federativa de un jugador argentino, de un club europeo hacia un club local. Esto podría darse en tanto que, si fuese un club italiano, el Estado italiano sometería al jugador a tributos argumentando que dicha cesión de derecho genera una ganancia de capital sujeta a gravamen según el Convenio de Doble Imposición Argentina-Italia, mientras que el Estado argentino pretendería gravar el monto del derecho económico siendo que es inherente a la registración y consecuente actuación del jugador en el club local (Causa Maradona-Newell's Old Boys, ver punto 2.4).



3. CONCLUSIONES

Las principales conclusiones que se derivan de esta investigación son las siguientes:

En las últimas décadas se han incrementado de forma exponencial los volúmenes de dinero generados por el negocio del fútbol, favorecidos por el intenso proceso de comercialización que atravesó dicho deporte, devenido en una industria masiva. Los aumentos en las cantidades de transferencias nacionales como internacionales, los convenios de esponsorio, la cesión onerosa de derechos de imagen y la venta de derechos de televisación han formado parte de este fenómeno. Como consecuencia de la presencia de grandes montos de dinero, el negocio se ha vuelto atractivo para diversos actores interesados que originalmente eran ajenos al sector, como representantes, contadores y hombres de negocio.

El carácter global del negocio y la complejidad actual de las relaciones jurídicas y económicas ha obligado a los jugadores a realizar una gestión patrimonial y financiera adecuada, resultando en la necesidad de contar con los asesores mencionados. Los mecanismos de planificación fiscal, entonces, se han convertidos en factores claves para la adecuada gestión de los rendimientos y el patrimonio del jugador. Lamentablemente, la planificación llevada a cabo por los actores ha resultado en la articulación de esquemas y maniobras tendientes a evadir los pagos de los tributos correspondientes. En el primer caso, mediante patrones de triangulación en operaciones de cesión de derechos federativos y económicos, recurriendo a clubes en países “puente” con regímenes fiscales preferentes, en los cuales el jugador no participase de ningún encuentro deportivo, para luego ser transferido a otro club como destino final, opacando a efectos fiscales la realidad económica de la operación como los intervinientes de la misma. En el segundo caso, mediante la creación de figuras jurídicas cesionarias de derechos de

imagen, por lo general en paraísos fiscales, con el objetivo de tributar de forma societaria y no de forma personal sobre las rentas provenientes de la explotación de su imagen.

Se destacan las recientes medidas de control y fiscalización impuestas por la administración constan de regímenes informativos, de control fiscal y de retención del Impuesto a las Ganancias, en especial la disposición del establecimiento a efectos fiscales de los derechos federativos y económicos de los jugadores de fútbol únicamente en cabeza de una entidad deportiva²⁹.

A pesar de estas acciones, la instrumentación de soluciones que generen mayor transparencia en las operaciones del sector futbolístico no deberían ser un esfuerzo únicamente proveniente de la administración fiscal. Se requiere voluntad de parte de la Asociación local en la revisión del Reglamento, en pos de dar reconocimiento normativo a los derechos federativos y los derechos económicos. Esta actualización de debe contemplar sanciones para el incumplimiento de los regímenes informativos y de fiscalización previstos por la administración fiscal, enfatizando la disposición de que los derechos mencionados deben estar únicamente en cabeza de clubes, sin terceros involucrados sean personas físicas y/o jurídicas, respetando así el Reglamento FIFA (art.18bis, RETJ, 2010), mediante el cual ningún club concertará un contrato que permita a cualquier parte de dicho contrato, o a terceros, asumir una posición por la cual pueda influir en asuntos laborales y sobre transferencias relacionados con la independencia, la política o la actuación de los equipos del club.

²⁹ Art. 2º: A los efectos fiscales los derechos federativos y económicos de los jugadores de fútbol deberán estar siempre en cabeza de una entidad deportiva. A los mismos efectos, cuando un jugador quede en libertad de acción, los derechos federativos y económicos permanecerán transitoriamente en cabeza del último club de fútbol al que pertenecía el derecho federativo.

La centralización de la regulación sobre las transferencias de derechos federativos y económicos podría estar en cabeza de la Asociación local, siempre y cuando dicho organismo controle el cumplimiento efectivo de la normativa.

En adición, la cooperación internacional entre Asociaciones en pos de la detección de maniobras de ocultamiento de la realidad económica, como la posibilidad de compartir información es un factor clave para la generación de transparencia de las operaciones del sector futbolístico, agregando la realización de campañas nacionales como internacionales de concientización sobre las maniobras de opacidad fiscal en el fútbol.

Por último, se subraya la importancia de los Convenios de Doble Tributación entre Estados para la eliminación o mitigación de la doble imposición sobre el mismo sujeto pasivo, en un contexto de creciente globalización de operaciones económicas; la apoyatura del derecho fiscal en los principios rectores y fundamentales estipulados en la Convención de Viena sobre los Tratados, como en la normativa del Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico sobre Ingreso y Capital (MOCDE) y toda pauta interpretativa auxiliar aplicable a la elaboración de acuerdos entre países que permita la delimitación de las soberanías fiscales, la eliminación de los conflictos de calificación común y la supresión y/o minimización de los supuestos de doble imposición internacional.

5. BIBLIOGRAFÍA

- Abreu, G., 2012, Las transferencias de futbolistas en Argentina, Revista de Derecho del Deporte, JI Editores (online) Disponible en: <http://www.ijeditores.com.ar/articulos.php?idarticulo=62312&print=2>
- Administración Federal de Ingresos Públicos, 2007a, Resolución General 2287 Impuesto a las Ganancias. Pagos efectuados a jugadores de fútbol profesional. Reconocimiento especial por trayectoria y cesión onerosa de derechos federativos y económicos. Régimen de retención. Disponible en: <http://www.dae.com.ar/leg/resol/res22/rg2287.html>
- Administración Federal de Ingresos Públicos, 2007b, Resolución General 2233 Procedimiento. Impuestos varios. Determinación e ingreso de retenciones y percepciones. Sistema de Control de Retenciones. (SICORE). Procedimientos, plazos y condiciones. Resolución General N° 738, sus modificatorias y complementarias. Texto actualizado. (online) Disponible: <http://www.dae.com.ar/leg/resol/res22/rg2233.html>
- Administración Federal de Ingresos Públicos, 2012a, Planificación nociva en transferencias de jugadores de fútbol (Presentación online). Disponible en: <http://www.afip.gob.ar/novedades/docsComunicados/documentos/PresentacionFutbo1240812.pdf>
- Administración Federal de Ingresos Públicos, 2012b, Resolución General AFIP N° 3374/2012 (online) Disponible en: http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/REAG01003374_2012_08_21
- Administración Federal de Ingresos Públicos, 2012c, Resolución General AFIP N° 3376/2012 (online) Disponible en: http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/REAG01003376_2012_08_23
- Administración Federal de Ingresos Públicos, 2012d. Publicación. Fútbol profesional. Nuevo régimen de información y pago a cuenta. (online) Disponible en: <http://www.afip.gob.ar/genericos/novedades/rg3376.asp>
- Administración Federal de Ingresos Públicos, 2013, Resolución General 3432 Transferencia y/o cesión de derechos económicos relativos a futbolistas profesionales (online) Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do;jsessionid=C1FAC35F67FD835D1E0FB0CE05B6F496?id=206906>
- Agassi, A. vs S Robinson (H M Inspector of Taxes), 2005, Case number C3/2004/0829: Royal Courts of Justice Strand, London, WC2A 2LL (online) Disponible en: http://www.taxbar.com/documents/agassi_costs_000.pdf

- Arcadiaconsultora, 2013, Transferencias en el fútbol, los derechos económicos pertenecerán a los clubes (video online) Disponible en: <http://www.youtube.com/watch?v=Ob4HV-ZSW8I>
- Auletta, Martín, 2012, Algunas consideraciones sobre las transferencias de futbolistas profesionales, los derechos federativos y los derechos o beneficios económicos (presentación online) Disponible en: http://www.slideshare.net/martin_auletta/algunas-consideraciones-sobre-las-transferencias-de-futbolistas-profesionales-los-derechos-federativos-y-los-derechos-o-beneficios-econmicos
- Auletta, Martín, 2012, Algunas consideraciones sobre las transferencias de futbolistas profesionales, los derechos federativos y los derechos o beneficios económicos (texto base de disertación, online) Disponible en: http://www.slideshare.net/martin_auletta/algunas-consideraciones-sobre-las-transferencias-de-futbolistas-profesionales-los-derechos-federativos-y-los-derechos-o-beneficios-econmicos
- Auletta, Martín, 2012, Beneficios y Derechos Económicos. Situación en Argentina y en el Derecho comparado. Jurisprudencia nacional e internacional. Triangulaciones (presentación online) Disponible en: http://www.slideshare.net/martin_auletta/beneficios-y-derechos-econmicos-situacin-en-argentina-y-en-el-derecho-comparado-jurisprudencia-nacional-e-internacional-triangulaciones
- Auletta, Martín, 2012, Transferencias de Derechos Federativos y Cesión de Beneficios Económicos (presentación online) Disponible en: http://www.slideshare.net/martin_auletta/2012-1016-mesa-debate-sobre-transferencias-en-el-ftbol-14827419
- Auletta, Martín, 2012, Transferencias de Derechos Federativos y Cesión de Beneficios Económicos (texto base de disertación, online) Disponible en: http://www.slideshare.net/martin_auletta/transferencias-de-derechos-federativos-y-cesin-de-beneficios-econmicos
- Auletta, Martín, 2013, Cesión de Beneficios Económicos: Fallos Santo Tomé y Bottinelli (presentación online) Disponible en: http://www.slideshare.net/martin_auletta/cesin-de-beneficios-econmicos-fallos-santo-tom-y-bottinelli
- Asociación de Fútbol Argentino, 2011, Reglamento General (online) Disponible en: http://www.afa.org.ar/index.php?option=com_content&view=article&id=13912:reglamento-general-sp-141164071&catid=149&Itemid=118&lang=es
- Ballota, Andrés, 2013, Ballotta con Ale Fantino. Derechos y Triangulaciones en el futbol P1 AM910 (video online) Disponible en: <http://www.youtube.com/watch?v=IV0o4I6OsCo>
- Chicote, G., 2011, iProfesional, Cuales son las 10 claves de la planificación fiscal para reducir la carga impositiva (online) Disponible en:

<http://www.iprofesional.com/notas/117979-Cules-son-las-10-claves-de-la-planificacin-fiscal-para-reducir-la-carga-impositiva>

- Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires, 2011, Grupo de Enlace AFIP –Consejo ACTA DE LA REUNIÓN DEL 28/07/11 (online) Disponible en: http://www.consejo.org.ar/impuestos/genlace/genlace11/enlace_2807.pdf
- Cuatro Medios, 2012, Sergio Levinsky apuntó a “la cuarta pata” en las “triangulaciones” en el fútbol (online) Disponible en: http://www.cuatromedios.com.ar/index.php?option=com_content&view=article&id=1197:sergio-levinsky-apunto-a-la-cuarta-pata-en-las-triangulaciones-en-el-futbol&catid=42:sociedad&Itemid=131
- Deloitte, 2011, “Annual Review of Football Finance” (online) Disponible en: http://www.deloitte.com/view/en_GB/uk/industries/sportsbusinessgroup/sports/football/annual-review-of-football-finance/
- Echegaray, R., 2012. Combatir la evasión en el fútbol. Disponible en: <http://www.ricardoechegaray.com.ar/home/combatar-la-evasion-en-el-futbol/>
- El Litoral.com.ar, 2012, Echegaray denunció planificaciones fiscales nocivas en el fútbol (online) Disponible en: <http://www.ellitoral.com.ar/es/articulo/214840/Echegaray-denuncio-planificaciones-fiscales-nocivas-en-el-futbol>
- FIFA, 2006, Big Count (online) Disponible en: <http://es.fifa.com/worldfootball/bigcount/index.html>
- FIFA, 2010, Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores (RETJ) (online) Disponible en: <http://es.fifa.com/mm/document/affederation/administration/01/27/64/30/regulationsstatusandtransfer2010%5fs.pdf>
- Foro Jurídico, 2013, Entrevista a Dr. Juan Carlos Vicchi (online) Disponible en: <http://www.forojuridico.org.mx/entrevista-juan-carlos-vicchi/>
- Fraga Navia, R. 2012. Litoral10Digital. “La Argentina necesita una nueva legislación deportiva”. (online) Disponible en: <http://www.lt10digital.com.ar/noticia/idnot/151824/idsec/26/laargentinanecesitaunanuevalaargentina>
- Fraga, D. 2012. La Planificación Fiscal de los deportistas de elite y el contralor de las Administraciones Tributarias (online) Disponible en: <http://casi.com.ar/sites/default/files/FRAGA%20-%20PLANIFICACION%20FISCAL%20DE%20LOS%20DEPORTISTAS.pdf>
- Futbolistas Argentinos Agremiados (FAA), 2009, Convenio Colectivo de Trabajo (online) Disponible en: <http://www.agremiados.com.ar/faa/notas/2010/04/09/61700.html>

- Galeano, E.V., 2012, Vigencia y validez de la cesión de los derechos económicos frente al CCT N° 557/09 AFA-FAA (online) Revista de Derecho del Deporte. Disponible en: <http://www.ijeditores.com.ar/articulos.php?idarticulo=62324&print=1>
- Grupo de Acción Financiera de Sudamérica, 2009. Lavado de dinero en el sector del fútbol (online) Disponible en: http://www.gafisud.info/documentos/esp/doc_interes/gafi-tipologias/004-Informe%20Tipolog%EDas%20GAFI-GAFISUD%20en%20el%20Sector%20de%20F%FAAtbol%202009.pdf
- Hernández Sampieri, R, Fernández Collado, C. y Lucio, P. , 1997, “Metodología de la Investigación”. Colombia: Mc Graw Hill Interamericana Editores.
- Infobae, 2012a. Clubes cada vez más pobres, empresarios cada vez más ricos (online) Disponible en: <http://www.infobae.com/2012/08/23/666355-clubes-cada-vez-mas-pobres-empresarios-cada-vez-mas-ricos>
- Infobae, 2012b. Higuain, un ícono de las triangulaciones (online) Disponible en: <http://canchallena.lanacion.com.ar/1501375-higuain-un-icono-de-las-triangulaciones>
- Infobae, 2012c. La AFIP dictó nuevos controles para la transferencia de jugadores. Disponible en: <http://www.infobae.com/2012/08/23/666360-la-afip-dicto-nuevos-controles-la-transferencia-jugadores>
- Infobae, 2012d. Triangulaciones, ¿quienes reparten la plata? (online) Disponible en: <http://www.infobae.com/2012/08/28/667173-triangulaciones-quienes-reparten-la-plata>
- InfoLeg, Ministerio de Economía, LEY nro. 20.628 - IMPUESTO A LAS GANANCIAS (online) Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/44911/texact.htm>
- InfoLeg, Ministerio de Economía, LEY nro. 20160 – ESTATUTO DE JUGADOR DE FUTBOL PROFESIONAL (online) Disponible en: <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=32637>
- iProfesional, 2012, Anuncian nuevo control fiscal para la actividad del mercado de pases (online) Disponible en: <http://www.iprofesional.com/notas/151889-Anuncian-nuevo-control-fiscal-para-la-actividad-del-mercado-de-pases> (consultado el 22.04.2013).
- La Hoja online, Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires, 2009, Conferencia Fútbol, Temas Legal Deportivos (online) Disponible en: <http://www.colabogados.org.ar/la-hoja/articulo.php?id=147>
- La Nación, Cancha Llena, 2012, Arsenal el club de los Grondona que sirvió de Triangulación (online) Disponible en: <http://canchallena.lanacion.com.ar/1503432-arsenal-el-club-de-los-grondona-que-sirvio-de-triangulacion>

- La Nación, Cancha Llena, 2012. La oscura costumbre de las triangulaciones (online) Disponible en: <http://canchallena.lanacion.com.ar/1501686-la-oscura-costumbre-de-las-triangulaciones>
- La Nación, Cancha Llena, 2012. Los 10 clubes "paraísos fiscales deportivos" que investiga la AFIP (online) Disponible en: <http://canchallena.lanacion.com.ar/1502154-los-10-clubes-paraisos-fiscales-deportivos-que-investiga-la-afip>
- Levinsky, S, 2012. Triangulaciones (online) Disponible en: <http://www.sergiolevinsky.com/TRIANGULACIONES>
- Locane, G. 2012. Diario Perfil. AFIP-Fútbol: Cómo se hace la "triangulación" <http://www.perfil.com/economia/-20120827-0010.html>
- Martín-Portugués, F. 2013. La Celosía. Derechos de imagen deportistas y tributación a través de sociedades (online) Disponible en: <http://www.lacelosia.com/derechos-de-imagen-deportistas-y-tributacion-a-traves-de-sociedades/>
- Montezanti, S., 2013, Estudio Beccar Varela. Regímenes fiscales de retención, información y pago a cuenta aplicables al negocio del fútbol (online) Disponible en: <http://www.ebv.com.ar/imagenes/publicaciones/desayuno25042013.pdf>
- Organization for Economic Development and co-operation, 2010, Model Tax Convention on Income and on Capital (online) Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecdmtcavailableproducts.htm>
- Outerelo, N., 2010, Sobre derechos federativos, beneficios e inversores, Iusport Latinoamérica (online) Disponible en: http://www.iusport.es/php2/index.php?option=com_content&task=view&id=1123&Itemid=33
- Pallotti, Y., 2012 Prevenir para mejorar la imagen del futbol (online) Disponible en: <http://www.decisiola.com/articulos/prevencion-lavado-dinero-futbol.pdf>
- Secretaría de Comunicación Pública (SCP). Sala de Prensa. 2010. Echegaray: Los jugadores de fútbol saben que tienen que pagar sus impuestos. (online) Disponible en: <http://www.prensa.argentina.ar/2010/08/06/10577-echegaray-los-jugadores-de-futbol-saben-que-tienen-que-pagar-sus-impuestos.php>
- Secretaría de Comunicación Pública (SCP). Sala de Prensa. 2012, Nuevo Régimen de Control Fiscal para las transferencias de futbolistas (online) Disponible en: <http://www.prensa.argentina.ar/2012/08/24/33469-nuevo-regimen-de-control-fiscal-para-las-transferencias-de-futbolistas.php>
- SportBusiness, El Fútbol un medio perfecto para lavar dinero (online) Disponible en: http://www.sportbusinessonline.com.ar/notas.php?nota_id=400

- The National Archives – HM Government, 1988. Income and Corporation Taxes Act 1988 (online) Disponible en: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1988/1/contents/enacted>
- Tribunal Fiscal de la Nación, 2010, Causa “Club Atlético Newell’s Old Boys C/AFIP-DGI”, Sala "C", 23.11.10. Retención a beneficiarios del exterior por titularidad de pase internacional de jugador de fútbol (versión en papel).
- Varsky, J.P., 2007, El misterioso FC Locarno, el elegido de los argentinos. La Nación - sección Deportiva (online) Disponible en: <http://www.lanacion.com.ar/932164-el-misterioso-fc-locarno-el-elegido-de-los-argentinos>
- Varsky, J.P. 2008. No sabe hacer triangulares, pero sí sabe triangular. La Nación . sección Deportiva (online) Disponible en: <http://www.lanacion.com.ar/1083200-no-sabe-hacer-triangulares-pero-si-sabe-triangular>
- Varsky, J.P. 2012, Se pasaron de rosca. Cancha Llena, La Nación (online) Disponible en: <http://canchallena.lanacion.com.ar/1502827-se-pasaron-de-rosca#comentar>
- Vril, 2012. Impuesto a las Ganancias. Rentas de cuarta categoría. Jugadores de Fútbol (online) Disponible en: <http://vril-srl.blogspot.com.ar/2012/01/impuesto-las-ganancias-renta-de-cuarta.html>

6. ANEXOS

Entrevista a Eduardo Solari³⁰

FC: En 2012 la AFIP anunció públicamente la investigación a jugadores, clubes, y representantes por presuntas maniobras elusivas del Impuesto a las Ganancias en las transferencias de pases mediante triangulaciones y uso de sociedades radicadas en paraísos fiscales. ¿Cuál es su opinión al respecto de este fenómeno? En su etapa de jugador cuál era la relación futbol AFIP?

ES: En esa época se sabía que había un organismo que cobraba Impuesto sobre las Ganancias pero los jugadores tenían información difusa y sabíamos que los clubes gambeteaban olímpicamente el tema de los pagos, no solamente a autoridad fiscal, sino también a las cuentas de luz y gas. Los clubes asumían más socios pero no pagaban los tributos correspondientes, y los contratos que se elaboraban eran en negro; había un arreglo con el club espurio con que el club declaraba un contrato, pero por afuera se cobraba un dinero. El jugador no tenía ningún respaldo jurídico, sin embargo los contratos eran más estables y los clubes cumplían con las cláusulas dispuestas. Hoy la situación es diferente ya que hay muchos más pases y transferencias por año. Volviendo al pago de los tributos, los clubes no se preocupaban porque nadie los intimaba, hasta comenzada la década del '90. Siempre buscaron evadir los pagos de impuestos. Después de la década de los '90 la situación cambió y aparecieron figuras nuevas, es decir, representantes, contadores, abogados. Los jugadores comenzaron a darse cuenta que les convenía tener en blanco sus contratos para defenderse en el caso del no pago de parte de los clubes, con lo que empezó a haber un resguardo legal en ese sentido.

³⁰ Eduardo Miguel Solari (Rosario, Provincia de Santa Fe, Argentina, 12 de octubre de 1950) es un ex futbolista y director técnico argentino que se desempeñó como futbolista y cuyo rendimiento le permitió integrar la Selección de fútbol de Argentina en 1975. Entre sus etapas de jugador y de entrenador, se desarrolló también como preparador físico en el Atlas de Guadalajara, en Junior de Barranquilla y en Newell's Old Boys de Rosario.

FC: Hubo clubes que desaparecieron por la obligación de pagar impuestos así como servicios?

ES: Hubo clubes que cuando apareció la obligación de pagar bienes y servicios desaparecieron, y tal es el caso de Ferrocarril Oeste. Para ajustarse al pago que no habían hecho nunca la cuota social tenían que incrementarla en 10 veces. Lo mismo le sucedió a Rosario Central. Los clubes se tuvieron que ajustar a la legalidad, y empezaron a aparecer los contratos en blanco, muy paulatinamente. Las cuotas se ajustaron a la realidad. Pero siempre los clubes dependieron de la venta de jugadores. Así pudieron subsistir, pero siempre mirando al otro lado con el pago de los impuestos. Políticamente nunca se quiso llegar al remate de un club. Debe haber ocurrido pero siempre fue muy eventual el remate de un estadio; había convocatoria de acreedores pero desde el poder político nunca se permitió la quiebra de un club.

En mi caso empecé a declarar en AFIP en 1974 ó 1975. Siempre enseñe a mis colegas y a mis hijos, también jugadores, que hay que declarar lo que uno gana, tener los documentos en blanco y pagar los impuestos que corresponden, para dormir tranquilo. Conozco mucho a Tulio Zoff³¹ y él siempre pagaba sus impuestos. Uno podía tomar ese ejemplo o seguir con contratos en negro y correr el riesgo de que los clubes no pagaran.

FC: La AFIP esta investigando las triangulaciones mediante clubes funcionales a efectos de pagar menos impuestos y ocultar la realidad económica de la operación como sus intervinientes. Conoces casos de triangulaciones?

³¹ Ángel Tulio Zof (Rosario, Santa Fe, Argentina; 8 de julio de 1928) es un ex-jugador y entrenador del fútbol argentino. Es el entrenador más ganador (3 títulos) y con más partidos dirigidos (607 encuentros) del Club Atlético Rosario Central.

ES: Este tema existe hace muchísimo. Son gambetas legales que han inventado los intermediarios y los clubes en connivencia, para que el jugador llegue a un contrato de dinero más conveniente, sea en blanco o en negro. Es una historia de nunca acabar.

FC: Son bien asesorados los jugadores? Tal como dijiste, aparecen representantes, intermediarios, abogados, contadores...

Los jugadores caen en la trampa de los propios representantes o del club. A mis hijos les aconsejé hacer los contratos lo más claros posibles y velar por el cumplimiento del pago de las obligaciones fiscales, es decir, que busquen siempre la forma de que se paguen todos los impuestos debidos. Por lo general el club aceptaba las cláusulas, pero después no cumplían el contrato ni pagaban los impuestos correspondientes. Los clubes se han expuesto a la lotería que si los investigaban pagaban, pero si no los investigaban, no pagaban nunca. Muchos clubes actuaron fraudulentamente, una gran mayoría. Firmaban cláusulas del pago total de impuestos devengados del contrato, pero después no pagaban. Siempre lo hice poner en mis contratos por asesoría legal, porque uno siempre tiene que tener el respaldo de cómo percibió el dinero, porque sabe que lo que declara luego regresa y que las inversiones del dinero que gana probablemente las haga acá en Argentina. Los requisitos de presentación de información son mayores en la actualidad. Si declaran y duermen tranquilos, les conviene que el contrato este lo mas claro posible. Contratos en negro, pagos por afuera, las triangulaciones han existido siempre y es muy difícil controlarlas todas. Con clubes de Uruguay se han ido muchos jugadores de Argentina. Se van en préstamo y no juegan, solo prestan el nombre y luego terminan en Italia y España.

Entrevista a Patricio Carena Báez³²

FC: Qué factores han originado la aparición de los derechos económicos derivados de los derechos federativos?

PCB: Surgen como una alternativa de financiación de clubes, en la que para mejorar sus finanzas recurren a la venta de porcentajes de jugadores, sobre futuras e inciertas transferencias.

FC:Cuál es la diferencia entre los derechos federativos y los económicos, de los cuales el último no está contemplado por la normativa vigente?Cuál correspondería al “pase” de un jugador?

PCB: Los derechos federativos no se transfieren porcentualmente, sino que se ceden en su totalidad, y se transfieren entre clubes. Se pueden ceder por un tiempo determinado. Los derechos económicos, en cambio, pueden ser transferidos por partes o porcentajes. Por medio de un acta notarial en presencia de un escribano público (es la mejor manera de tenerlo escudado legalmente, ya que en muchos casos por buena fe o amistad este proceso se saltea) entre las partes en las cuales se disponen los montos (ej. Un club con un inversor, que puede o no ser el representante del jugador). Luego se debe registrar en AFA el contrato de transferencia de derechos económicos, para su posterior pago de impuestos.

FC: El titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos informó recientemente casos de triangulaciones y maniobras evasivas al impuesto a la renta de parte de los jugadores de fútbol y/o sus representantes e intermediarios utilizando en muchos casos los llamados Paraísos Fiscales Deportivos (ej: Unión San Felipe). Le es familiar este fenómeno?

³² (socio - Eleven Sports Agency, agencia de representación de futbolistas)

PCB: Los paraísos fiscales deportivos se utilizan como pantalla para pagar menos impuestos de los que se deberían, también porque al no poder una persona física tener posesión de derechos económicos, tiene que sí o sí participar un club, y si el club se encuentra en un país con un régimen fiscal más laxo, por ejemplo, Uruguay, en donde se paga un 12,5% al Impuesto a la Renta y un 0,5% a la Asociación de Fútbol Uruguaya, con lo cual tienen una ventaja. Antes una persona física podía ser titular, luego sólo una persona jurídica y ahora sólo clubes.

FC: Conoce casos concretos de triangulación fiscal?

PCB: Casos conocidos que han tenido repercusión en los medios, como Higuaín, Botinelli, Piatti y Santana, cuyo representante inscribía sus jugadores en un equipo argentino llamado Peñarol de Rafaela, y luego se dio cuenta que era mejor tenerlo en Uruguay o en Chile porque pagaban menos impuestos.

FC: Cómo describiría la tipología de triangulación fiscal? (Puede usar nombres falsos)

PCB: El caso de Higuaín es muy claro al respecto, pero en la tipología de la triangulación encontramos un escenario con: los representantes de jugadores, los inversores (por lo general son los representantes), los clubes pantalla como Unión San Felipe o Rangers por ejemplo, las asociaciones y los jugadores. Como el reglamento de FIFA impide que las personas física como jurídicas sean propietarias de derechos económicos o pases de los jugadores, los representantes y/o inversores necesitan de un club donde registrarlos. Estos clubes por lo general pequeños son utilizados como pantalla y reciben una comisión. Las asociaciones ni se meten en esta operatoria, porque no les conviene ya que están involucrados, muy seguramente reciban cánones por detrás, muy por arriba del 2% que les corresponde. Los jugadores son cómplices pero no les interesa, ni se meten en esto. Esta operatoria resulta en el ocultamiento de la

realidad económica a los fines de pagar los tributos que corresponderían pagar. Todo este sistema constituye una evasión tributaria. Últimamente hay muchas notas periodísticas e investigaciones al respecto.

FC: La AFIP creó la lista dinámica de paraísos fiscales y un régimen informativo de transferencias y operaciones económicas del fútbol. ¿Cree que harían falta más controles a las operaciones del sector? Cuáles?

PCB: Las asociaciones deberían regular este tipo de actividad entre clubes por cesión de derechos económicos y las comisiones o pagos a tributos correspondientes, como sucede en Inglaterra, donde las asociaciones regulan esas operaciones y son las encargadas de repartir los montos correspondientes al fisco, a la asociación misma, al jugador, al gremio de futbolistas. El organismo, es decir, la asociación, debe ser transparente, ya que hoy por hoy es cómplice y avala este tipo de actividades. Si el ente que debe regular estas actividades es cómplice, nunca se van a poder transparentar.

En la medida que el club sea objeto de negocio y no de fútbol se pierde calidad en el espectáculo del fútbol y objetividad en la selección de talentos ya que no importa si los jugadores juegan bien o mal sino cómo se puede hacer dinero con ellos. No los mejores llegan, sino los que tienen contactos. Hoy no se necesita mérito deportivo, sino contactos con hombres de negocio o los dirigentes del club. Consecuentemente, el nivel del fútbol argentino es cada vez peor, en términos de calidad deportiva. El hincha y el fútbol argentino pierden en la medida que lo comercial se apodera de lo futbolístico.