

FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES



Proyecto de investigación para el Trabajo de Integración Final de ABOGACIA

“Mecanismos de Evasión/Elusión Tributarias en la renta generada por la explotación internacional de los Derechos Económicos y de Imagen de los jugadores de Fútbol”

Alumno: Suozzi, Patricio Adrián

L.U.: 113.537

Carrera: Abogacía

Turno del curso Seminario de Práctica Corporativa: Noche

Índice

1. Resumen.....	1
2. Introducción.....	2
3. Algunas consideraciones sobre la transferencia de futbolistas profesionales, los derechos federativos y los derechos económicos.....	3
3.1 Los derechos federativos y el “pase” de un futbolista.....	4
3.2 Los Derechos Económicos.....	6
3.3 Futbolistas “libres”, sus derechos Federativos y Económicos.....	8
4. Derecho de Imagen.....	9
5. Marco Normativo en la Cesión de Derechos.....	10
6. Tratamiento Fiscal que recae sobre la transferencia de jugadores.....	12
7. Factores socio-económicos que afectan al mundo del Fútbol.....	14
8. Métodos Utilizados para la Evasión Tributaria.....	16
8.1 Contrato de Administración Celebrados Con Empresas Ubicadas en Paraísos Fiscales	16
8.2 Triangulación.....	17
8.3 Beneficio A Los Jugadores Que Encubren Ganancias.....	19
8.4 Evasión Impositiva Mediante El Uso De Representantes.....	20
9. Evasión en la explotación de Derechos de Imagen.....	20
9.1 Evasión previsional.....	21
9.2 Cesión Derecho de Imagen	21
10. Normativa y Acciones Antievasivas	24
11. Medidas a Tomar	26
12. Conclusiones.....	30

1. Resumen

El ámbito de investigación de este trabajo estará enfocado en el análisis de los mecanismos de elusión y evasión que se generan por las transferencias internacionales de jugadores de fútbol y las rentas generadas por la explotación de los derechos de imagen de los mismos. Se determinará cuáles son los ingresos que los distintos Estados dejan de recaudar, aún pudiendo hacerlo, en un mercado que genera ingresos multimillonarios como es el del fútbol.

Cabe aclarar, que si bien la temática se analizará tomando como eje el mercado del fútbol, sus conclusiones pueden extenderse a las rentas generadas por cualquier deportista profesional (en el caso del traspaso de los derechos federativos), como así también a las generadas por artistas (en el caso de explotación de los derechos de imagen), tal como lo sugiere el artículo 17 del MTC OCDE (Model Tax Convention on Income and on Capital of the Organisation for Economic Co-Operation and Development).

En primer lugar, procederé a realizar una breve introducción del tema analizado y explicaré el objetivo del presente Trabajo de Investigación Final. Luego, se desarrollarán los conceptos de derechos federativos y de beneficios económicos de los jugadores de fútbol, así como también, cuales son los ingresos que ocasionan los contratos de transferencia internacional y de las ganancias generadas por los derechos de imagen de estos deportistas.

Se analizarán los mecanismos que se utilizan en la actualidad para acortar las potestades tributarias de los distintos estados y las soluciones normativas que se impulsaron, tanto a nivel nacional como a nivel internacional para evitarlos.

Se investigará sobre las maniobras económicas en las que intervienen empresas en paraísos fiscales, desarrollando las reglas propuestas para combatir los sistemas diseñados para limitar las potestades tributarias mediante el uso de entidades offshore en países de baja o nula tributación (Controlled Foreign Companies).

Se propondrán soluciones normativas y convencionales aún no contempladas, como el establecimiento de regímenes de información y tratados de doble imposición para evitar las maniobras previamente aludidas.

Finalmente, se realizará una conclusión contestando la hipótesis formulada.

2. Introducción

El aspecto general del presente trabajo estará enfocado dentro del ámbito de estudio del Derecho Internacional Tributario y en la descripción de los distintos mecanismos de elusión y evasión que se utilizan actualmente en el mercado internacional. Para ello, el marco de mi investigación se referirá a uno de los mercados que más dinero mueve en el mundo, y éste es sin lugar a dudas el sector del Fútbol.

En efecto, éste deporte ha adquirido un extraordinario interés en la actualidad. Desde principios de los 90 hasta ahora su importancia y su interés han ido progresivamente en aumento, y ello está atrayendo cada vez más dinero. El fútbol es el deporte más practicado a escala global y también el que más interés despierta. Para que nos hagamos una idea de su importancia, 204 países están afiliados a la FIFA (Federación Internacional de Fútbol Asociado), por lo que cuenta con 11 países más de miembros que la ONU, es considerado la decimoséptima economía mundial según la revista Forbes y factura prácticamente lo mismo que la suma generada por los otros deportes.¹

Por todo esto, este sector es muy atractivo para los distintos agentes económicos a efectos del blanqueo de capitales y del fraude fiscal.

Asimismo, analizare las utilidades extraordinarias que se obtienen por las transferencias internacionales de jugadores de fútbol y las rentas generadas por la explotación de los derechos de imagen de los mismos.

En atención a que en Argentina surgen una gran cantidad de futbolistas exitosos a nivel internacional y de las grandes cantidades de dinero que genera mercado, es que me pregunto... ¿Es aprovechada esta cuantiosa posibilidad recaudatoria por nuestro Fisco Nacional?; ¿La recaudación se realiza de manera eficiente?; ¿Cuales son los mecanismos más utilizados por los agentes económico para eludir estas potestades tributarias?; ¿Existen mecanismos en nuestra normativa para evitar está evasión? Y si no es así ¿Qué soluciones pueden implementarse para evitarlas?.

Cabe aclarar que nos encontramos en una materia novedosa de gran importancia económica, tanto a nivel nacional como internacional. El desarrollo doctrinario formal es escaso por su alta complejidad, novedad y ámbito de aplicación, pero existen numerosas convenciones, ponencias, acuerdos y seminarios donde se destaca este tema en el marco del recientemente creado “Derecho Deportivo”.

Finalmente, resta mencionar que si bien, el desarrollo de este trabajo se basó en el

¹ ¿Cuánto dinero mueve el fútbol? [en línea]. En: uncomo., ca. 2013 [fecha de consulta 30 Noviembre 2015]. Disponible en: <http://negocios.uncomo.com/video/cuanto-dinero-mueve-el-futbol-10723.html#ixzz3IGnvwj6v>

sector del fútbol, su análisis y sus conclusiones pueden extenderse a las rentas generadas por cualquier otro deporte profesional (en el caso del traspaso de los derechos federativos), como así también a las generadas por artistas (en el caso de explotación de los derechos de imagen), tal como lo sugiere el artículo 17 del MTC OCDE (Model Tax Convention on Income and on Capital of the Organisation for Economic Co-Operation and Development).

3. Algunas consideraciones sobre la transferencia de futbolistas profesionales, los derechos federativos y los derechos económicos

La creciente importancia y desarrollo de los negocios relacionados con las transferencias de jugadores de fútbol –en especial por los elevados montos que se manejan– merecen un análisis desde el punto de vista impositivo de tales actividades. Para entrar en tema, corresponde hacer una distinción entre derechos federativos y los económicos que se desprenden de aquéllos.

En primer lugar, cabe mencionar que el fútbol profesional es un tipo de relación laboral “especial” que vincula al deportista con el club para el cual se desempeña y posee algunas características distintivas que lo diferencian de los trabajos más habituales.

Tal como lo menciona el Dr. Martin Auletta² una de esas características especiales (la que aquí interesa) tiene que ver con que la prestación laboral de los futbolistas es, en general, bastante codiciada por sus empleadores, los clubes. Este interés es capaz de generar, en algunos casos, que un club llegue al punto de realizar una oferta dineraria a otro club, para “convencerlo” de finalizar anticipadamente el contrato laboral que mantiene con un determinado jugador, permitiendo así que ese futbolista pase a desempeñarse en el club oferente, previa firma de un contrato entre ambos. A esta operación se la conoce como “transferencia” o “cesión” de un jugador.”

Otra característica a destacar, es que sólo en períodos establecidos mundialmente, se abre el llamado “libro de pases”, que es el período en el cual los clubes pueden incorporar nuevos futbolistas a sus planteles.

Corresponde ilustrar esta situación con un ejemplo: El club A tiene un contrato de trabajo con el jugador B, por 4 años. Antes que ese período termine, el club C le ofrece al club A una suma X de dinero, para que A acepte rescindir anticipadamente el contrato con B y permita que B pase a jugar para C, previa firma del correspondiente contrato entre B y C. Estas transferencias pueden ser de dos tipos:

² Texto base de la disertación efectuada en la mesa debate titulada “Transferencias en el Fútbol. Inversores, Beneficios Económicos, Triangulaciones, Responsabilidad Fiscal y Laboral”, realizada el 16 de Octubre de 2012, en la Escuela de Posgrado del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, organizada de manera conjunta por dicha entidad y por la Asociación Latinoamericana del Derecho del Deporte (ALADDE).

-temporales (comúnmente llamadas “prestamos”): en este caso, el contrato de trabajo entre A y B no se rescinde, sino que se “suspende” por un tiempo (el que se pacte en el contrato de transferencia temporal). Cuando termina el plazo del préstamo, el jugador B vuelve a jugar para el club A y el contrato que había sido suspendido recobra su plena vigencia.

-Definitivas (“venta”): en este caso, el contrato entre A y B se rescinde (se termina) y B pasa a jugar para C por todo el período que ambos acuerden en el contrato de trabajo que firmen.

Resta aclarar que para que se celebre una transferencia, siempre e indefectiblemente, deben coincidir la voluntad del club cedente o vendedor, la del club cesionario o comprador y la del jugador involucrado. Si falla una de ellas, la operación no puede concretarse.

3.1 Los derechos federativos y el “pase” de un futbolista

Como sucede con cualquier relación laboral, una vez se celebra un contrato de trabajo entre un club y un futbolista, del mismo surgen una serie de derechos y obligaciones para ambas partes.

Así, por ejemplo, el jugador tendrá derecho a percibir los sueldos y premios pactados, pero tendrá la obligación de participar en los entrenamientos y los partidos que el club indique. Para el club, el derecho más importante que surge de ese contrato es, precisamente la posibilidad de contar con los servicios del futbolista e incluirlo en sus equipos representativos, en todas las competencias oficiales en las cuáles participe. A esta facultad, se la denomina “derechos federativos”.

Ahora bien, ¿Por qué se llaman “federativos”? Citando al Dr. Martín Auletta *“Porque en virtud de los establecido en ciertas normas, no alcanza con la firma de un contrato de trabajo para que el club pueda utilizar a un futbolista en una competencia oficial. En realidad, esa posibilidad se concreta recién a partir de que el contrato se registra en la federación nacional que organiza y gobierna el fútbol (en Argentina, la AFA).”*³

Otro autor argentino, el Dr. Rafael Trevisán explica que a temprana edad, generalmente a partir de los 12 años del deportista, se genera una relación contractual inicial con el club, a la cual denomina “Contrato de Afiliación Deportiva”, por el cual de

³ Texto base de la disertación efectuada en la mesa debate titulada “Transferencias en el Fútbol. Inversores, Beneficios Económicos, Triangulaciones, Responsabilidad Fiscal y Laboral”, realizada el 16 de Octubre de 2012, en la Escuela de Posgrado del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, organizada de manera conjunta por dicha entidad y por la Asociación Latinoamericana del Derecho del Deporte (ALADDE).

común acuerdo resuelve registrar al jugador ante la asociación deportiva correspondiente presentando la “ficha”. Según el Dr. Revisán, a partir de tal registración nace el derecho federativo, el cual puede ser definido como “el derecho de titularidad registral condicional y especial que posee una entidad deportiva (club de fútbol) frente a una asociación (AFA) respecto de un deportista, para que éste participe en determinada competencia oficial en nombre y representación de la entidad deportiva⁴.

Por su parte, Vicente Morales Flores establece que el concepto de derecho federativo más aceptado tanto por la Doctrina como por la práctica jurídica es *“el derecho de una entidad a inscribir a un determinado deportista en una determinada competición oficial para que participe en nombre y representación de la misma.”*⁵

Es decir, un club que contrata a un futbolista, no podrá utilizarlo en ninguna competencia oficial si antes no registra ese contrato en la federación y cumple con los requisitos que ella establezca, para que el jugador sea oficialmente habilitado para competir.

Por este motivo es que, si bien tienen una estrecha relación con la existencia de un contrato de trabajo previo, los “derechos federativos” nacen recién a partir de la registración federativa del mismo y no antes.

Siguiendo el ejemplo anterior, lo que el club A transfiere al club C es la posibilidad de utilizar oficialmente los servicios del jugador B. No le transfiere el contrato de trabajo firmado entre A y B; ese vínculo laboral, de hecho, se rescinde y B firma un nuevo contrato de trabajo con C. Lo que A transfiere a C son los “derechos federativos” sobre el futbolista B.

Cabe aclarar que los derechos federativos sólo pueden estar en poder de los clubes que forman parte de la federación y participan en sus competencias oficiales. Al margen de que existen normas que así lo establecen, esta conclusión deriva de la propia naturaleza de los derechos federativos.

Por ende ni una persona física ni una sociedad comercial podrían ser titulares de los derechos federativos de un jugador, por el simple motivo de que no están capacitados para poder ejercerlos. Aunque una persona contrate (personalmente o a través de una sociedad en la cual participa) a un determinado jugador, no podrá inscribirlo para que juegue en el campeonato de primera división de la AFA, ni en ningún otro torneo oficial, sencillamente porque no forman parte de la AFA y no tienen derecho a participar en sus campeonatos.⁶

⁴ TREVISÁN, Rafael. El Contrato de cesión de beneficios económicos provenientes de la transferencia de un jugador de fútbol [en línea]. 08 mayo 2007 [fecha de consulta 30 de noviembre de 2015]. Disponibles en: elDial.com

⁵ MORALES FLORES, Vicente. Los Derechos Federativos y su contenido profesional [en línea]. ca. 2013 [fecha de consulta 30 de noviembre de 2015] Disponible en: sportdoc.com

⁶ Texto base de la disertación efectuada en la mesa debate titulada “Transferencias en el Fútbol. Inversores, Beneficios Económicos, Triangulaciones, Responsabilidad Fiscal y Laboral”, realizada el 16 de Octubre de 2012, en la Escuela de Posgrado del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, organizada de manera conjunta por dicha entidad y por la Asociación Latinoamericana del Derecho del Deporte (ALADDE).

Finalmente, resta señalar que los derechos federativos son individuales. No pueden fraccionarse y sólo pueden pertenecer a un club por vez. Un jugador no puede competir representando simultáneamente a dos equipos distintos, por ello, los derechos federativos tampoco pueden ser transferidos de manera parcial. Ellos sólo se transfieren entre clubes y de forma íntegra. Entonces cuando se habla vulgarmente del “pase” de un futbolista, en realidad se está haciendo referencia a sus derechos federativos.

3.2 Los Derechos Económicos

Es sabido que los clubes de fútbol latinoamericanos y africanos, entre otros de “tercer mundo”, históricamente han padecido dificultades económicas. Tradicionalmente, uno de los recursos más importantes (sino el más importante) para equilibrar sus finanzas, ha sido la transferencia de sus futbolistas a otros clubes. Así, por ejemplo, los económicamente débiles clubes de Argentina, Brasil y Uruguay, han sucumbido (y lo siguen haciendo) ante el poderío económico de los clubes europeos, que desde siempre se han nutrido de los talentos sudamericanos para enriquecer sus plantillas profesionales.

Sin embargo, *“Durante la década del 90, no obstante, comenzó a surgir una nueva forma de obtener ingresos. Me refiero a la venta o cesión de los llamados “derechos económicos”. Esta novedosa operación se realiza no ya entre dos clubes (como sucede con la transferencia de derechos federativos), sino entre un club y uno o varios “terceros”, ajenos a la práctica del deporte (inversores, empresarios, grupos económicos o como quieran llamarlos). ...¿En qué consiste esta práctica? 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 la venta 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, al contrario de lo que sucedería en una transferencia de derechos federativos a otro club. El beneficio para el club es doble: uno de tipo económico, pues obtiene los fondos que necesita para financiar su funcionamiento; y otro de índole deportiva, porque mantiene al jugador en cuestión dentro de su plantel.”*

⁷ Texto base de la disertación efectuada en la mesa debate titulada “Transferencias en el Fútbol. Inversores, Beneficios Económicos, Triangulaciones, Responsabilidad Fiscal y Laboral”, realizada el 16 de Octubre de 2012, en la Escuela de Posgrado del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, organizada de manera conjunta por dicha entidad y por la Asociación Latinoamericana del Derecho del Deporte (ALADDE).

Ya mencioné cual era el beneficio que obtenían los clubes a través de estas cesiones, pero ¿cuáles es el beneficio que buscan los terceros que adquieren esos porcentajes de derechos o beneficios económicos? Bueno, como cualquier otro inversor, no busca otra cosa que la obtención de un rédito económico.

Así, una persona (física o jurídica) que invierte en este tipo de negocios, lo hace creyendo que el futbolista en cuestión se irá revalorizando a medida que se desarrolle y mejore su rendimiento deportivo. Si esto ocurre, el porcentaje adquirido tendrá un valor económico superior al originalmente abonado. Por eso es que este tipo de operaciones se hacen, esencialmente, con referencia a futbolistas jóvenes que tienen una buena proyección futura.

Entonces, ¿qué es lo que el club transfiere al tercero en el contrato de cesión de derechos o beneficios económicos? 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. Pero ese crédito tiene características particulares, puesto que es eventual y aleatorio: ni el club ni el tercero inversor tienen certeza alguna sobre la concreción de esa posible (y futura) transferencia, ni mucho menos pueden saber el monto al cual la misma se realizará.

En efecto, de acuerdo al Boletín Especial N° 3819 Régimen de Anotación y Archivo de Cesiones de beneficios Económicos por transferencia de contratos de la Asociación de Fútbol Argentina (AFA) se definió a los derechos económicos como los *“beneficios económicos por transferencia de contratos”*. Al definirlos de esta manera, la AFA identifica el hecho futuro condicionante de la efectiva percepción dineraria. Por lo tanto, vemos que la AFA se refiere a “beneficios económicos” y no a “derechos económicos” pues la denominación “derecho”, identifica un derecho adquirido, un dominio sobre derechos de otro y lo cierto es que aquí, la percepción dineraria se dará en caso de transferencia de los derechos federativos o como se denomina vulgarmente “la transferencia de pase del futbolista” lo cual expresa un “aleas” y no un derecho ya adquirido.

La inversión es, por ende, una inversión de riesgo. La amplitud del riesgo dependerá de los términos concretos en los cuáles haya sido redactado en el contrato, pero siempre habrá un riesgo, que es inherente a la propia actividad futbolística. En este sentido, podría suceder que el jugador se lesionara y debiera dar por finalizada su carrera, que la transferencia nunca se concretara por falta de clubes interesados o, incluso, que la transferencia se pactara por un valor más baja del que el tercero abonó originalmente para adquirir su porcentaje de los derechos económicos. En todos estos casos, el tercero perdería parcial o totalmente su inversión.

Si bien este tipo de contratos son perfectamente válidos, existen algunas limitaciones

(impuestas por normativa de la FIFA o por distintos principios del derecho) que deben respetar para mantener su legalidad. En efecto, 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”. El tercero inversor no puede decidir (ni debiera influir siquiera) sobre las cuestiones laborales del futbolista involucrado ni tampoco definir la aceptación o el rechazo de una oferta de transferencia realizada por otro club.⁸

Queda claro entonces que un contrato de cesión de derechos o beneficiarios económicos no puede alterar la regla arriba enunciada para la concreción de una transferencia. 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.

Como colorario, cabe remitirse a lo expuesto por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Tributario cuando expuso que *“...la contratación, inscripción o fichaje de un futbolista profesional en una entidad deportiva genera el surgimiento de derechos federativos de los que, a su vez, se derivan derechos económicos. Los primeros solo pueden ser ejercidos por clubes debidamente habilitados para registrar al deportista en determinada asociación y, en función de ellos, solo la entidad que los posee puede utilizar los servicios del jugador y, eventualmente, celebrar una futura transferencia. Los segundos (derechos económicos) derivan de los derechos federativos y están constituidos por el beneficio económico que podrá percibir el club que federó al futbolista como consecuencia de una futura transferencia a otro club. Ese crédito en expectativa puede ser cedido en forma anticipada a la transferencia del jugador mediante cesión onerosa a favor de terceros.”*⁹

⁸ Normativa FIFA, artículo 18bis del reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores (RETJ) de la Federación Internacional de Fútbol Asociado

⁹ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Tributario, Sala A, “Bottinelli, Jonathan Pablo y otros sobre asociación ilícita y evasión tributaria”, 08/03/2013.

3.3 Futbolistas “libres”, sus derechos Federativos y Económicos

Para finalizar, quiero hacer una breve referencia a la situación que existe con los llamados jugadores “libres”.

Al respecto, la jurisprudencia tiene dicho que *“...un futbolista no puede ser titular del “derecho federativo” y por lo tanto él no lo puede ceder o “vender”. Es justamente la registración en algún club perteneciente a alguna asociación lo que da nacimiento al derecho federativo, y lo genera en cabeza de la entidad deportiva. En tales condiciones, si el jugador pasa a estar en libertad de contratación, no existe un derecho federativo que transferir y, por ende, ante una posterior contratación por un club afiliado a la AFA, no puede conceptualmente hablarse de una transferencia o venta del derecho federativo, ni tampoco - ergo- de una contraprestación económica por la transferencia (que no existe) en favor del jugador.”*¹⁰

En efecto, como se mencionó los derechos federativos nacen a partir del registro del contrato de trabajo efectuado por el club en la federación nacional. Y se explicó también que los derechos federativos sólo pueden estar en cabeza de clubes, pues son ellos los únicos que tienen la capacidad para ejercerlos.

Pues bien, el Dr. Auletta considera que cuando nos referimos a un jugador que se encuentra en “libertad de acción” (también llamada “libertad contratación”, es decir, cuando no tiene contrato de trabajo vigente con ningún club), los derechos federativos con respecto a ese futbolista NO EXISTEN.¹¹

Por ende, si los derechos económicos son el contenido patrimonial de los derechos federativos, al no existir derechos federativos sobre un jugador libre, tampoco pueden existir derechos o beneficios económicos vinculados a dichos futbolistas.

Esta conclusión no es menor, toda vez que como expondré más adelante, se ha utilizado un método elusivo de impuestos, en clara contradicción a lo expuesto en este punto.

¹⁰ Juzgado Penal Tributario N° 1, “Bottinelli, Jonathan Pablo y otros sobre asociación ilícita y evasión tributaria”, 12/11/2012

¹¹ Texto base de la disertación efectuada en la mesa debate titulada “Transferencias en el Fútbol. Inversores, Beneficios Económicos, Triangulaciones, Responsabilidad Fiscal y Laboral”, realizada el 16 de Octubre de 2012, en la Escuela de Posgrado del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, organizada de manera conjunta por dicha entidad y por la Asociación Latinoamericana del Derecho del Deporte (ALADDE).

4. Derecho de Imagen

Siguiendo la definición de Julio César Rivera, el derecho a la imagen es aquel *“...derecho personalísimo cuyo regular ejercicio permite al titular oponerse a que por otros individuos y por cualquier medio se capte, reproduzca, difunda o publique –sin su consentimiento o el de la ley- su propia imagen”*¹²

Asimismo, en cuanto a su vinculación con otros derechos, los derechos personalísimos son “prerrogativas de contenido extrapatrimonial, inalienables, perpetuas y oponibles erga omnes, que corresponden a toda persona por su condición de tal, desde antes de su nacimiento y hasta después de su muerte y de las que no puede ser privada por la acción del Estado ni de otros particulares, porque ellos implicaría desmedro o menoscabo de la personalidad”¹³

Dentro de nuestro ordenamiento jurídico hallamos normas que protegen a estos derechos, como son el art. 1071 bis del Código Civil que tutela el derecho a la intimidad y los arts. 31 a 34 de la ley 11.723 de Propiedad Intelectual que ampara el derecho a la imagen, por citar algunos ejemplos.

A raíz de la globalización, el consumismo y el avance tecnológico que posibilitó la aparición de nuevos y más abarcativos medios de comunicación como las redes sociales la explotación de los derechos de imagen constituyen hoy por hoy uno de los negocios jurídicos de mayor crecimiento, ya sea por su envergadura y por las sumas de dinero que se manejan.

En efecto, importantes marcas, organismos internacionales, fundaciones, gobiernos e instituciones de todo tipo se ven en la necesidad de utilizar la imagen de deportistas y artistas exitosos para sus estrategias comerciales o políticas.

Como mencione en la introducción de mi trabajo, el fútbol es el deporte más popular del mundo, por lo tanto la imagen de los jugadores más relevantes es ofrecida por grandes sumas de dinero.

Es aquí en donde se produce una gran generación de renta y es donde observo que el Fisco Nacional no tienen los mecanismos necesarios para lograr recaudar esta fuente de manera eficaz.

¹² RIVERA, Julio César, “Instituciones de Derecho Civil”, Tomo II, Edit. LexisNexis Abeledo-Perrot. CABA 2004 pág. 117.

¹³ RIVERA, Julio César, “Instituciones de Derecho Civil”, Tomo II, Edit. LexisNexis Abeledo-Perrot. CABA 2004 pág. 7.

5. Marco Normativo en la Cesión de Derechos

Una vez expuesto cual es la relación entre los derechos federativos y los derechos económicos y el desarrollo expuesto sobre los derechos de imagen, cabe hacer mención del instituto normativa que regula la transmisión de estos derechos.

Que el instituto al cual me refiero, y tal como adelante anteriormente, es la Cesión de derechos.

Cabe advertir que al momento de realizar este trabajo el cuerpo legal que reunía las bases del ordenamiento jurídico en materia civil en nuestro país era Código Civil de la República Argentina redactado por Dalmacio Vélez Sarsfield. No obstante ello, procederé a esbozar cual es la normativa que reglamentará la materia en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.

El contrato de cesión estaba regulado por el Título IV, de la Sección de las obligaciones que nacen de los contratos (art. 1434 a 1484).

Este tipo de contrato era definido por el artículo 1434 del Código Civil donde se establece que “habrá cesión de crédito cuando una de las partes se obligue a transferir a la otra parte el derecho que le compete contra su deudor, entregándole el título del crédito, si existiese”.

Al respecto cabe señalar que el contrato de cesión es un contrato consensual (lo cual implica que no es necesaria la entrega de algo para su perfeccionamiento), celebrado entre cedente y cesionario, por el cual el primero transmite al segundo el crédito que le compete contra su deudor. La transmisión se opera por el solo consentimiento, sujeto a la forma debida, pero sólo será oponible a terceros en virtud de la notificación. No funciona aquí a teoría del título y el modo, como en la compraventa por ejemplo, ya que no genera la obligación de transmitir, sino que lo transmite.

La principal crítica que recibía este apartado es que el artículo se refiere a la “cesión de créditos”, cuando debió alcanzar también a la cesión de derechos no creditorios, como los reales o intelectuales, por ello la clásica crítica de la denominación correcta de “cesión de derechos”. Aquí, entonces, es menester señalar que la cesión de derechos es el contrato en virtud del cual una persona enajena a otra un derecho del que es titular, para que este lo ejerza a nombre propio.

Felizmente, con la entrada vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación, está problemática quedó zanjada. En efecto, en su Título V, se regulan todo tipo de derechos, sin hacer distinción entre la Transmisión de los derechos crediticios y los que no lo son. Cabe remitirnos entonces a los siguientes artículos:

ARTÍCULO 398.- Transmisibilidad. Todos los derechos son transmisibles excepto estipulación válida de las partes o que ello resulte de una prohibición legal o que importe trasgresión a la buena fe, a la moral o a las buenas costumbres.

ARTÍCULO 399.- Regla general. Nadie puede transmitir a otro un derecho mejor o más extenso que el que tiene, sin perjuicio de las excepciones legalmente dispuestas.

El art. 398 CCyC trae a colación la regla principal en materia de tráfico jurídico, constituida por la libre transmisibilidad de los derechos. No obstante, señala las propias limitaciones a tal principio. Por su parte, el art. 399 CCyC asienta el principio de “seguridad jurídica estática”, mientras que, expresamente, prevé su excepción, la “seguridad jurídica dinámica”.

Asimismo, este artículo eleva a modo de axioma: “Todos los derechos son transmisibles”. Sin perjuicio de ello debemos destacar que existen supuestos en los cuales no solo se transmiten derechos, sino también obligaciones. Tal es el caso, por ejemplo, de las sucesiones mortis causa (art. 2277 in fine CCyC), o de la cesión de la posición contractual (art. 1636 CCyC). Incluso pueden cederse las deudas (art. 1632 CCyC).

Por su parte el art. 399 CCyC contiene la regla conocida como *nemo plus iuris ad alium transferre potest quam ipse haberet*, en los siguientes términos legales: “Nadie puede transmitir a otro un derecho mejor o más extenso que el que tiene”. Este principio se encontraba consagrado en el art. 3270 CC, bajo el enunciado: “Nadie puede transmitir a otro sobre un objeto, un derecho mejor o más extenso que el que gozaba; y recíprocamente, nadie puede adquirir sobre un objeto un derecho mejor y más extenso que el que tenía aquel de quien lo adquiere”. El *nemo plus iuris...*, alude a la legitimación.¹⁴

6. Tratamiento Fiscal que recae sobre la transferencia de jugadores

Como ya he mencionado, los derechos federativos sólo pueden pertenecer a clubes o entidades deportivas adheridas a la federación correspondiente o también a jugadores que revisten como futbolistas libres de contratación. Los derechos federativos dan origen a los derechos económicos. La forma de asignarles valor a estos últimos es variable y depende de las condiciones o situaciones que dieron nacimiento a los mismos.

Al respecto el Dr. Alejandro Jofre dice en su publicación¹⁵ que se pueden distinguir

¹⁴ Código Civil y Comercial de la Nación Comentado. Título Preliminar y Libro Primero. Editorial Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación. C.A.B.A. 1ra. edición - Junio 2015

¹⁵ JOFRE, Alejandro. El fútbol en blanco [en línea]. 10 mayo 2013 [fecha de consulta 30 noviembre 2015].

tres tipos: 1) tomando como base el precio de compra de los derechos federativos; 2) originado en el derecho de formación del jugador cuando proviene de la cantera, esto es, de las divisiones inferiores del club y 3) el valor que se obtenga después por la cesión de los derechos federativos a otra institución.

A modo de síntesis plantea que los derechos económicos son la valoración monetaria de los derechos federativos. Se viene dando en forma creciente en los últimos años la situación de que personas físicas y/o sociedades posean derechos sobre la cesión de determinados jugadores. Esto es posible en la medida en que se separe la vinculación por derecho federativo de los derechos económicos de determinado futbolista por medio de un específico contrato. Así es como resulta de gran importancia analizar los impuestos que alcanzan a la relación laboral entre jugador y entidad deportiva, como a la cesión de los derechos económicos.

Debe mencionarse que los sistemas fiscales como el de nuestro país se fundamentan en el principio de residencia o en el principio de la fuente. El criterio de la residencia significa que el estado en el que ese jugador es residente grava toda su renta mundial independientemente de donde se genere. El criterio de la fuente significa que el estado somete a tributación la renta que se genera en ese país independientemente del estado en el que el jugador resida.

Entonces, si se empieza a analizar la incidencia del impuesto a las Ganancias observamos que la relación laboral entre el jugador y la entidad deportiva cae en el ámbito de imposición de este tributo por ser rentas de cuarta categoría. Mismo tratamiento tienen las Ganancias obtenidas por una deportista o artista por la explotación de su derecho de imagen. En ambos casos, se paga el impuesto mediante retenciones que efectúa la entidad deportiva o agente que contrata la imagen y que deposita a la orden del fisco en cada liquidación periódica.

Otra cuestión no menos importante es la cesión de derechos federativos y económicos por parte del jugador, en cuyo caso es pasible de una retención que será tomada a cuenta de lo que resulte de su declaración anual del impuesto. Cuando esta cesión la realiza un tercero no habitualista titular de los derechos económicos, en principio, no está alcanzada la operación por el impuesto a las Ganancias; en cambio sí lo está en el caso de tratarse de una empresa personal o sociedad comercial.

Otro caso es la sociedad del exterior y entonces sobre el importe del pase recae una retención de impuesto por parte de quien pague el pase. La única excepción a este caso se da cuando la sociedad vendedora está radicada en países con los que la Argentina tiene convenios para evitar la doble imposición.

Se puede resumir que los participantes en estos negocios –sean personas físicas o sociedades que actúan como representantes, intermediarios, brokers, gestores, etc.– están alcanzados por el impuesto en la medida en que son habitualistas en tales actividades.

Con respecto al Impuesto al Valor Agregado, teniendo en cuenta las normas que lo rigen, la cesión de derechos está fuera del alcance del IVA. En cuanto al impuesto de Sellos están sujetos al pago del tributo los contratos donde se formalicen los negocios jurídicos.

Una última cuestión referida a las obligaciones previsionales y sociales de las entidades sería una sana práctica que las personas, entidades, sociedades, etc. se les exija que acrediten, al tiempo de suscribir los respectivos contratos, su condición de regularidad en cumplimiento de aportes y contribuciones del personal, que por supuesto, incluye a los jugadores de fútbol.

En ésta se ha tratado de exponer la incidencia impositiva sobre la transferencia o cesión de derechos deportivos sobre aquellos participantes que están fuera del ámbito de las asociaciones civiles o deportivas sin fines de lucro y que, precisamente, no persiguen fines altruistas o deportivos.

7. Factores socio-económicos que afectan al mundo del Fútbol

Un elemento interesante para destacar dentro de este trabajo es determinar los aspectos socio-económicos que hacen que el sector futbolístico sea específicamente vulnerable a las prácticas elusivas y fraudulentas a los Fiscos Nacionales.

Un Informe realizado por la Financial Action Task Force on Money Laundering (FATF), menciona una serie de factores para convertir al fútbol en uno de los múltiples sectores que resultan atractivos para este tipo de prácticas fraudulentas. Entre las más importantes podemos citar.¹⁶

El mercado es de fácil penetración: Esto se debe principalmente a las escasas barreras de ingreso al sector o a su inexistencia. Los fanáticos del fútbol de todas las áreas de la sociedad se congregan en el estadio de fútbol. Las convergencias entre funcionarios del gobierno y del sector empresarial, así como entre el mundo de la legitimidad y del delito presentan oportunidades que propician la complicidad.

Se encuentran en juego sumas considerables: el sector opera con considerables flujos de fondos e importantes intereses financieros. Muchas de las transacciones dentro del sector

¹⁶ Informe realizado por el FATF–GAFI “Lavado de Dinero en el Sector del Fútbol”. Julio 2009.

involucran enormes sumas de dinero, por ejemplo, en el mercado de transferencias. La competencia es dura, a nivel nacional e internacional, y el desempeño de un club en la cancha también determina su posición financiera. Los circuitos financieros son múltiples y de alcance mundial. Por otra parte, la afluencia de dinero internacional en juego corre el riesgo de caer fuera del control de organizaciones nacionales y futbolísticas. Con frecuencia, los flujos de fondos circulan dentro y fuera de paraísos fiscales o comprenden muchos países. No es inusual que los clubes que cuentan con una gran proporción de sus ingresos provenientes de las entradas a los estadios reciban casi todo esos ingresos en dinero en efectivo.

Carácter irracional de las sumas involucradas e imprevisibilidad sobre resultados futuros: Los precios de jugadores pueden parecer irracionales y son difíciles de controlar. Lo mismo sucede con el descubrimiento y consecuente adiestramiento de jóvenes talentos. Se pueden hacer ganancias masivas pero incontrolables. Los países se hacen en todo el mundo, brindando amplias oportunidades para el lavado de dinero. Asimismo, el deporte se caracteriza esencialmente por tener un alto nivel de imprevisibilidad sobre resultados futuros. Esta ‘cultura de imprevisibilidad’, podría llevar a una mayor tolerancia hacia pagos aparentemente irracionales. Existe una gran variedad de diferentes métodos contables aplicados. Por último, el carácter intangible de los valores del jugador ha llevado a algunas prácticas extrañas – por ejemplo, en algunos países se había instaurado una práctica de sobrevaluación recíproca de jugadores entre dos clubes en una transacción en donde los jugadores eran intercambiados permitiendo la inflación de los valores de activos /las partidas del balance.

Necesidades financieras de los clubes de fútbol: A pesar del descomunal crecimiento de la industria en general, muchos de los clubes de fútbol están financieramente en malas condiciones y sus dificultades financieras podrían instar a las entidades a aceptar fondos de fuentes dudosas. La fragilidad financiera es en parte resultado del carácter del deporte. Los grandes clubes requieren enormes sumas para tener éxito y contar con la capacidad de comprar a los jugadores. El mundo de los deportes es un típico mercado en el que según la jerga “todo va a parar al ganador” (en inglés ‘winner-take-all market’). Los mercados de este tipo no pagan de acuerdo con el nivel de desempeño en términos absolutos sino de acuerdo con el grado de desempeño relativo con respecto a otros jugadores. La derrota de un club en un partido puede traer consecuencias financieras mayúsculas (una reducción en ingresos provenientes de auspiciantes, una disminución en derechos televisivos, el descenso a una división más baja). Las vulnerabilidades financieras pueden hacer de los clubes de fútbol un blanco fácil para el dinero mal habido. Los clubes que enfrentan el descenso o se encuentran en dificultades financieras podrían verse en la necesidad de recurrir a un “doping

financiero”. La inherente fragilidad financiera podría verse exacerbada por la reciente crisis financiera internacional, que ha vuelto más difícil la búsqueda de auspiciantes. Se corre el riesgo de que los clubes que se encuentran en una situación de endeudamiento, no indaguen demasiado frente a nuevos inversionistas en el horizonte. Asimismo, una alta proporción de la base de costos del sector está compuesta por impuestos, lo que implica en algunos casos una cultura de continua búsqueda por eludir impuestos y una mayor proximidad a actividades clandestinas.

Vulnerabilidad social de algunos jugadores: (Éste es el caso concreto de los jugadores más jóvenes.) Si están mal asesorados, los jugadores podrían fácilmente ser objeto de negocios turbulentos. Esto podría facilitar la manipulación de algunos jugadores clave del mercado.

8. Métodos Utilizados para la Evasión Tributaria

Analizadas ya los elementos y características del mercado de pases y en la explotación de los derechos de imagen, resta determinar cuáles son los mecanismos que se utilizan en estos negocios jurídico que dificulta el seguimiento de los entes Fiscales y evitan el verdadero ingreso de las ganancias derivadas a los respectivos países.

Para ello, me he basado en casos concretos de la realidad y utilizando el “Método del caso” he logrado dilucidar los mecanismos más utilizados en el mercado del fútbol tendientes a evitar la potestad tributaria de los distintos entes fiscales.

Cabe aclarar que los mecanismos que se expondrán no son de ninguna manera una suerte de “numerus clausus” y nada impide que a medida que se vaya creando normativa y sistemas antielusivos, dichos mecanismo se modifiquen o evolucionen, por lo que los Organismo Recaudatorios deberán estar atentos para prevenirlos y detectarlos.

8.1 Contrato de Administración Celebrados Con Empresas Ubicadas en Paraísos Fiscales

Este primer caso se refiere a la situación en la que un grupo de inversores constituidos en un paraíso fiscal, se aprovecha de las necesidades financieras y económicas de un club situado en un país de las características del nuestro.

De esta forma el club de fútbol con un gran endeudamiento, firma un contrato de

administración con un fondo colectivo de inversiones constituido en un paraíso fiscal, por medio del cual el fondo de inversiones se compromete a asignar fondos con el fin de cancelar las deudas de la sociedad a cambio de participar de las ganancias generadas en un plazo determinado.

Supongamos que este club cuenta con los derechos federativos y económicos de un jugador muy cotizado que salió de las inferiores del mismo. Con posterioridad este jugador es vendido por cifras millonarias.

Por estar constituida la actual administración en un paraíso fiscal, el dinero es transferido a la cuenta del club vendedor que tiene en otro país. Los fondos nunca ingresaron a Argentina, salvo una pequeña porción que le corresponde al club. Asimismo, por las características de constitución de la administración no es aplicable el criterio de “renta mundial” que tiene nuestra Ley de Impuesto a las Ganancias, por lo que el Fisco Nacional deja de tributar esa cuantiosa renta generada por la transferencia.

Este método entonces, se caracteriza por las siguientes características:

- Inversores desconocidos (anónimos) dispuestos a asignar fondos.
- Fondos Colectivos de Inversiones constituidos en paraísos fiscales.
- Adquisición por parte de fondos colectivos de inversiones de la administración de clubes de fútbol endeudados o en situación irregular, que necesitan atraer inversionistas.
- Transferencias de dinero a cuentas ubicadas en el exterior.
- El agente económico que obtiene la ganancia no es residente de Argentina.
- El agente económico es una empresa constituida en un paraíso fiscal, donde los verdaderos inversionistas que obtienen las ganancias continúan siendo desconocidos.
- El objeto del negocio jurídico –transferencia del jugador de fútbol- es de origen argentino.

8.2 Triangulación

Este es el método más utilizado en las transferencias internacionales en los últimos tiempos. A modo ejemplificativos pueden mencionarse los casos de los jugadores argentinos Víctor Eduardo Zapata, Fabián Andrés Vargas Rivera, Guillermo Enio Burdisso, Jonathan Santana Ghese, Facundo Sebastián Roncaglia, Diego Mario Buonotte Rende, Carlos Javier Matheu, Denis Stracqualursi, Emanuel Gigliotti, Santiago Vergini, Román Martínez, Fernando Ortiz, Eric Lamela y Gonzalo Higuain entre otros.

El patrón de triangulación se da por el hecho de que se realizan transferencias entre clubes que simulan la intervención de un club extranjero, que funciona como “paraíso fiscal

deportivo”, para ocultar la realidad económica de la operación.

La referida triangulación produce dos tipos de alteraciones a la realidad económica del negocio jurídico, por un lado limita la potestad tributaria del Fisco y por otro lado, oculta cuales son los efectivos beneficiarios de las ganancias económicas.

En efecto, un ejemplo básico podrá iluminar la situación. Un club A (argentino) posee los derechos federativos de un jugador de fútbol X, mientras que este último y unos inversores tiene los derechos económicos. A su vez el jugador es una joven promesa y sus derechos estaban valuados a precios moderados. Ahora bien, este “pase” es cotizado por un club B (español) por cifras millonarias. La operación a realizar es la de una negociación directa entre el club A, el jugador y el club B. El club español cancela el monto millonario pactado en el contrato firmado en Argentina y tanto el jugador como los inversionistas y el club A se transforman en sujetos pasivos de los impuestos correspondientes (Ganancias, Bienes Personales, Sellos, etc). Recordando que el jugador estaba valuado a precios módicos y luego es vendido por precios millonarios, la Ganancia es mayor y por lo tanto mayor el impuesto a recaudar.

Entonces, en este mecanismo ¿Cómo se limita la potestad tributaria del Fisco Nacional cuando hay triangulación? Con la aparición de un tercer club C situado en otro país -de preferencia en un paraíso fiscal-, que en vísperas de la compra del club Español, adquiere los derechos federativos y económicos del jugador al precio módico que originalmente estaba valuado el mismo. Casi inmediatamente y sin que el jugador haya prestado servicios para el club C, el club español realiza la operación con éste último por valores millonarios.

Conclusión, la real ganancia, es decir la diferencia entre el valor original del jugador y el precio finalmente pagado, se genera en el paraíso fiscal donde sus verdaderos beneficiarios permanecen ocultos. Luego, el dinero ganado es devuelto al club A, los inversores y al jugador mediante una comisión al Club C.

De este esquema básico se pueden desprender varias acepciones que buscan lograr los mismos objetivos. Uno de los tantos ejemplos podría ser el caso de que los derechos económicos del jugador los posea una sociedad constituida en un paraíso fiscal donde los socios sean los inversionistas, familiares y hasta el mismo jugador de fútbol. Producida la venta la ganancia escapa de ámbito de aplicación de la ley tributaria argentina.

Una vez entendido el proceso básico plantearé un caso real actual que terminará de explicar este método. El caso al que me refiero es el del jugador Jonathan Bottinelli, jugador argentino que fue transferido desde el Club San Lorenzo de Almagro al Club River Plate, pero con la intervención de un tercer club llamado “Deportivo Unión San Felipe” ubicado en Chile. Los hechos fueron los siguientes “... si bien la transferencia del derecho federativo

sobre Bottinelli se realizó desde el Club Deportivo Unión San Felipe hacia River Plate, el beneficiario de los U\$S 1.700.000 a pagar por el pase iba a ser Bottinelli y no el club chileno, lo que el jugador –según la tesis del fiscal- habría pretendido ocultar a través de un contrato entre los dos clubes (en el cual el jugador sólo interviene prestando su consentimiento) en el que figura que tal monto sería pagado por River Plate al Club Deportivo Unión San Felipe cuando, en realidad, Bottinelli había suscripto con el club extranjero otro contrato por el cual el futbolista sería el beneficiario de cualquier contraprestación derivada de su futuro y eventual pase. Razonando así, el acusador público sostuvo que podría tratarse de una tentativa de evadir el pago del impuesto a las ganancias al que iba a encontrarse obligado Jonathan Bottinelli cuando terminara el ejercicio entonces en curso (2012). Que, por la resolución de fs. 308 a 322, este tribunal rechazó la querrela y el requerimiento fiscal de instrucción en orden al hecho relativo a Jonathan Bottinelli por considerar que no existe contradicción entre el contrato celebrado entre el imputado y el Club Deportivo Unión San Felipe de Chile, por un lado, y el suscripto entre estos dos y el Club Atlético River Plate. En tal sentido, se señaló que Bottinelli fue federado por el Club Deportivo Unión San Felipe de Chile cuando se encontraba en libertad de acción; que con ese acto nació en cabeza de la institución extranjera el derecho federativo respecto del jugador y, con ello, los derechos económicos generados a partir de la expectativa de recibir una contraprestación por una futura transferencia; que el club chileno cedió a Bottinelli ese crédito futuro y eventual; que luego la entidad transfirió en forma onerosa el derecho federativo al Club Atlético River Plate; que lo abonado por esta última operación sólo podía ser percibido por la institución chilena por ser la titular del derecho de federación transferido y que, luego y conforme lo pactado, lo cobrado debía ser entregado a Bottinelli ya que los derechos económicos le habían sido cedidos con anterioridad. . . .De las constancias del legajo se desprenden varios elementos indiciarios que resultan suficientes para dar curso a la instrucción, tales como: que en las operaciones de transferencia, en las que se denuncia la existencia de una presunta triangulación contractual, intervienen clubes del extranjero en donde los futbolistas no habrían desarrollado actividad alguna; que esos clubes extranjeros no contarían con capacidad económica suficiente para adquirir jugadores que tendrían una elevada cotización en el mercado; y que algunos de los deportistas en cuestión se habrían presentado a abonar el tributo que presuntamente intentaban evadir mediante las simulaciones contractuales denunciadas.”¹⁷

Como puedo observarse este método se caracteriza por:

¹⁷ Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1, “Bottinelli, Jonathan Pablo y otros sobre asociación ilícita y evasión tributaria”, 12/06/2013.

- El agente económico que obtiene la ganancia no es residente de Argentina.
- El objeto del negocio jurídico –transferencia del jugador de fútbol- es de origen argentino.
- Transferencias entre clubes locales que simulan la intervención de un club extranjero con la finalidad de ocultar los verdaderos beneficiarios de las ganancias económicas y evadir impuestos.
- Utilización de clubes del extranjero que funcionarían como “paraísos fiscales deportivos” para ocultar la realidad económica de la operación, sirviendo de plataforma para la “triangulación”.

8.3 Beneficio A Los Jugadores Que Encubren Ganancias

En cuanto a este método me refiero a todos aquellos beneficios que se les otorga a los jugadores de fútbol a la hora de celebrar el contrato y que no forman parte de la base imponible de la transferencia.

Muchas veces los clubes compradores para incentivar la transferencia del jugador, ofrecen además del pago acordado, una serie de beneficios tales como la entrega de auto, casa, indumentarias entre otros.

Como mencione, dichos beneficios constituyen un pago por el pase, pero al ser en especie y al encontrarse situadas en el país del club comprador, no tributan en Argentina aún cuando forman parte del precio de las transferencias.

8.4 Evasión Impositiva Mediante El Uso De Representantes

Este era uno de los métodos más utilizados antes de la entrada en vigencia de ciertas resoluciones en el marco de la FIFA y la AFA, donde se regula la figura del representante del futbolista.

En efecto antes de que exista un registro de los representantes y una serie de requerimientos necesarios para que el sujeto pueda desempeñarse como tal, gran parte del precio de transferencia y de los honorarios del jugador internacional fueron encubiertos como los honorarios correspondientes a un representante -persona física o jurídica- que se encontraba en el extranjero.

La erogación se realiza en un país de extraña jurisdicción para nuestro Fisco y luego le es devuelta al jugador o las titulares de los derechos económicos. De esta manera, nunca

se declarada el real desembolso ante las autoridades impositivas.

Es muy probable que los clubes involucrados tuvieran total conocimiento de esta situación, toda vez que el pago al representante incluía los honorarios del jugador por firmar contrato con dicho club, y el beneficio resultante para este club era evitar tener que pagar los aportes de Seguridad Social y para los poseedores de los derechos económicos, que podrían ser el propio club vendedor, evitar el pago de los impuestos correspondientes.

9. Evasión en la explotación de Derechos de Imagen

Ahora vamos entrar en la segunda parte de mi trabajo en donde se analizaran los métodos que se utilizan para la evasión fiscal por los ingresos generados por los derechos de imagen de los jugadores de fútbol

Para entender el fondo debemos recordar que este derecho tiene dos caras, por un lado una vertiente negativa que se caracteriza por el derecho a la intimidad y a la exclusión de terceros; y una vertiente positiva materializada en el derecho a explotar comercialmente la imagen.

9.1 Evasión previsional

En este caso el uso de derechos de imagen es utilizado como un disfraz para ocultar la real remuneración que perciben los jugadores de fútbol. Por ello, muchos jugadores decidieron ya a comienzos de los años 90 concentrar sus derechos de imagen y los ingresos de patrocinio los deberían pagar los clubes –exentos del impuesto a las ganancias en nuestro país-. De esta forma esta ficción legal, está diseñada con el único propositivo de rebajar la carga previsional, toda vez que los ingresos generados por los derechos de imagen son entregados a los jugadores “libre de impuestos”, cuando en realidad es salario.¹⁸

Los acuerdos de derechos de imagen han sido empleados a su vez para ocultar los pagos efectuados a los representantes. El monto de pago de derechos de imagen es inflado para dar cuenta del pago realizado por el club al representante. Una vez que el pago en concepto de derechos de imagen es efectuado a la empresa en el extranjero, el representante recibirá el monto que se acordó, pero sin declarar dichos ingresos por sus

¹⁸ Informe realizado por el FATF–GAFI “Lavado de Dinero en el Sector del Fútbol” Julio 2009.

servicios.

Otro supuesto se refiere a determinados mecanismos de elusión en virtud de los cuales la remuneración por la actuación del artista o deportista no es pagada a éste, si no a otra persona, por ejemplo a una de las denominadas sociedades de artistas, de forma que la renta no se grava en el Estado donde se realiza la actividad, ni como renta artística o deportiva ni como beneficios empresariales.¹⁹

9.2 Cesión Derecho de Imagen

Este método se refiere al hecho de que el jugador de fútbol cede sus derechos de imagen a una sociedad de extraña jurisdicción a cambio de un precio de valor moderado. Los altos ingresos generados por la explotación del derecho de imagen del jugador son derivados a la sociedad y las ganancias derivadas por esta quedan fuera del alcance del Fisco Nacional.

En este ámbito, el país que más ha desarrollado sistemas antielusivos contra este método fue España, toda vez que su Liga de fútbol posee los jugadores más populares del mundo.

Originalmente, cuando existía menor regulación el sistema era más sencillo. En efecto en España existía en su impuesto a la renta, cuyas alícuotas más elevadas del impuesto a las Ganancias eran aplicadas a los contribuyentes personas físicas cuando estos poseían altas rentas, mientras que a las sociedades comerciales tenían una alícuota fija sin importar la renta. De esta manera los deportistas cedían sus derechos de imagen a sociedades constituidas por ellos mismo dentro del país.

Como lo informa el Dr Estevéz Gudino *“... la creación de estas sociedades interpuestas que constituían los jugadores al objeto de ceder la explotación de sus derechos de imagen a los clubes, tenían la finalidad de tributar conforme al Impuesto de Sociedades, de modo que las percepciones que recibían por tal concepto se diferenciaban de las que recibían de modo salarial en primer lugar, por la posibilidad de imputar a la sociedad gastos deducibles y, lo más importante, en el tipo marginal impositivo (35% los ingresos societarios, según el Impuesto de Sociedades; 56% los ingresos salariales según el I.R.P.F.). Pues bien; esto se acabó. A partir del 1 de Julio ha comenzado a surtir efectos la nueva regulación de*

¹⁹ DR. CAÑERO VERA, Antonio. “Las rentas de artistas y deportistas en el marco de los Convenios de Doble Imposición. Jurisprudencia de los Tribunales españoles”. Agencia Estatal de Administración Tributaria Trabajo presentado al III Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2011.

los derechos de imagen. La nueva Ley de Acompañamiento introduce una disposición según la cual se consideran como rendimientos de capital mobiliario, los procedentes de las sociedades que son propietarias de los derechos de imagen de los deportistas profesionales, siempre que dichos rendimientos no superen el 15% del total de los ingresos del deportista. Con esta modificación, y simplificando su interpretación, nos encontramos con que, a partir de la próxima temporada, si del 100% del total de los ingresos de los jugadores, más del 15% viene derivados por la cesión de sus derechos de imagen, Hacienda exigirá al futbolista que tribute por todo como rentas de trabajo (el 56% debido a las grandes cantidades que se vienen pactando). ...En resumen, lo que dice Hacienda es: "Señores, constituyan cuantas sociedades deseen pero los ingresos no tendrán naturaleza societaria sino salarial, en su inmensa mayoría".²⁰

En efecto, jugadores como Sergio Ramos, Iker Casillas, Xabi Alonso, Andrés Iniesta, Xavi Hernández y Gerard Piqué fueron algunos de los futbolistas españoles a los que Hacienda investigó por entender que las sociedades creadas para la explotación de su imagen no sólo que no tenían actividad, sino que fueron creadas al simple efecto de eludir la carga tributaria.

Pero la inventiva evasiva se evolucionó en estos últimos tiempos un sistema mucho más complejo que busca los mismo resultados.

Este tema es aún novedoso, sin sentencia firme, pero está siendo investigado por la justicia española y tiene como principal imputado, al mejor jugador pago de la actualidad. Me refiero a Lionel Messi, el mejor jugador del fútbol y de nacionalidad argentino.

En efecto, conforme surge del análisis periodístico efectuado por medios españoles sobre las actuaciones judiciales *“...La Audiencia de Barcelona acordó mantener imputado a Lionel Messi por defraudar por 4,1 millones de euros a Hacienda, irregularidad que asumió ante la juez instructora su padre y representante, Jorge Horacio. La decisión de la Audiencia de Barcelona deja a Messi y a su padre a las puertas de juicio por tres delitos contra la Hacienda Pública, al haber evadido supuestamente el pago de impuestos por la ganancias de los derechos de imagen del jugador, entre los años 2007 y 2009, mediante la creación de una estructura societaria domiciliada en paraísos fiscales. Entre esos indicios, la Audiencia resalta el hecho de que Messi era único socio y administrador de la compañía utilizada para la presunta defraudación y que esta empresa, domiciliada en un paraíso fiscal, firmaba contratos relativos a patrocinio y esponsorización en los que, a su juicio, el futbolista debía "intervenir en ocasiones" en la doble condición de administrador y jugador. ...El dominio*

²⁰ DR. ESTÉVEZ GUDINO, Eduardo. Abogado Especialista en Derecho Deportivo. “Los Derechos De Imagen de los Deportistas Profesionales ante la Hacienda” Salamanca, España, julio de 1997.

sobre la mercantil JENBRIL S.A., la citada doble condición, o el hecho de que los pagos los recibieran las sociedades ubicadas en el Reino Unido o Suiza, debía despertar la duda en aquél sobre si los ingresos eran transparentes o no para la Hacienda Pública española”. Una alta fuente del Poder Ejecutivo amplió el concepto: el caso Messi puede ser el primer paso de una ofensiva tendiente a buscar dinero oculto del mundo del fútbol. Algo así como una medida ejemplificadora en momentos en que la sociedad española despotrica por la creciente presión impositiva a las clases medias en plena la recesión. ...La fiscal Raquel Amado acusa a Messi y a su padre de haber armado una red de empresas en paraísos fiscales con el fin de ocultar los ingresos que el jugador recibe por la comercialización de su imagen. Según ella, Messi cobró más de 10 millones de euros entre 2007 y 2009 por avisos publicitarios y ese dinero terminó libre de impuestos en cuentas en Uruguay y Belice, después de pasar por Gran Bretaña y Suiza. Según esa tesis, el jugador cedió los derechos de imagen a sociedades radicadas en Belice y en Uruguay de las que él y sus familiares eran los verdaderos dueños. Y que esas empresas rubricaron contratos con firmas de Suiza y Gran Bretaña que se encargaban de facturarles a las grandes multinacionales que pagan por tener a Messi como cara publicitaria. De esa manera, cuando un auspiciante contrataba a Messi les pagaba a las empresas de Suiza y Gran Bretaña, países que permiten girar sin control fondos a paraísos fiscales y que tienen acuerdos con España para evitar la doble imposición. Según la acusación, ese entramado societario, con formas y sedes jurídicas elegidas con extremada precisión, permitía llevar el dinero a refugios seguros, sin dejar rastro en España y casi sin tributar. La estrategia del futbolista, tal y como reveló la Fiscalía, consistía en simular la cesión de sus derechos de imagen a sociedades radicadas en paraísos fiscales como Belice y en paralelo formalizaba contratos con otras compañías ubicadas en Reino Unido o Suiza. De este modo el dinero que aportaban empresas como Banco Sabadell, Danone, Adidas, Pepsi-Cola o Telefónica transitaba entre las sociedades sin verse sometido a ninguna tributación. El jugador montó una estructura para tratar de esquivar la regla del 85% por la cual se permite ceder los derechos de imagen siempre que el total de rentas percibidos por este concepto supere el 15%. Pero el Supremo rechazó el recurso del jugador.”²¹

Como colorario, resta decir que el caso de la cesión de los derechos de imagen existen básicamente tres integrantes:

- Por una parte está el cedente: una persona física titular del derecho de imagen (residente en país), que ha cedido la explotación del mismo.

²¹ Messi, a juicio por problemas fiscales [en línea]. 10 junio 2015 [fecha de consulta 30 noviembre 2015]. Disponible en: http://www.espn.com.ar/news/story/_/id/2394780/messi-a-juicio-por-problemas-fiscales

- Por otra parte está el cesionario, la persona o entidad (que generalmente es residente en un paraíso fiscal) a la que el titular ha cedido la explotación de sus derechos de imagen.
- Por último tenemos al segundo cesionario: entidad o persona que mantiene una relación laboral con el cedente y por la cual le satisface unos rendimientos del trabajo.

De ahí se deduce una triangulación en la que, aunque el cesionario (sociedad interpuesta) cobre por la explotación de los derechos de imagen cedidos por su titular, el cedente debe incorporar en su base imponible las rentas obtenidas por dicho concepto, ya que la debe considerarse que estos ingresos son producto exclusivo de la actividad contribuyente a pesar de existir una sociedad interpuesta.

10. Normativa y Acciones Antievasivas

En primer lugar cabe mencionar que muchas veces la evasión impositiva y el lavado de dinero emplean los mismos mecanismos. Por ejemplo, una persona que busca lavar dinero podría intentar ocultar las ganancias resultantes de hechos delictivos en entidades societarias constituidas en regímenes que tienen escasa regulación financiera o que están protegidas por leyes muy estrictas de privacidad bancaria. El evasor impositivo buscará las mismas jurisdicciones en donde se observan estas normas de absoluta reserva. Para un club de fútbol, la canalización de dinero por medio de una transacción de transferencia a través de sociedades cuyas sedes están ubicadas en jurisdicciones de casi nula imposición tributaria, puede ser un método de blanqueo de capitales como de evasión impositiva. Y también cabe la posibilidad de que se esté ante la presencia de ambos delitos.

El Estado Nacional deberá enfrentarse con una serie compleja de operaciones, con respecto a las cuales tendrá que en algún punto determinar si el objetivo de las mismas era el lavado de dinero o la evasión impositiva. Es por esto que la cooperación entre los investigadores financieros y las autoridades impositivas constituye una parte esencial de la lucha contra el lavado de dinero y la evasión impositiva. Mientras que la evasión impositiva puede ser el delito precedente, detrás del lavado de dinero, también es probable que el objetivo de la actividad sospechosa sea la evasión impositiva misma. En este último caso, la mejor manera de recuperar las ganancias resultantes de la actividad delictiva es mediante la aplicación de facultades impositivas y la recuperación de impuestos, intereses y sanciones civiles.

En nuestro país se pueden mencionar una serie de normas tendientes regular el comercio generado por la transferencia de los jugadores de fútbol. Entre las principales

instituciones que se ocuparon de regular este negocio jurídico podemos mencionar a la AFIP, que aplicando sus amplias facultades regulatorias en materia tributaria en el territorio nacional publicó una serie de Resoluciones Generales. Entre las más representativas puedo mencionar:

- Resoluciones Generales AFIP 2182/2006 y 3374/2012: “Régimen de Información del Fútbol”.
- Resolución General AFIP 3374/2012: “Régimen de Información de jugadores “libres” - “Declaración Jurada Anticipada de Fútbol” (DJAF)” -“Nómina Dinámica de paraísos fiscales deportivos”
- Resolución General AFIP 3432/2013: “Registro de inversores vinculados con futbolistas profesionales” - “Régimen de retención del impuesto a las ganancias”

Por otro lado, desde la Unidad de Información Financiera, se publicaron las Resoluciones UIF 32/2012, 93/2012 y 196/2012, tendiente a combatir encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo en el fútbol.

Asimismo, debe mencionarse que las distintas instituciones responsables de organizar y regular el deporte del fútbol tanto a nivel nacional como a nivel internacional, crearon una serie de reglamentaciones con el fin de transparentar el negocio jurídico de las transferencias de los jugadores de fútbol. A modo enumerativo podemos mencionar las siguientes:

- Boletín Especial N° 3819 de la AFA (publicada el 24/11/2005). “Regimen de Anotación y Archivo de Cesiones de beneficios Económicos por Transferencias de Contratos”²²

Como principales conceptos se desprenden: “Participación del beneficio líquido sobre el resultado económico que produce la transferencia entre clubes de los contratos de jugadores de fútbol profesional”(art. 2.1)

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)

Admite cesión a favor de personas físicas (incluyendo al futbolista) o personas jurídicas regularmente constituidas (art. 2)

El club debe conservar mínimo del 30% en su poder (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 cesión del club titular de los derechos federativos (art. 4).

Por su parte, desde la regulación federativa internacional FIFA, podemos citar el Art.

²²

afa.org.ar

18 bis del Reglamento sobre el Estatuto y Transferencia de Jugadores (RETJ)²³: Allí se regula la “Influencia de terceros en los clubes”. 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.

Por otro lado, La Comisión Disciplinaria de la FIFA podrá imponer sanciones disciplinarias a los clubes que no cumplan las obligaciones estipuladas en este artículo. El 3 Art. 18 bis del RETJ: “Influencia de terceros en los clubes. 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.”

11. Medidas a Tomar

Si bien la regulación normativa ha avanzado mucho en estos últimos en el marco de los negocios de transferencias de jugadores, entiendo que estas medidas no son suficientes.

Por ello, expondré las medidas que considero se deberían tomar para evitar que las ganancias extraordinarias que se generan en el mercado del fútbol se fugen del ámbito del Fisco Nacional e ingresen a las arcas Fiscales los tributos correspondiente por las operatoria comercial.

Como primer elemento, propongo la incorporación del un tipo penal dentro de la La Ley 24.769 –Ley Penal Tributaria-.

Como es sostenido por amplia doctrina, lo que buscan las normas en general, y las penales en particular, es la regular las conductas humanas. Ahora bien, a grandes términos la norma tiene una función ex-post, es decir una vez cometida la acción típica y aplicando la consecuencia jurídica correspondiente y otra ex-ante, desalentando el accionar humano tipificado porque se conoce la sanción o pena que ello acarrearía.

Por ello, entiendo que introducir la figura de “La tentativa” de la Ley 24.769, sería un elemento esencial contra la evasión tributaria. En efecto, la tentativa de evasión fiscal, actualmente, no se encuentra tipificada penalmente en la Ley Penal Tributaria como delito incompleto o tipo independiente.

²³ <http://es.fifa.com/>

²³ <http://es.fifa.com/>

Como tiene dicho el Dr. Lopetegui *“...la letra de la Ley vigente no aporta mayores precisiones sobre los modos de ejecución imperfecta del delito de evasión fiscal sino que el dispositivo legal debe complementarse con las disposiciones generales del Código Penal en materia de tentativa.*

Al respecto, se define a la tentativa como “el que con el fin de cometer un delito determinado comienza su ejecución, pero no lo consuma por circunstancia ajenas a su voluntad” (art. 42 del Código Penal). En Argentina, la doctrina mayoritaria se inclina a favor de la posibilidad de la comisión en grado de tentativa del delito de evasión (entre ellos García Berro, Spolansky, Borinsky, López Biscayart, Galván Greenway, Turano, Fridenberg, García Vizcaíno, Nercellas). No obstante, resulta interesante que aún quienes aceptan la tentativa lo hacen a través de diversos argumentos y construcciones dogmáticas. Pues hay autores, como Alejandro Catania, que admiten la tentativa interpretando al delito de evasión fiscal como una figura de omisión propia en la cual los montos mínimos constituyen condiciones objetivas de punibilidad, mientras que otros autores, entre ellos García Berro, también la aceptan, pero entendiendo a la evasión fiscal como un delito de resultado lesivo constituyendo los montos mínimos elementos del tipo penal abarcados por el dolo del autor.”²⁴

Por otro lado, comparto la tesis efectuada por Carlos Olmos Gilarranz al opinar que las cifras exactas de la compraventa de jugadores deberían ser públicas, debido al interés general que despiertan y a la necesidad de transparencia. En cuanto a la procedencia del dinero de cada traspaso, debería crearse una comisión de seguimiento en cada federación de fútbol nacional que tuviera una base de datos de todos los traspasos que se efectúan desde y hacia su país, con los datos de los titulares de las cuentas bancarias y el importe real de las operaciones, y el porcentaje en que cada inversor contribuye a cada traspaso.²⁵

Finalmente, me remitiré a las propuestas realizadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) que agrupa a 34 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

En materia tributaria, este Organismo internacional desarrolló una propuesta destinado a la cooperación de los países para combatir la evasión fiscal internacional, en el

²⁴ Tentativa de Evasión Fiscal: legislación, doctrina y jurisprudencia [en línea] De: Lopetegui, Robertino Lopetegui. Asociación Bonaerense de Estudios Fiscales (ABEF) 01 marzo 2015 [fecha de consulta 30 noviembre 2015]. Disponible en: <http://www.eldia.com/septimo-dia/tentativa-de-evasion-fiscal-legislacion-doctrina-y-jurisprudencia-39597>.

²⁵ OLMOS GILARRANZ, Carlos. “Blanqueo de Capitales en el mundo del fútbol” Tesis -Economía del Sector Público. Grupo 82. Curso 2011/2012 -Profesor: Pedro Ángel Morón Bécquer.

marco de Convenios de Doble Imposición. Como resultado, se publicó el 22 de Julio de 2010 el "Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio". Precisamente en el artículo 17 del Modelo desarrolla la temática tributaria relativa a los artistas y deportistas.

En el trabajo²⁶ realizado por Dr. Cañero Vera entiende que las rentas de artistas y deportistas tienen, en el ámbito de los Convenios de Doble Imposición (CDI), un tratamiento singularizado que las distingue tanto de las rentas empresariales como de las rentas del trabajo. Como fundamento de esta especificidad se ha argumentado la diversidad de las rentas que obtienen, la conveniencia de favorecer los intercambios culturales y, sobre todo, la necesidad de dotar a los Estados de mecanismos para combatir el fraude fiscal ante unos profesionales con gran capacidad para deslocalizar sus rendimientos. En atención a estas consideraciones, el reparto de la competencia tributaria en el caso de las rentas de artistas y deportistas se efectúa sobre el principio de tributación compartida entre el estado de la residencia del artista o deportista y el estado en el que tiene lugar la manifestación artística o deportiva, pero sin que este último esté limitado a la hora de determinar la tributación que han de soportar estas rentas.

Por otro lado, entre las propuestas incluidas en el borrador de la Comisión de Asuntos Fiscales de la OCDE en 2010 se abordan numerosas cuestiones relacionadas con el rango de actuaciones personales incluidas en este artículo. Según las conclusiones de este Comité, el artículo 17 se extiende también a aquellas actividades consideradas complementarias a la actividad artística o deportiva principal. Así ocurriría, por ejemplo, en el supuesto de una entrevista o manifestación publicitaria vinculada con el desarrollo de una actuación deportiva. Es el caso habitual de deportistas que perciben una remuneración adicional por conceder una entrevista a medios de comunicación con antelación, o posteriormente, a la celebración de una prueba deportiva.

Igualmente, estarían dentro del ámbito del artículo 17 las rentas procedentes de la actividad de comentarista o analista de un acontecimiento deportivo o artístico realizada en aquellos casos en los que el deportista o artista no pueda participar (por ejemplo, por encontrarse lesionado) en la actuación.

Entre las modificaciones propuestas por el Comité de Asuntos Fiscales figura también la de extender el ámbito del artículo 17 a las actuaciones personales del artista y deportista encaminadas a la preparación y entrenamiento previos. Se trata de someter a este precepto los rendimientos procedentes de la realización de giras de preparación o

²⁶ DR. CALERO VERA, Antonio. "Las rentas de artistas y deportistas en el marco de los Convenios de Doble Imposición. Jurisprudencia de los Tribunales españoles". Agencia Estatal de Administración Tributaria Trabajo presentado al III Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2011.

pretemporada habituales en determinadas manifestaciones deportivas. El principal problema que suscita este criterio es el de cuantificar las rentas atribuibles al Estado donde tiene lugar la actuación deportiva, cuando la remuneración se establece de forma global y la gira conduce tiene lugar en diferentes países.

Quizá la frontera más difusa de es la que concierne a la distinción entre rentas artísticas o deportivas y aquellas que, teniendo su origen en la cesión del derecho a la explotación del derecho a la imagen del artista o deportista, deben encontrar encaje en otro precepto de los CDI, principalmente en los artículos 12 (cánones) o 7 (beneficios empresariales).

Hay que subrayar, en este contexto, que en numerosas ocasiones las prácticas elusivas desarrolladas por artistas o deportistas se refugian en este conflictivo campo, disfrazando la retribución correspondiente a su actuación bajo el paraguas protector de la compensación por la cesión de los derechos de imagen, por la vía de una sociedad interpuesta.

En cuanto a los métodos tendentes a eludir el cobro de las cargas previsionales la OCDE entiende que corresponde analizar las rentas que se derivan de la cesión de los derechos de imagen por artistas y deportistas que actúan al margen de una relación laboral de dependencia. Es en este ámbito donde mayores controversias pueden surgir a la hora de determinar la aplicación del artículo 17 del MC OCDE, en la medida en que estas rentas tengan una vinculación, o estén conectadas con la actuación artística o deportiva. De no ser así, el reparto de la potestad tributaria entre los estados se remitiría a otros preceptos del CDI, básicamente al artículo 7 (beneficios empresariales) o 12 (cánones). Como ya mencionamos, es también este el terreno de juego donde intentarán desarrollar su capacidad elusiva el empleo de las sociedades interpuestas.

12. Conclusiones

El fútbol no puede ser considerado sólo como un juego. Debido a su enorme popularidad, este deporte se transformó en uno de los mercados más lucrativos del mundo. Y donde hay dinero, hay agentes económicos que sacan provecho de ello, ejerciendo actividades delictivas como el blanqueo de capitales y la evasión impositiva.

Recordemos que nuestro país es uno de los principales proveedores de estos deportistas, razón por la cual el Fisco Nacional tiene a su alcance una fuente recaudatoria de valores millonarios.

En el presente trabajo analicé los posibles casos de evasión impositivas que se

producen en la transferencia internacional de jugadores de fútbol y la explotación internacional de sus derechos de imagen. Desarrolle la base normativa nacional e internacional que regula estos negocios jurídicos y propuse mecanismos que deben ser adoptados por los Estados para combatir elusivos fiscal.

Por todo lo expuesto, llegó a la conclusión de que el Fisco Nacional está desaprovechando amplias posibilidades recaudatorias que ofrece este mercado y por ello, se deben realizar grandes esfuerzos en este campo para evitar la elusión fiscal, ya que como advertí anteriormente, la normativa vigente es insuficiente y los sistemas antievasivos escasos.

Finalmente, considero que la necesidad de lograr acuerdos de doble imposición entre los Estados contratantes, es decir entre Argentina y los países que cuentan con las principales ligas de fútbol, debe ser atendida de forma prioritaria por nuestra política fiscal. Afortunadamente y como desarrollé, ya se han desarrollado una serie de herramientas que facilitarían dicho proceso como el Modelo OCDE, por lo que el costo-beneficio de implementar estas medidas es altamente rentable para nuestro país, sólo hace falta decisión política, sentido común y visión.

13. Bibliografía

- ALMUDÍ CID, José Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando “La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas: especial referencia al artículo 17 del MC OCDE”, Revista Jurídica del Deporte, núm. 13 (2005).
- DR. CAÑERO VERA, Antonio. “Las rentas de artistas y deportistas en el marco de los Convenios de Doble Imposición. Jurisprudencia de los Tribunales españoles”. Agencia Estatal de Administración Tributaria Trabajo presentado al III Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2011.
- FIGUEROA, Antonio Hugo. La Convención Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Aspectos Tributarios(Consejo de Europa y la OCDE). Revista Impuestos. Editorial La Ley. Buenos Aires, Argentina. Marzo de 2013. Pág.86
- MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. “El artículo 17 MC OCDE y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010 (o sobre cómo no aplicar los convenios para la eliminación de la doble imposición y por qué el artículo 17 MC OCDE debería ser eliminado)”, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 15/2011. (2011).
- OLMOS GILARRANZ, Carlos “Blanqueo de Capitales en el mundo del futbol” Tesis - Economía del Sector Público. Grupo 82. Curso 2011/2012 -Profesor: Pedro Ángel Morón Bécquer.
- RIVERA, Julio César, “Instituciones de Derecho Civil”, Tomo II, Edit. LexisNexis Abeledo-Perrot. CABA 2004.
- TERRASA, Miquel y FUSTÉ, Javier “La tributación internacional del artista y del deportista en el marco del modelo de convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico”, Revista Jurídica del Deporte, núm. 31. (2011)
- Código Civil y Comercial de la Nación Comentado. Título Preliminar y Libro Primero. Editorial Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación. C.A.B.A. 1ra. edición - Junio 2015
- Informe realizado por el FATF–GAFI “Lavado de Dinero en el Sector del Fútbol” Julio 2009.

- Texto base de la disertación efectuada en la mesa debate titulada “Transferencias en el Fútbol. Inversores, Beneficios Económicos, Triangulaciones, Responsabilidad Fiscal y Laboral”, realizada el 16 de Octubre de 2012, en la Escuela de Posgrado del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, organizada de manera conjunta por dicha entidad y por la Asociación Latinoamericana del Derecho del Deporte (ALADDE).

Páginas Web Consultadas

- Alejandro Jofre, Contador público, “El fútbol en blanco”, publicado en la página de Internet rionegro.com.ar, con fecha 10/05/2013
- canchallena.lanacion.com.ar.
- deportes.elpais.com
- Modelo Convenio de doble imposición. <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>.
- Estatutos y Circulares de la AFA. afa.org.ar
- infobae.com/playfutbol
- Resoluciones Generales AFIP. afip.gob.ar
- Reglamento sobre el Estatuto y Transferencia de Jugadores de la FIFA. es.fifa.com
- Tributario Asociación Bonaerense de Estudios Fiscales (ABEF) www.abef.org.ar.