

## Un hat-trick tributario para analizar

Por Claudia F. Balestrini

### **Introducción** [\[arriba\]](#)

Según consta en las enciclopedias, un hat-trick en materia deportiva implica lograr el objetivo del juego un total de tres veces, premiando con un sombrero o gorra al lanzador meritorio de la hazaña de eliminar a tres bateadores de manera consecutiva. Específicamente en el fútbol, deporte atrapante por naturaleza, este “tripleto” ocurre cuando un jugador “anota” tres goles en un mismo partido y es merecedor de llevarse el balón al finalizar el partido.

En el ámbito tributario, la historia puede marcar una nueva interpretación de esta expresión, siendo la Administración Tributaria quien puede llevarse el premio final si consigue discernir y aplicar con precisión tres conceptos fundamentales que, con menor o mayor antigüedad en su problemática, han conseguido atrapar al “público futbolero” o tal vez, al contribuyente inmerso en este mundo atípico y apasionante que envuelve este legendario y a su vez contemporáneo deporte. Se ha compuesto este interesante trío de “anotaciones de índole fiscal”, con tres interesantes temas que desde su origen y hasta la actualidad, logran atrapar la atención de los protagonistas y espectadores.

El primero de ellos, se refiere al Régimen Previsional específico para la actividad, instaurado por el Decreto N° 1212/2013, secundado por la interesante interpretación del tratamiento fiscal aplicable a la transferencia de “pases” o derechos federativos, para culminar con la siempre imponderable necesidad de transparencia fiscal en materia internacional, estilizada y perfeccionada a través del sistema de clearing house o sistema de cámara compensadora instaurado por la FIFA.

Este hat-trick tributario, contiene la inesperada visión fiscal de un universo jurídicamente atípico e incomparable, donde el soft law cumple un rol fundamental y las autoridades fiscales deben realizar esfuerzos interpretativos y análisis inéditos para acompañar la vertiginosa carrera para definir el resultado final en materia recaudatoria.

### **Análisis del “hat trick tributario”** [\[arriba\]](#)

A continuación, se abordarán cada uno de estos tres aspectos, dado que la experiencia ha contribuido a incorporar imprecisiones que desvirtúan la naturaleza de ciertas operaciones propias de esta actividad deportiva profesional. El objetivo único no es el triunfo o el resultado final, sino clarificar el proceso y será el análisis caso por caso y puntual, el que ratifique el rumbo que se pretende señalar con argumentos de interpretación fiscal.

#### *A) El decreto N° 1212/2003 y su impacto como atípica política de seguridad social*

Un tema que preocupa y ocupa gran parte de la agenda en el sector público vinculado a Seguridad Social, es el desfinanciamiento casi permanente y nocivo que se ha presentado como una rutina poco esquivada o vulnerable a las políticas diseñadas y aplicadas en este ámbito.

Se han adoptado distintas medidas, algunas propias de diseño puro de regímenes de contribución a este gran Sistema, y otras ocupadas directamente por delegar en leyes de carácter tributario, la destinación específica del producido de tal o cual gravamen, para financiar a la Administración Nacional de Seguridad Social.

También se ha innovado en utilizar un blanqueo de capitales a tales fines, tal como ha sido la Ley N° 27.260 de Sinceramiento Fiscal, considerando que el destino de lo recaudado se afectaría al financiamiento del Sistema Nacional de Seguridad Social. Sin embargo, a pesar de haber sido, según las estadísticas indican, el mejor blanqueo de los últimos años en cuanto al fruto de su recaudación, lo cierto es que ese financiamiento de emergencia parece que tampoco ha dado los resultados esperados, sin perjuicio de que también fuera afectado a la denominada Reparación Histórica.

Entonces, una pregunta que resulta apropiada en esta instancia podría ser, ¿por qué motivo no se innova en la base de contribución a este sistema? La respuesta inmediata podría ser el temor a un peor desfinanciamiento o la falta de flexibilidad del sistema en general para adecuarse a cambios no sólo coyunturales sino estructurales. Pero lo importante, en estos casos, es no quedarse con la primera respuesta sino indagar en alternativas que ofrezcan distintas versiones de solución a un mismo problema.

Un tema interesante entonces como segundo planteo derivado de aquel principal de innovación, podría consistir en intentar diferenciar distintas bases de aportes y contribuciones conforme a actividades que así lo ameriten, no sólo por su especificidad, sino también por volumen de operaciones, practicidad y economía de la administración.

En ese sentido, resultaría importante aseverar que en este esquema de pensamiento surgió el Decreto N° 1212/2003, pero lamentablemente no fue así. Esta norma estableció un régimen especial de aportes y contribuciones al Sistema de Seguridad Social, bastante simplificadora, cuyas principales características son:

a) Consiste en un régimen de percepción y retención, cuya base es el total percibido en concepto de recaudación por venta de entradas, derechos de televisación y transferencias de jugadores de fútbol.

b) Comprende a los jugadores de fútbol de ciertas categorías, así como al plantel técnico, médico y auxiliares que dependen de la Asociación de Fútbol Argentino (AFA) y de los clubes asociados vinculados a ciertas categorías.

c) Se utiliza una renta de referencia.

d) Se aplican dos porcentajes: uno destinado a las obligaciones corrientes y otro para aplicar a la cancelación de deudas.

Parece ser un sistema revolucionario y tentador si se pueden imaginar los ingresos vinculados a la actividad futbolística. Pero tampoco ha sido así en sus comienzos. De hecho, en los Considerandos del Decreto en cuestión, se expresa como motivo principal el inverso al que estamos imaginando en los tiempos contemporáneos. Se refiere en general, al objetivo de ayudar a este tipo de entidades sin fines de lucro, que estaban siendo afectadas por una situación económica compleja, por lo que resultaba necesario que el Estado Nacional, tomando en cuenta la función

complementaria que estas entidades estarían cumpliendo en el proceso formativo del hombre no sólo desde el punto de vista deportivo sino de educación formal, dispusiera un régimen especial, ágil y que brinde seguridad jurídica a los trabajadores dependientes comprendidos.

De esta manera, surgió el Decreto N° 1212/2003, con fundamentos que hoy parecieran no ajustarse a la realidad pero que en aquél entonces indicaba correspondía al reconocimiento de la realidad económica de los clubes. Por eso, resulta interesante revisar si esta actividad era y es “merecedora” de un tratamiento especial o específico, con la diferencia que ambos conceptos representan.

Hace muchos años, cuando aún no se vislumbraba ningún Decreto de estas características, existía un gran dilema en torno a la calificación del servicio / trabajo prestado por un jugador de fútbol. Tal es así que, cuando se deja de lado el fútbol amateur para pasar a un régimen de “profesionalismo” aplicable a esta actividad, despierta una especial atención esta situación un tanto peculiar, la que ha sido tratada de explicar a través de distintas teorías, como las del “Contrato deportivo”, “Teoría del Mandato” y Teoría del Contrato Laboral”. A partir de la década del 50’ (casi 20 años luego de “terminar” con el amateurismo neto de esta actividad), comienzan a dictarse una serie de sentencias que contribuyen a una evolución jurisprudencial que culmina afirmando la relación laboral especial que tienen los jugadores profesionales.

Así es que surgen las primeras normas que regularían la actividad: el Estatuto del Jugador de Fútbol Profesional (Ley N° 20.160) y el Primer Convenio Colectivo en la década de los ‘70, siendo el último vigente desde el año 2009 (CCT 557/09). En estas normas se deja plasmada definitivamente la particularidad de esta relación laboral especial, dado que se consideran pautas propias de la actividad (contrato por tiempo determinado, eliminación del derecho de retención, utilización de sistema de registros específicos).

Como si eso no bastara para referirnos a la atipicidad de este tipo de relación laboral, también influyen en la regulación de éstas, los estatutos de la Asociación de Fútbol Argentina (AFA) y de la Federación Internacional de Fútbol Asociado (FIFA). Y no resulta ser un tema menor, dado que una de las disposiciones que contienen estos estatutos que cumplen una suerte de soft law más rústico, pero no menos efectivo, está vinculado a la transferencia nacional e internacional de jugadores de fútbol. Por ende, habiendo efectuado un repaso muy veloz de los antecedentes que contribuyen a la atipicidad jurídica de esta actividad, se profundizará en la realidad económica -y sin quererlo también tributaria-, para terminar en la vinculada a seguridad social.

Como antes se mencionó, el Decreto en cuestión se originó en una necesidad de ayudar a los clubes federados que también abrigaban no sólo la promoción de actividad deportiva sino de formación académica dentro de sus paredes institucionales. A su vez, este régimen especial de contribución a la seguridad social permitía, por un lado, una simplicidad en la determinación, teniendo en cuenta por la forma de cálculo la nominatividad de los aportes en función a una renta de referencia. Por otro lado, contemplaba un aporte adicional destinado a la regularización/cancelación de deuda en concepto de seguridad social que acechaban a estos sujetos de derecho.

Pero el detalle más distintivo radicó en la base de cálculo para la aplicación de la retención/percepción, dado que se focalizó en los ingresos que la lógica indica eran

originados por el club, pero que de alguna forma se podría entender que tienen su origen en el razonamiento de que esas rentas provenían de una “producción” de un espectáculo por parte de los jugadores. Y es entonces donde nuevamente entran en acción las distintas teorías sobre la tipicidad de la relación de éstos con sus clubes.

Se recuerda que la base comprende la venta de entradas al espectáculo deportivo, así como los derechos de televisión y la transferencia de jugadores, cuestión ésta que será abordada como “segunda anotación” en lo que se refiere al tratamiento tributario aplicable en el ámbito internacional.

Debe señalarse que existen ciertas dudas en cuanto al éxito derivado de la implementación del Decreto N° 1212, dado que aparentemente no se ha registrado una disminución de la deuda que mantenían estas entidades con el Sistema de Seguridad Social y por eso tal vez se recurrió al incremento de la alícuota dispuesta por el Decreto en sus comienzos en el 2003.

Luego de algunos años transcurridos desde su implementación, en el año 2019 se dicta el Decreto N° 231/2019, modificatorio del antes analizado, y se efectúan cambios que responderían a otra realidad económica de los sujetos comprendidos. Se indica que el universo de trabajadores comprendidos en este régimen especial se había triplicado, y que las retenciones calculadas sobre los ingresos de estas entidades, resultaban exiguos para cumplir con el pago de las contribuciones de seguridad social, desfinanciando aún más al sistema.

A modo de recordatorio, cumpla en señalar que se fomentaba en el 2003 y reconocía, la función social educativa que prestaban este tipo de entidades, y con el dictado de este Decreto N° 231 se excluye de este régimen especial a los dependientes de estos institutos educativos que funcionan empíricamente dentro de la institución deportiva.

Algunas de las principales características y diferencias entre ambas normas son:





Resulta impactante el crecimiento de esta actividad desde que comenzó el profesionalismo en el fútbol (desplazando al amateurismo) en la década del 30. Para luego reconocer veinte años después que nos encontramos ante una relación laboral atípica, avanzando en la década de los '70 hacia una regulación de este complejo y atractivo mundo que envuelve a un deporte exquisito y a su vez popular. Luego, el perfeccionamiento y adopción de estatutos que cumplen una suerte de rol de soft law y con gran protagonismo en lo que se refiere a regulaciones de derechos de formación, solidaridad y las transferencias internacionales. Casi 70 años que involucran una serie de hechos relevantes y destacados, que ayudaron a reafirmar la atipicidad de esta actividad.

Puede entenderse entonces que en el año 2003 se haya visualizado un problema vinculado a la situación económica de las entidades deportivas y también con el objetivo de simplificación y certeza, se haya vislumbrado la necesidad de implementar una política pública de contribución al sistema de Seguridad Social, distinta por su naturaleza casi tanto como la actividad a la que iba dirigida.

Es de notorio y público conocimiento que el valor económico que envuelve a las ventas de entradas, derechos de televisión y transferencias de derechos federativos de jugadores, debería resultar una base significativamente atractiva para financiar cualquier sistema, incluido el de Seguridad Social.

No debería endilgarse el supuesto fracaso de esta política a su criterio de especificidad con relación a este mundo deportivo especial, sino a una falta de contemplación de variables determinantes, en un juego armónico de alícuotas, renta de referencia, base de imposición, y un control reforzado, que no necesariamente

debería recaer en el agente de retención con la doble función de agente de información que en él acaece.

Si internacionalmente se pueden estar implementando herramientas para intentar cristalizar esta opacidad que puede envolver a actividades que generan tantos intereses económicos encontrados, y en función a ello receptamos esta información y tecnicismos a nivel doméstico, una política pública encauzada hacia un régimen especial contributivo a la Seguridad Social no puede ser tildada de inapropiada o deficiente. Su eficiencia, eficacia y efectividad dependerán de definiciones técnicas concretas, de un control adecuado y sin dilaciones, y de una evaluación de impacto más certera con datos que se transformen en información viable y creíble. Si a pesar de estos recaudos y consignas, no se logra el resultado esperado, sólo así podría aseverarse sin temor a caer en una liviana interpretación de una serie de hechos inconexos, que una política especial de financiamiento a la Seguridad Social dirigida a ciertas actividades específicas no tendrá un éxito empírico.

### *B) Transferencia internacional de derechos federativos*

Esta “segunda anotación” con miras al hat-trick tributario resulta ser una interesante materia de estudio y análisis dado que involucra no sólo legislación fiscal local sino a aquellas pertenecientes a otras jurisdicciones. Por ende, merece una distinción especial, dado que imprime más fuerza a la aseveración de una actividad atípica. El jugador de fútbol no es un bien mueble que se transfiere o vende, se trataría de una transferencia de derechos denominados federativos, los que dan la potestad al club comprador, de inscribir en su propia Federación a ese jugador y que juegue profesionalmente en la Liga a la que están adheridos o en los torneos que ese club participe como federado.

Ahora bien, para que se produzca una transferencia de derechos federativos, tienen que ocurrir tres hechos de indubitable necesidad de acaecimiento concomitante: la rescisión del contrato laboral con el club vendedor, la firma del contrato laboral con el club adquirente y un contrato de transferencia, que en el plano internacional se materializa con la extensión del Certificado Internacional de Transferencia (CTI) y el procesamiento por el TMS (sistema de correlación de transferencias).

Analizando entonces esta operación en el ámbito internacional, podrían distinguirse dos primeros escenarios: uno donde los países involucrados no tengan suscrito un Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional (CDI), y otro donde sí se haya suscrito este tipo de instrumento internacional.

En el primer caso, cada jurisdicción involucrada aplicará su legislación doméstica conforme a las medidas unilaterales que allí eventualmente estén contempladas.

En el segundo escenario, donde el CDI establece la distribución de potestades tributarias, deberá tenerse en cuenta el método contemplado en él para evitar la eventual doble imposición internacional.

Pero un aspecto importante es determinar qué tipo de renta es la que se genera en cabeza de la institución deportiva cuando realiza esta “cesión” de derechos federativos, teniendo en cuenta que, como antes se señalara esa operación involucra tres transacciones simultáneas que a su vez están teñidas de un destacado sesgo en material laboral.

Entonces podría pensarse en primer lugar que esta transacción internacional se enmarca en “Otras Rentas” derivadas del pago de una “indemnización” como contraprestación a ese “pase anticipado” del jugador profesional de una federación a otra en distinta jurisdicción.

También, y en caso de cierta habitualidad por parte de la entidad deportiva en este tipo de operaciones, donde la fuente principal de sus ingresos es generada por la “transferencia de pases o derechos” de jugadores profesionales, podría anticiparse que se trata de una renta calificada como “empresarial” y, por ende, cada Estado contratante tendría su potestad de imposición conforme a su residencia. Sin embargo, y considerando las particularidades de esta compleja transacción, podría definirse también como una típica ganancia de capital.

En los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional (CDI), ese tipo de renta generalmente atribuye potestad de imposición en el Estado fuente generador de la ganancia, que coincide en la jurisdicción donde se encuentra el bien al momento de su enajenación o cesión. No obstante, existen cláusulas denominadas “residuales” que pueden atribuir esa potestad tributaria en forma exclusiva en “residencia” o en forma compartida.

Ahora bien, retornando a la esencia del análisis de la operación, esa transferencia de derechos federativos, podría también ser considerada como derechos autónomos, dado que el club cedente deja de detentarlo y el club comprador tiene un derecho que bien puede caratularse dentro del concepto de “novación” toda vez que presentará características distintivas a aquél detentado por el “club vendedor”. Nótese que con carácter simplista, las últimas modificaciones del RETJ (Reglamento sobre el Estatuto y Transferencia de Jugadores FIFA), agregan este concepto con relación a la transferencia internacional de Derechos Federativos indicando que se trata del traslado de la inscripción de un jugador de una asociación a otra asociación. Como ocurre con muchas de las consideraciones vertidas en esta suerte de soft law, dejan imprecisiones que generan una libre interpretación por parte de los sujetos involucrados en cada transacción.

Es importante entonces en esta instancia definir con precisión desde un punto de vista estrictamente tributario, dónde, en qué lugar, en qué jurisdicción se origina la renta proveniente de esa “cesión / traslado / traspaso / transferencia” del derecho federativo. A esos efectos, y desde ese punto de vista, se entiende con claridad que la renta se genera en el país al que pertenece el club que detenta ese Derecho al momento de efectivizar la transacción. Es el club que ejerce ese derecho hasta ese preciso momento en que concurren las tres transacciones (rescisión laboral club vendedor, transferencia internacional, suscripción contrato laboral con club comprador). Es el club vendedor quien ha dedicado el tiempo y recursos a formar a ese jugador que protagoniza la transacción.

Por eso, de ninguna manera una extraña jurisdicción, incluyendo a la que pertenece el club comprador, puede “apoderarse” de la potestad de imposición de esa renta. Una interpretación distinta, lejos de pretender esbozar algún rasgo de tesitura soberbia, caería en el límite de la interpretación ajena a la realidad de los hechos, a la realidad económica y a la razonabilidad. Sólo podría sustentarse en una mera ambición fiscal sin fundamento, aun cuando la legislación interna de otros países en ocasiones tienda a ser interpretada con un delgado nivel de sensatez en pos de una desmedida meta fiscal.

### *C) Clearing house*

En la actualidad, y para intentar transparentar uno de los ingresos que más implicancia tienen en este ámbito, como lo es la transacción internacional de derechos federativos de jugadores de fútbol, FIFA ha diseñado un novedoso sistema de clearing house o cámara compensadora que contendrá información sobre todos los aspectos económicos derivados de esa operatoria.

Como antes se destacó, esta transacción no sólo culmina con el pago de una contraprestación pactada en dinero, sino que además y en forma colateral y simultánea se nutre de otras obligaciones derivadas del denominado Derecho o Indemnización por Formación y Mecanismo de Solidaridad. En el primer caso se trata de un derecho que se paga al club o clubes formadores de un jugador, cuando el jugador se inscriba por primera vez como jugador profesional y por cada transferencia del jugador profesional hasta el fin de la temporada que cumple 23 años. En el segundo caso, se trata de un mecanismo aplicable en oportunidad de transferencia del “pase” de un jugador profesional antes del vencimiento de su contrato, y consiste en un porcentaje sobre el “precio de esa transferencia” o como también lo denomina el Reglamento FIFA (RETJ), sobre el monto de la indemnización pagada al club anterior tendiente a beneficiar a los clubes formadores o educadores.

Como novedad, y sin pretender ahondar en estos dos importantes conceptos, a través de las últimas reformas en el marco de la normativa FIFA, corresponderá pagar el mecanismo de solidaridad en aquellos casos en que el jugador es transferido de forma definitiva o parcial entre clubes de una misma federación siempre que el club formador pertenezca a una federación distinta. En este caso, si un club argentino es la institución formadora, no sólo cobraría el 5 % por este concepto en la primera transferencia internacional, sino también cuando ese jugador sea transferido luego entre clubes pertenecientes a una misma Federación.

En este contexto, y en línea con las recientes modificaciones, siguiendo la tendencia de sistematizar y monitorear las transacciones internacionales vinculados a los derechos federativos, la FIFA intenta implementar este sistema de cámara compensadora, para que junto y en compañía y colaboración del TMS, puedan transparentar las operaciones internacionales y automatizar los pagos que se devenguen en consecuencia no sólo del “precio” sino de la indemnización por formación y fundamentalmente como primer objetivo del mecanismo de solidaridad.

Entonces se podría configurar la “tercera anotación” para consagrar este hat-trick tributario, dado que este sistema novedoso y ambicioso de FIFA combinado con una innovación a nivel de transparencia fiscal, podría significar un nuevo tax point para las administraciones tributarias deseosas de conocer en forma precisa, detallada y on line las novedades en materia de transacciones internacionales vinculadas a este casi perfecto espectáculo deportivo.

Podría ser entonces una interesante apuesta y propuesta de avance en fiscalización y transparencia internacional, además de resultar tal vez una eficiente herramienta para que los clubes argentinos de todo el país puedan recibir la indemnización que le corresponde en retribución al esfuerzo y educación invertidos en cada jugador profesional impulsando seguramente su carrera con éxitos que trascienden las fronteras argentinas.

## **Conclusión** [\[arriba\]](#)

Luego del relevamiento fugaz efectuado, sobre el tratamiento previsional e impositivo que puede estar involucrado en cada uno de los tres aspectos planteados, la primera conclusión es que este atrapante y popular deporte, no sólo confunde las emociones en cada espectáculo, sino que nutre ese estado a medida que se manifiesta con mayor esmero la total atipicidad que lo enmarca.

Esa característica contribuye a que toda interpretación pueda estar permitida, pero siempre existen límites legales, y de razonabilidad de las normas, que, en conjunto con los elementos empíricos y pronunciamientos de tribunales específicos a tales fines, dibujan el sendero más apropiado a una nueva realidad en materia deportiva y de movilidad de los recursos que son el componente indispensable de todo este análisis.

Este deporte ejercido de manera profesional, no tiene fronteras ni dimensiones y genera un efecto derrame de traslado de recursos humanos y materiales, lo que provoca la intervención de una red de actores involucrados con intereses contrapuestos y con algunos consensos. Por eso, es fundamental que las Federaciones nacionales e internacionales contribuyan a brindar una normativa precisa, un marco jurídico sostenible, receptando criterios uniformes de tribunales específicos con competencia en la materia, en torno a conseguir una mayor transparencia y certeza a las transacciones involucradas.

En ese marco, las administraciones tributarias quedan convertidas en un nuevo protagonista de este deporte, resultando ser un jugador más en el proceso, con el objeto de receptor la atipicidad que lo describe, en un hat-trick tributario que pretende estar a la altura de una actividad que se aparta de cualquier estándar.

Por eso, necesita interpretaciones y reglas propias para transitar hacia un financiamiento del sistema de seguridad social, una certera interpretación de distribución de potestades tributarias y atribución de rentas, cuando las transacciones trascienden fronteras. También para avanzar, hacia una transparencia fiscal internacional que además contribuiría a una automaticidad en beneficio de todos los clubes de nuestro país. Recién comienza este complejo partido, y como siempre sucede, el resultado es aleatorio y sólo podrá conocerse con exactitud al final del juego.

## **Bibliografía** [\[arriba\]](#)

- Programa de Historia y Derecho del Deporte, Indemnización por formación, octubre 2019. Profesor Gustavo Abreu.
- Programa de Historia y Derecho del Deporte, Historia y evolución en Argentina de la regulación jurídica de la relación entre el futbolista profesional y el club en el que presta servicios. Profesor Gabriel Lozano.
- Programa de Historia y Derecho del Deporte, Tributación en la Transferencia de Deportistas Profesor Hugo Briganti.
- Estatuto del Jugador de Fútbol Profesional Ley N° 20.160.

- Convenio Colectivo de Trabajo N° 557/09 entre la Asociación del Fútbol Argentino y Futbolistas Argentinos Agremiados.
- Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores (RETJ) edición octubre 2020.
- Los derechos económicos en el fútbol luego de la prohibición FIFA, Martín Auletta.
- <https://www.fifa.com/>

[1] El Decreto N°231/2019, del 29/03/2019, se refiere textualmente a “Superliga Profesional del Fútbol Argentino Asociación Civil (SUPERLIGA)”.