

Los recientes controles sistemáticos y permanentes de la AFIP sobre los inversores y agentes en el ámbito del fútbol

Registros y regímenes de retención

Diego N. Fraga[1]

El objeto de la presente colaboración es efectuar algunos breves comentarios acerca de una de las últimas normas dictadas -hace poco más de un año- por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos vinculada con el fútbol, para el control y captación de las rentas de inversores y representantes en dicho ámbito: nos referimos a la Resolución General (AFIP) 3432[2].

Con anterioridad a esta última resolución que comentaremos, el aludido organismo ya había dictado una serie de medidas -muchas de ellas normativas y también con carácter permanente- con la finalidad de ejercer un rígido control sobre el sector y, particularmente, a fin de combatir ciertas prácticas llevadas adelante para la transferencia de jugadores profesionales y que, a criterio de nuestra Administración tributaria, se utilizaban para la evasión y el fraude fiscal[3]. Escapa al objeto del presente trabajo el desarrollo de tales acciones, por lo que remitimos al lector a otros trabajos que hemos realizado sobre la materia[4].

En primer lugar, vale señalar que mediante la RG 3432 se establecieron sendos regímenes de información a través de la creación del “Registro de Inversores Vinculados con Futbolistas Profesionales” y del “Registro de Representantes de Futbolistas Profesionales”.

Por un lado, queremos aclarar que la idea de un registro para controlar a tales sujetos, en líneas generales, no nos resulta irrazonable, a efectos de transparentar el mercado.

Sin embargo, como veremos, estos regímenes se superponen en buena medida con los regímenes de información creados por las RG 3374 y 3376. Sobre el particular, entendemos que, en algún momento, la AFIP debería proceder a depurar tales regímenes de información (dejando en pie sólo aquellos más útiles), porque existe actualmente una pluralidad de obligaciones y deberes difíciles de cumplir y controlar. Máxime si a ello sumamos los deberes instaurados para el control del lavado de dinero por la Unidad de Información Financiera (UIF).

También la RG estableció un régimen de retención diferenciado para los beneficiarios de ciertos pagos efectuados por los clubes de fútbol (pagos efectuados a inversores y representantes), según estén o no sus destinatarios registrados en los referidos registros. A continuación realizaremos algunas consideraciones sobre tales regímenes.

1. Régimen de retención para inversores [\[arriba\]](#)

1.1 La resolución sub examine creó un régimen de retención en el impuesto a las ganancias para residentes en el país que sean inversores en derechos económicos (personas físicas, sucesiones indivisas o empresas).

Las retenciones recaen sobre cualquier tipo de inversor, sin distinción, a excepción de las instituciones deportivas. Resulta obvio que la norma no alcance a dichas entidades, toda vez que se encuentran exentas en el impuesto a las ganancias.

Se encuentran incluidos en el régimen aquellos jugadores que “posean derechos económicos” (propios o ajenos).

Una nota a destacar sobre el particular es que, a pesar de proclamar la resolución que tales derechos siempre se consideran en cabeza de un club, incluye como pasibles de retención a los jugadores “libres”. A este respecto, es menester recalcar que tanto las normas federativas, como un buen sector de la doctrina del Derecho Deportivo, así como la jurisprudencia de nuestro país no suelen reconocer la existencia de derechos económicos en cabeza de jugadores que han quedado “libres”. Ello, sin perjuicio de que, en la práctica, se le pueda llegar a otorgar -en contravención a las normas vigentes- algún tipo de validez o reconocimiento a los convenios por medio de los cuales los jugadores “libres” ceden a terceros este tipo de “derechos”.

1.2 Cuando el que perciba los derechos económicos sea un beneficiario del exterior, de acuerdo con la resolución comentada, se le aplicará la retención como pago único y definitivo (art 93 de la ley del impuesto a las ganancias).

1.3 A los efectos fiscales, la RG dispuso que los derechos federativos y económicos de los jugadores de fútbol deberán estar siempre en cabeza de una entidad deportiva.

A los mismos efectos, estatuyó que cuando un jugador quede en libertad de acción, los derechos federativos y económicos permanecerán transitoriamente en cabeza del último club de fútbol al que pertenecía el derecho federativo.

Esta norma se habría basado en la presunción de que, cuando un jugador quedó “libre”, se pudo haber realizado una maniobra para evitar que se le pague al club antecesor por el denominado “pase”. También se presume que, mediante lo que para la AFIP resulta ser un artilugio, las sumas derivadas de dicha transferencia pueden ser ilegítimamente captadas por otros sujetos (entre los cuales podrían encontrarse los directivos del club anterior, los directivos del club nuevo, los agentes, el propio jugador, etc.), sin conocimiento del fisco.

Al respecto, entendemos que si bien se trata de una situación que puede (y suele) ocurrir en la práctica, no podría crearse, vía resolución, una presunción generalizada de que siempre la finalidad sea la sostenida por el ente recaudador.

Más que presunción estimamos que se trataría de una ficción, sin sustento en ley, y que soslaya muchas situaciones que se dan en este tipo de negocios.

Lo que se pretendería con este precepto es obligar a que, cuando un jugador se encuentre en libertad de contratación, “a los efectos fiscales”, el nuevo club con el que contrate deba “comprarle” los derechos económicos al club anterior con el que el jugador ya no tiene ningún vínculo (supuestamente, el club anterior le debería liquidar esas sumas al inversor, sea un tercero o el propio jugador libre).

Estimamos que esta norma es inaplicable e innecesaria:

a) Es inaplicable, porque resulta contrario al derecho común obligar al nuevo club contratante a hacer un pago -sin causa- a otra institución con la que el jugador ya no tiene ninguna relación jurídica (es más, estimamos que resulta un sistema ingenuo, ya que el inversor podría llegar a tener dificultades para cobrarle su participación al ex club del jugador). Lo único que se mantiene en cabeza del anterior club, según las normas federativas (pero con carácter transitorio, y sin ninguna repercusión económica), son los derechos federativos.

Por otra parte, según la normativa FIFA-AFA, vale recordar que no existen derechos económicos en cabeza de un jugador "libre".

b) Es innecesaria, porque si lo que se desea desde el fisco es retener alguna suma a los perceptores del dinero, no haría falta utilizar a otro club -con el que el jugador ya no tiene relación- como intermediario. Directamente, bastaría con que la institución pagadora retenga a quienquiera que sea el beneficiario.

Por otra parte, de acuerdo con el sistema instaurado, los clubes son agentes de retención porque, según la AFIP, son los únicos que podrían abonar o percibir los importes referidos a transferencias o préstamos.

No obstante, como en la práctica, muchos clubes o inversores les abonan directamente a terceros por los derechos económicos, la norma establece que los clubes serán los exclusivos "pagadores y/o perceptores" de estos importes.

¿Qué podría llegar a ocurrir si no cumplen las instituciones deportivas con esta directriz?

No estamos seguros de ello, pero tal vez la AFIP podría intentar aplicar al incumplidor -aquel que no abone la transferencia al antiguo club en el que se desempeñaba el jugador- la sanción formal del primer párrafo art. 39 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), que prevé multas de \$ 150 a \$ 2500 (violaciones del "orden jurídico tributario").

Creemos que la aplicación de esa multa podría ser discutida judicialmente, en razón de la falta de facultades de la AFIP para decidir a quién debe o puede pagar un club.

1.4 Los clubes deben mantener la información de quiénes son los tenedores de derechos económicos de los jugadores que tienen registrados en sus planteles (aquellos inversores que son pasibles de la retención).

Cabe resaltar que ya existía la obligación de informar a la AFIP (según la RG 3374) quiénes son los tenedores de derechos económicos y todos los eventuales cambios en sus respectivas titularidades. Por lo tanto, no comprendemos la inclusión de esta cláusula en la RG sub examine, que multiplica los esfuerzos y tareas informativas en cabeza de entidades sin fines de lucro.

1.5 Según la RG, la totalidad de los pagos vinculados a las operaciones aludidas debe ser efectuada (salvo el supuesto de los jugadores libres) a otra institución deportiva, por la vía bancaria (transferencia, giro, cheque, cheque cancelatorio o cualquier otro documento a cobrar).

La intención sería “transparentar” y “bancarizar” toda la operatoria, así como que los clubes no efectúen más pagos a terceros de manera directa, toda vez que dichos terceros suelen “esfumarse” y no abonar los impuestos correspondientes.

Según una interpretación armónica de la normativa, si el pago se efectuase a un fideicomiso (se admite expresamente tal posibilidad), estas figuras serán pasibles de la retención prevista por la resolución.

Si bien podría resultar deseable que el club comprador no le pueda abonar directamente a terceros por estos derechos, y que el dinero siempre deba ingresar al club (y que luego, la institución “vendedora” salde sus cuentas con los inversores), la AFIP no tiene atribuciones legales para establecer esas reglas, que se vinculan con el derecho común.

Es decir, con esta norma, la AFIP ha invadido irrazonablemente una zona regulada por las leyes civiles y comerciales, y sin respaldo legal alguno. Sucede que con una simple resolución administrativa no se puede prohibir el pago a determinados terceros, ni establecerse la forma en que el mismo se debe realizar, ni decidir a quién se le puede abonar por una determinada negociación. Ello, por más loable que resulte la medida.

Por lo tanto, si los clubes incumpliesen con estas normas y la AFIP pretendiese aplicarles multas u otras sanciones, consideramos que éstas no tendrían fundamento legal.

Más allá de la voluntad de bancarizar las operaciones y de lo deseable que resultaría esta medida, como señaláramos, la AFIP no tiene potestades para obligar a los clubes en este sentido.

En la resolución se ha citado una ley vigente (la Ley 25.345, denominada “Antievasión”, y prevista para otro tipo de situaciones y sujetos) para procurar dar algo de entidad jurídica a la medida, pero la falta de atribuciones en este sentido por parte del organismo recaudador es evidente.

Por otra parte, la AFIP no podría limitar -más aún- los medios de pago que autoriza la citada ley (en la RG 3432 no se contempla la posibilidad de depositar en cuentas de entidades financieras, que sí se halla contenida en la Ley 25.345).

Estatuye el precepto comentado que la entidad deportiva vendedora/cedente deberá transferir o abonar las sumas que correspondan a las personas físicas, sucesiones indivisas y/o demás sujetos que no revistan el carácter de instituciones deportivas, que posean inversiones vinculadas a los derechos económicos del jugador de fútbol profesional transferido o cedido, o al jugador en libertad de acción, en su caso, mediante alguna de las modalidades señaladas precedentemente.

Para el caso de los jugadores “libres”, debemos señalar que es imposible jurídica y prácticamente que se obligue a pagar a un club con el que el jugador ya no tiene contrato, por las razones “supra” expuestas. Tampoco deberían existir sanciones para quienes no cumplan con esta normativa.

1.6 Las alícuotas de la retención son de:

a) diecisiete con cincuenta por ciento (17,50%) en los pagos efectuados por entidades deportivas a inversores, siempre que:

- Se encuentren incorporados en el “Registro de Inversores Vinculados con Futbolistas Profesionales”, y

- hayan declarado las inversiones vinculadas con los derechos económicos del jugador transferido o cedido a préstamo, en los términos de la resolución.

b) treinta y cinco por ciento (35%): en los pagos efectuados por entidades deportivas a inversores que:

- no se encuentren incorporados en el “Registro de Inversores Vinculados con Futbolistas Profesionales” o que,

- hallándose incluidos en el Registro, no hayan declarado inversiones vinculadas con los derechos económicos del jugador transferido o cedido a préstamo.

El importe a retener se determinará aplicándose, sobre el noventa por ciento (90%) del monto total de la operación, la alícuota que corresponda según lo que se indica en la resolución. No obstante, se dispone que la AFIP podrá establecer un valor de referencia de la transferencia y/o cesión, en base a valores de mercado, a utilizarse como base de cálculo de la retención.

Creemos que el importe a retener que prevé la resolución resulta irrazonable, ya que no contempla determinados costos de la transferencia (por ej., el 15% destinado al jugador por imperio del Convenio Colectivo de Trabajo vigente en el sector). Se trataría de una presunción absoluta/ficción sin base legal.

Por otro lado, la posibilidad de que la AFIP establezca un valor de referencia es muy polémica. A este respecto, nos preguntamos: ¿cómo se establecerá el valor de mercado? El interrogante no es baladí, ya que no existen reglas comúnmente aceptadas para la valuación de un futbolista.

Además, ¿en qué momento establecería la AFIP dicho valor de referencia? ¿La AFIP publicaría listas para que se retenga de acuerdo al precio de mercado que el fisco fije de antemano?

Y si un club hiciese el pago y retuviese de acuerdo a un precio que luego la AFIP considerase “fuera de mercado”, ¿cuáles serán las consecuencias? ¿Impugnará la retención por insuficiente y le reclamará al agente de retención la diferencia (con multa e intereses)?

Creemos que esta última posibilidad que tiene poco sustento jurídico. La AFIP debería, en todo caso, iniciar una determinación de oficio al sujeto retenido, para el caso de que, cuando deba presentar las DDJJ de ganancias, declare una ganancia inferior producto de esa subfacturación y la AFIP pueda -condición esencial- demostrar que el precio recibido por el pago ha sido superior.

Sin perjuicio de lo anterior, luego de un prudencial tiempo desde el inicio de la vigencia de la norma, no hemos tenido noticias sobre su aplicación.

2. Registro de inversores vinculados con futbolistas profesionales [\[arriba\]](#)

2.1 La RG creó el “Registro de Inversores Vinculados con Futbolistas Profesionales”, en el que deben inscribirse las personas físicas, sucesiones indivisas y demás sujetos que no revistan el carácter de instituciones deportivas, residentes en el país, que posean inversiones vinculadas con futbolistas profesionales.

Esta obligación rige respecto de los inversores en los derechos económicos de futbolistas profesionales que integren el plantel de clubes de las Divisiones Primera “A” y Nacional “B”, de los torneos organizados por la Asociación del Fútbol Argentino (AFA), así como en jugadores que se desempeñan en clubes del exterior (no se aclara respecto de qué categorías, por lo que cabe entender que alcanzaría a todas ellas) o que se encuentran en condición de libres. Asimismo, deben inscribirse en el citado registro los jugadores que se encuentren en condición de libres y resulten titulares –en forma total o parcial– de derechos económicos sobre su transferencia y/o cesión.

Creemos que este registro se superpone irrazonablemente con el registro de jugadores libres contenido en la RG 3376 y con el Régimen de Registración de la RG 3374 (para cedentes/cesionarios de derechos económicos).

Entendemos asimismo que resulta arbitrario colocar a todos los jugadores que se encuentren “libres” en la obligación de inscribirse; máxime teniendo en cuenta las graves consecuencias de su no inclusión, tal como veremos.

2.2 Para tramitar la inscripción en el “Registro de Inversores”, el solicitante debe cumplir con los siguientes requisitos:

- Poseer Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) activa y alta en el impuesto a las ganancias.
- Declarar y mantener actualizado ante la AFIP el domicilio fiscal, así como los domicilios de los locales y establecimientos conforme a lo dispuesto por las Resoluciones Generales Nros. 10 y 2109.
- Haber presentado las declaraciones juradas que correspondan a su situación fiscal, respecto del último período fiscal vencido o últimos doce (12) meses según el gravamen de que se trate.

El sistema impedirá efectuar la solicitud de alta en el “Registro de Inversores” y mostrará un mensaje de rechazo en el que se indicarán los motivos de tal circunstancia, cuando detecte inconsistencias con relación a:

- El domicilio fiscal declarado.
- La condición de inscripto en el impuesto a las ganancias.
- La presentación de las declaraciones juradas que correspondan a su situación fiscal, respecto del último período fiscal vencido o últimos doce meses, según el gravamen de que se trate.

Vale señalar que se ha creado un registro de similares características y condiciones de permanencia que las contenidas en el polémico Registro de Operadores de Granos, establecido hace tiempo para el sector agropecuario y cuestionado judicialmente en gran cantidad de oportunidades por los afectados.

Algunos de los cuestionamientos que advertimos sobre este registro son los siguientes:

- No nos resulta razonable que se obligue a un jugador que se encuentra “libre” a tener el alta en el impuesto a las ganancias. Máxime cuando a algunos de ellos puede resultarles dificultoso encontrar un nuevo club en donde jugar.

En este sentido, debemos destacar que no todos los inversores son grandes contribuyentes ni poseen una capacidad contributiva por la que merezcan ser sometidos a reglas con severas consecuencias por su incumplimiento.

- Nos parece grave también que, por una infracción -o error- de carácter formal - falta de presentación de declaraciones juradas o en la declaración del domicilio fiscal- se excluya a un sujeto del registro, con las graves consecuencias que ello le deparará al responsable (en rigor, que le apliquen la alícuota máxima del impuesto y se lo excluya del mercado). Es decir, el reglamentador ha presumido -a nuestro criterio, irrazonablemente- que por encuadrar en tales situaciones, los afectados estarían evadiendo y, por lo tanto, se establece que se les detraerá por adelantado la alícuota máxima del impuesto.

2.3 Una vez inscriptos en el “Registro de Inversores”, los sujetos obligados deben informar, por cada futbolista profesional, determinados datos detallados en la RG[5]. Asimismo, se exige adjuntar un archivo en formato “.pdf” con la documentación que respalda la inversión que se declara.

Entendemos que resulta excesivo solicitar todos estos datos, que seguramente le serán también enviados a la AFIP por medio de los otros regímenes de información vigentes (con los que se superpone abiertamente el régimen de esta RG).

2.4 La resolución incluye una novedosa norma, en la cual se estipula que los datos recabados en virtud de estos regímenes “tendrán carácter público” con las limitaciones impuestas por el artículo 101 de la Ley 11.683 (precepto que contiene la antigua figura del “secreto fiscal”) y por la Ley 25.326 de Protección de Datos Personales.

Creemos que más allá de la alusión a las principales disposiciones legales que protegen los datos personales tributarios en nuestro país, por aplicación de esos mismos preceptos es que no nos parece adecuado establecer -aunque luego la norma acote la trascendencia del término- que los datos del régimen resulten “públicos”. Ello así, puesto que la mayoría de ellos no lo son, según nuestra legislación.

En la RG 3432 se aclara a continuación cuáles de los datos personales aludidos “serán de acceso público”, y se indican a tales efectos a los enumerados en el apartado c) del inciso 2 del artículo 5º de la citada Ley 25.326 referidos a los agentes de información y los correspondientes a los sujetos informados, con exclusión de la vinculación contractual, sea ésta laboral o no, entre ambos sujetos.

A este respecto, vale recordar que el referido art. 5° de la señalada Ley 25.326 estatuye en su inciso 1 que el tratamiento de datos personales es ilícito "...cuando el titular no hubiere prestado su consentimiento libre, expreso e informado, el que deberá constar por escrito, o por otro medio que permita se le equipare, de acuerdo a las circunstancias". No obstante, a continuación, su inciso 2 (mencionado en la RG 3432) prevé que no será necesario el consentimiento cuando: "...c) [s]e trate de listados cuyos datos se limiten a nombre, documento nacional de identidad, identificación tributaria o previsional, ocupación, fecha de nacimiento y domicilio...". Es decir, la referida ley considera que no hace falta recabar el consentimiento del titular de los datos cuando los mismos sean los mencionados.

Por lo tanto, "serán de acceso público" -podrían ser divulgados por la AFIP- los siguientes datos referidos a los agentes de información y a los sujetos informados -salvo lo referido a la vinculación contractual, laboral o no laboral-: nombre, documento nacional de identidad, identificación tributaria o previsional, ocupación, fecha de nacimiento y domicilio.

Más allá de que desconocemos cuáles podrán ser las razones del fisco para dar a conocer dichos datos -los que no podrían ser utilizados para finalidades incompatibles o distintas de aquellas que motivaron su obtención[6]-, entendemos que en la RG 3432 se ha efectuado una alusión equivocada a una norma de la Ley 25.326, puesto que -como vimos- el precepto invocado no se refiere a una excepción al secreto fiscal ni mucho menos a una autorización para exhibir los datos personales, sino a una dispensa a la necesidad de requerir el consentimiento del titular de los datos que se recaban.

No obstante lo anterior, el temperamento respecto de la información cuya exhibición se proyectaría en la resolución resulta coincidente, en líneas generales, con el sostenido por la AFIP en su Disposición 98/2009, que sistematiza las excepciones al secreto fiscal admitidas por el propio organismo recaudador, sobre la base de la legislación y dictámenes vigentes[7]. En este sentido, el ente fiscal considera que no se prevé la aplicación del secreto fiscal para casos como el comentado.

En otro orden de ideas, y sin perjuicio de lo señalado precedentemente, creemos que resulta saludable que el propio organismo fiscal reconozca en una de sus propias normas -en buena hora, ya que algunos dictámenes y opiniones dentro del ente recaudador sostenían lo contrario[8]- la aplicación de la Ley de Protección de Datos Personales a la información tributaria[9].

2.5 Las modificaciones producidas en las inversiones vinculadas a futbolistas profesionales, comprendidos en la RG, deben ser registradas dentro de los diez (10) días hábiles administrativos contados a partir de la fecha de ocurrencia.

Podemos ver que se registran los cambios "en tiempo real". Nos parece excesivo para algunos de estos sujetos que no están en condiciones sociales ni económicas como para cumplirlo (por ej., un jugador con una muy baja "performance" al que no le renovaron el contrato).

2.6 *La permanencia de la inscripción en el "Registro de Inversores" está condicionada a que el contribuyente observe una "correcta conducta fiscal".*

Cuando se verifique, respecto de un sujeto inscripto, alguna de las situaciones que configuren una “incorrecta conducta fiscal”, la AFIP dispondrá la exclusión del responsable del aludido registro. En la RG se establece una exagerada e irrazonable cantidad de situaciones que podrían dar lugar a la referida conducta[10].

Como ha ocurrido con la creación del Registro de Operadores de Granos para el sector agropecuario, se ha establecido en este caso una “resolución penal en blanco” ya que, en muchas ocasiones, la potestad de excluir o no a un sujeto del registro -por ej., si se lo considerase “contribuyente no confiable”- dependerá de la exclusiva discrecionalidad del funcionario.

Por otro lado, los efectos de la exclusión se aplican desde la fecha de inscripción en el mismo (es decir, retroactivamente).

Supuestamente, se establece la obligación de retener a tales sujetos a la alícuota máxima del impuesto por algunas infracciones menores y que no tienen vinculación directa con la alícuota que deba aplicarse a un contribuyente. Dentro de tales causales se encuentran: no presentar una declaración jurada, no cumplir un requerimiento, no actualizar el domicilio fiscal[11], etc. Es decir, se establece una presunción/ficción en cuanto a que si el contribuyente ha olvidado presentar una declaración jurada informativa o no ha contestado un requerimiento, se presume que es un contribuyente de riesgo y que, por lo tanto, debe aplicársele la alícuota máxima del tributo.

En ese orden, las causales que determinan que un contribuyente no lleva una “correcta conducta fiscal” son muy amplias y dan un amplio margen de discrecionalidad (en rigor, arbitrariedad) para determinar o no una sanción encubierta tan grave como lo es la exclusión del registro (con graves consecuencias).

2.7 Por otra parte, la RG dispone que, en caso de detectarse la falta de incorporación en el “Registro de Inversores vinculados con Futbolistas Profesionales”, de alguno de los sujetos obligados, o si quienes se encontrasen inscriptos en el registro no hubiesen declarado inversiones vinculadas a derechos económicos de jugadores de fútbol profesional que posean, la AFIP podrá adoptar, entre otras, en forma conjunta o indistinta, alguna de las siguientes acciones:

- Encuadrar al responsable en una categoría creciente de riesgo a efectos de ser fiscalizado, según lo dispuesto por la RG 1974 y su modificatoria.
- Suspenderlo o excluirlo, según corresponda, de los Registros Especiales Tributarios de la AFIP en los cuales estuviere inscripto, incluyendo los establecidos por la RG 3432.
- Suspender la tramitación de certificados de exclusión o de no retención interpuestos por el responsable conforme a las disposiciones vigentes.
- Disponer la cancelación de la CUIT, con los efectos previstos en la RG 3358.

Advertimos que la norma establece una serie de sanciones encubiertas, con consecuencias más gravosas que aquellas previstas por la propia Ley de Procedimiento Tributario.

Lo más polémico de todas ellas, según creemos, es que la AFIP pueda aplicarlas sin dar derecho de defensa al afectado.

Por otra parte, estas sanciones tampoco suelen estar vinculadas con el incumplimiento que se pretende combatir.

Creemos que por medio de esta RG se ha creado una herramienta que otorga a los funcionarios de la AFIP un gran poder de dominio sobre los contribuyentes afectados, quienes se encuentran a merced de que, con un simple acto particular, se disponga la absorción de una parte sustancial de su ganancia o se suspenda su “identidad tributaria” (CUIT), con los graves efectos que esto conlleva. Nos remitimos a las apreciaciones precedentemente expuestas sobre este último tema[12].

3. Registro y régimen de retención de representantes de futbolistas profesionales [\[arriba\]](#)

3.1 La RG creó el “Registro de Representantes de Futbolistas Profesionales”, en el que deben inscribirse las personas físicas, sucesiones indivisas y demás sujetos, residentes en el país, que sean representantes de futbolistas profesionales.

Esta obligación rige respecto de los representantes de futbolistas profesionales que integren el plantel de clubes de las Divisiones Primera “A” y Nacional “B”, de los torneos organizados por la Asociación del Fútbol Argentino (AFA), así como de jugadores que se desempeñan en clubes del exterior o que se encuentran en condición de libres.

3.2 Los requisitos para tramitar la inscripción en el “Registro de Representantes” son prácticamente los mismos que se establecen para el “Registro de Inversores”[13], precedentemente comentado. Nos remitimos a las consideraciones allí efectuadas en mérito a la brevedad.

3.3 Una vez inscriptos en el “Registro de Representantes”, los sujetos obligados deben informar, por cada futbolista profesional que representen, los datos que se detallan en la RG[14].

Asimismo, deben adjuntar un archivo en formato “.pdf” con la documentación que respalda la representación que se declara.

3.4 A los fines fiscales, la resolución establece, como valor presuntivo de referencia, que las retribuciones obtenidas por los representantes en relación a las tareas desempeñadas como tal, no son inferiores al 10% del valor de las operaciones de transferencias de los jugadores representados y de los montos que perciben los mismos de los clubes (sueldo, prima, premio, etc.).

Sobre el particular, nos preguntamos lo siguiente: dicho valor presuntivo de referencia ¿es una presunción que admite prueba en contrario? De todos modos, si

se admitiese dicha prueba, sería una “prueba diabólica”, toda vez que debería demostrar el representante que no cobró la suma presumida por la resolución.

Por otra parte, vale preguntarse: ¿cómo se garantizaría el ingreso de los impuestos sobre esos valores presuntos? ¿Se obligaría al club a retener sobre el 10% del valor de las operaciones?

3.5 En otro orden de ideas, advertimos que la RG contiene normas contrarias al Reglamento que Regula la Actividad de los Agentes de Jugadores[15] aprobado por la Asociación del Fútbol Argentino, puesto que el “Registro de Representantes” de la AFIP -a diferencia de las normas federativas- no exige que los agentes posean la licencia otorgada por la AFA. Asimismo, vale destacar que el valor presuntivo de la remuneración del agente del 10% por sobre la transferencia más el 10% sobre el salario y premios del jugador no condice con lo que se encuentra normativamente admitido. Ello así, pues el reglamento impide cobrar por ambos conceptos.

3.6 La RG contiene una norma relativa a la publicidad y confidencialidad de los datos recabados por el régimen comentado, idéntica a la precedentemente expuesta sobre el “Registro de Inversores”. Por lo tanto, nos remitimos a lo allí expresado sobre el particular, en mérito a la brevedad.

3.7 La permanencia de la inscripción en el “Registro de Representantes” está condicionada a que el contribuyente observe una correcta conducta fiscal.

Cuando se verifique respecto de un sujeto inscripto alguna de las situaciones que configuren una incorrecta conducta fiscal, conforme lo indicado en la RG, la AFIP dispondrá la exclusión del responsable en el “Registro de Representantes”.

Como ocurre con el “Registro de Inversores”, en la RG se establece una exagerada e irrazonable cantidad de situaciones que podría dar lugar a la referida inconducta. Nos remitimos a las consideraciones allí expuestas, en homenaje a la brevedad.

3.8 Las altas, bajas y/o modificaciones producidas con relación a la nómina de deportistas representados, deben ser registradas dentro de los diez (10) días hábiles administrativos contados a partir de la fecha de acaecidas.

Advertimos que las obligaciones señaladas respecto de este régimen también se superponen con los deberes establecidos por otros regímenes de información, sobre los cuales ya hemos emitido opinión en este mismo módulo. Nos remitimos a las consideraciones antes formuladas, en mérito a la brevedad.

Cuando la AFIP detecte la falta de incorporación en el “Registro de Representantes”, de alguno de los sujetos obligados que posea la representación vigente de un jugador de fútbol o, tratándose de sujetos incluidos en aquél, que omitan declarar altas, bajas o modificaciones de la nómina de jugadores representados, dicho organismo podrá adoptar, entre otras, en forma conjunta o indistinta, idénticas sanciones a las previstas para el “Registro de Inversores”.

3.9 Como en el caso de los inversores, precedentemente comentado, la permanencia en el registro para los agentes viene directamente relacionada con el porcentaje de retención que se obliga a aplicar al responsable, toda vez que para ser “merecedor” de una retención menor, los interesados deberán encontrarse

incluidos en el registro y cumplir con las normas de la señalada resolución, como por ejemplo, que la representación se encuentre debidamente declarada ante el fisco. De verificarse todos los requisitos aludidos, la retención que se aplique será del 17,5%; en cambio, si no se cumpliera alguno de los requisitos señalados, la retención se elevará al 35%.

3.10 En cuanto a la base imponible sobre la que se aplican las retenciones, cabe remitirse a las consideraciones expresadas en los puntos 3.4 y 3.5[16].

4. Consideraciones finales [\[arriba\]](#)

Sin perjuicio de las observaciones realizadas precedentemente, estimamos que constituye una buena idea la creación de regímenes de retención, en tanto se verifique que las amputaciones patrimoniales no excedan lo que el contribuyente luego deba presuntamente abonar por el impuesto en cuestión, puesto que de lo contrario se verían afectados diversos principios constitucionales de la tributación.

Por otra parte, con el objeto de que estos regímenes tengan efectividad, la propia AFIP debería realizar un control más estricto de los pagos que realizan los clubes, así como también aplicar las sanciones que correspondan por no practicar tales retenciones o por la apropiación indebida de las mismas, situación que se suele verificar en demasiadas oportunidades.

Hasta el momento, estos controles y retenciones no han tenido demasiada efectividad habida cuenta de que, en gran cantidad de supuestos, las entidades deportivas practican las retenciones y después no las depositan; pero, a pesar de esto, pocas veces son aplicadas las sanciones legales a los responsables. Por el contrario, salvo hipótesis excepcionales, se les suelen otorgar desde el mismo Estado Nacional generosas moratorias que brindan cobertura no solo a los clubes sino también a los dirigentes que han llevado a cabo las irregulares prácticas.

[1] Abogado (Univ. de Buenos Aires). Especialista en Derecho Tributario (Univ. Austral). Prof. en la Maestría en Derecho Tributario de la Univ. Austral. Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario y Prof. Asociado de Impuestos II en la Universidad de la Marina Mercante. Co-Director del Módulo “Impuestos en el Deporte” en la Diplomatura en Derecho Deportivo de la Univ. Austral. Prof. de la materia “Impuestos en el Deporte” en: Diplomatura de Derecho y Deporte del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal y la Asociación Latinoamericana de Derecho del Deporte, Programa en Derecho y Management del Deporte UCA/FIFA/CIES, Programa sobre Impuestos en el Deporte de la Univ. Austral, Programa de perfeccionamiento en Derecho del Deporte del Colegio de Abogados de San Isidro, Curso de Perfeccionamiento en Derecho Deportivo de la Univ. Nacional del Litoral. Expositor en congresos, jornadas, seminarios y mesas redondas dedicados a la materia tributaria. Autor de diversos trabajos en revistas especializadas, periódicos y obras colectivas. Autor de la obra: Tratado de la información tributaria (La Ley/Thomson-Reuters, 2011). Actualmente se desempeña como consultor tributario.

[2] B.O. 4/01/2013.

[3] Nos referimos a las siguientes:

- 1) Sustitución y ampliación del régimen de información del fútbol y creación de un nuevo Registro de Operaciones (RG 3334 y RG 3376).
- 2) Establecimiento de la Declaración Jurada Anticipada del Fútbol (DJAF) como condición para la realización de cualquier operación de transferencia internacional y creación de un “pago a cuenta” del 35% de un ignoto monto a ser determinado por la propia AFIP, para el caso de realización de operaciones con los clubes a los que los funcionarios consideren “paraísos fiscales deportivos” (RG 3376).
- 3) Suspensión “preventiva” de la Clave Única de Información Tributaria (CUIT) de los agentes FIFA publicados en la página de la Asociación del Fútbol Argentino (AFA).

[4] Entre ellos, puede consultarse: FRAGA, Diego N.; “Triangulaciones y evasión impositiva en el fútbol: los nuevos (y polémicos) controles de la Administración Tributaria argentina”; Revista Brasileira de Direito Desportivo N° 23, Instituto Brasileiro de Direito Desportivo; San Pablo, 27/05/2013.

[5] ANEXO II “REGISTRO DE INVERSORES VINCULADOS CON FUTBOLISTAS PROFESIONALES”. INFORMACION A SUMINISTRAR

Datos a informar respecto del futbolista profesional:

1. Apellido y nombres.
2. Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) o Código Unico de Identificación Laboral (C.U.I.L.).
3. Apellido y nombres, y Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) o Código Unico de Identificación Laboral (C.U.I.L.) del representante.
4. Con relación a la inversión:
 - 4.1. Fecha de constitución.
 - 4.2. Porcentaje de participación.
 - 4.3. Monto total invertido.
5. Fecha de Finalización de la inversión:

[6] Cfr. art. 4, inc. 3 de la Ley 25.326.

[7] Vid. al respecto, “El secreto fiscal en el Derecho Argentino”, en Fraga, Diego N.; Tratado de la información tributaria; La Ley/Thomson-Reuters; 2011, pág. 514 y ss.

[8] En el seno de la AFIP se ha afirmado que el régimen de habeas data no se aplica respecto de ese organismo, “...habida cuenta que el precepto legal se refiere a los registros públicos, condición que no revisten los archivos, bases y los registros del organismo Fiscal” (cfr. Grupo de enlace. AFIP-DGI/CPCECABA; reunión del 05/04/2006; publicado en Rev. Práctica Profesional N° 36, 2006, pág. 95).

[9] En esta misma sintonía, el tribunal cimero de nuestro país consideró, en el leading case “Empresa de Combustible Zona Común S.A. c. Administración Federal de Ingresos Públicos” (fallo de fecha 7/04/2009, obtenido en La Ley Online), que la AFIP posee efectivamente legitimación pasiva ante la interposición de una acción de habeas data, porque se trata de una garantía que resulta plenamente aplicable a la información que obra en bancos de datos de carácter público.

[10] ANEXO III (Artículos 20 y 30)

SUPUESTOS QUE CONFIGURAN UNA INCORRECTA CONDUCTA FISCAL

- a) Existencia de inconsistencias con relación al domicilio fiscal declarado.
- b) Registrar incumplimientos respecto de la presentación de sus declaraciones juradas determinativas en materia impositiva, de los recursos de la seguridad social y/o aduanera, respecto del último período fiscal vencido o últimos doce meses, según el gravamen de que se trate.
- c) Perder la condición de inscripto en el impuesto a las ganancias.
- d) Integrar la base de contribuyentes no confiables, conforme a las tareas de verificación y controles sistémicos implementados o a implementar por parte de la AFIP.

- e) Presentar inconsistencias asociadas a su comportamiento fiscal detectadas a través de análisis sistémicos periódicos efectuados por la AFIP.
- f) Presentar incumplimientos a la presentación de declaraciones juradas informativas de los regímenes en los cuales resulte obligado como agente de información.
- g) Cuando la AFIP, en ejercicio de sus facultades de verificación y fiscalización – acciones, controles y procedimientos practicados, constate alguno de los siguientes hechos:
1. La detección de documentación o, en su caso su contenido, que resulten apócrifos, falsos o adulterados.
 2. La detección de representantes, autorizados o apoderados, inexistentes y/o utilización de interpósita persona.
 3. Omisión total de efectuar retenciones o percepciones correspondientes a los regímenes del impuesto al valor agregado y/o del impuesto a las ganancias y/o de los recursos de la seguridad social.
 4. Omisión de ingreso de percepciones y/o retenciones practicadas.
 5. Incumplimiento total o parcial a requerimientos efectuados por la AFIP.
 6. Carencia de registros de las operaciones efectuadas y/o de los comprobantes respaldatorios de las mismas, o incongruencia entre los registros y sus comprobantes respaldatorios y/o con las declaraciones juradas presentadas.
 7. Ajustes de fiscalización relevantes:
 - 7.1. No conformados o
 - 7.2. conformados no regularizados o no ingresados.
 8. Conductas encuadradas en el segundo párrafo del Artículo 49 del Decreto N° 1.397/79 y sus modificaciones, o del segundo párrafo del Artículo 39, punto 2., de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.
 9. Falta de correspondencia entre los datos informados y la realidad económica de la actividad desarrollada por el contribuyente, determinada mediante controles objetivos practicados con motivo de verificaciones y/o fiscalizaciones.
 10. Inconsistencias entre el monto invertido por el solicitante y su patrimonio declarado ante la AFIP, o por carecer de suficiente capacidad económica para efectuar dicha inversión.
- [11] Es más en algunas ocasiones, los oficiales notificadores de la AFIP se presentan en los domicilios y, por no encontrar esa única vez a los respectivos responsables, se les aplican a los mismos sanciones encubiertas de gravedad, como la suspensión de la CUIT o la exclusión de registros como el comentado.
- [12] Respecto de los antecedentes judiciales aplicables vinculados con la suspensión de la CUIT (aunque sólo uno de ellos relativo al ámbito del fútbol), cabe citar los siguientes: Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, sala A, “Ceralia S.R.L. c. Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) s/ amparo”, 27/08/2013; Juzgado Federal de Salta N° 2, “El Mandarín S.R.L. c. AFIP s/acción de amparo”, 27/05/2013; CNFed. Contenciosoadministrativo, Sala IV, “FDM Management SRL c/EN-AFIP-DGI-RG 3358/12 s/amparo ley 16.986”, 20/02/2014; CNFed. Contenciosoadministrativo, Sala V, “Desmed S.A. c. EN - AFIP - DGI (RG 3358/2012) s/amparo”, 22/10/2013; Cámara Federal San Martín, sala II, “Lunati, Pablo Alejandro c. PEN - AFIP s/amparo”, 14/11/2013.
- [13] No obstante, advertimos que no se ha incluido como causal de rechazo de inscripción a la falta de presentación de declaraciones juradas. Desconocemos las razones que han llevado al reglamentador a formular dicha diferencia.
- [14] Datos a informar respecto de cada futbolista profesional:
- a) Apellido y Nombres.
 - b) Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) o Código Unico de Identificación Laboral (C.U.I.L.).
 - c) Fecha a partir de la cual lo representa.

d) Retribución que percibe por su función

e) Fecha de finalización de la representación:

[15] Boletín Especial de la AFA N° 3.606.

[16] Para quien desee ampliar respecto de este tema, ver FRAGA, Diego; “Técnicas presuntivas y ficciones aplicadas en el ámbito del fútbol”, en Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional; AA.VV. (Dir. FRAGA, Diego N. y SERICANO, Roberto), La Ley/Thomson-Reuters, Tomo 2, 2014.