

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



PROBLEMÁTICA DEL IMPUESTO A LA RENTA QUE ENFRENTAN LOS CLUBES DE FÚTBOL EN EL PERÚ

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Diana Esmeralda Anticona Villanueva

Código 20152583

Asesora

Renée Villagra Cayamana

Lima – Perú

Mayo de 2019



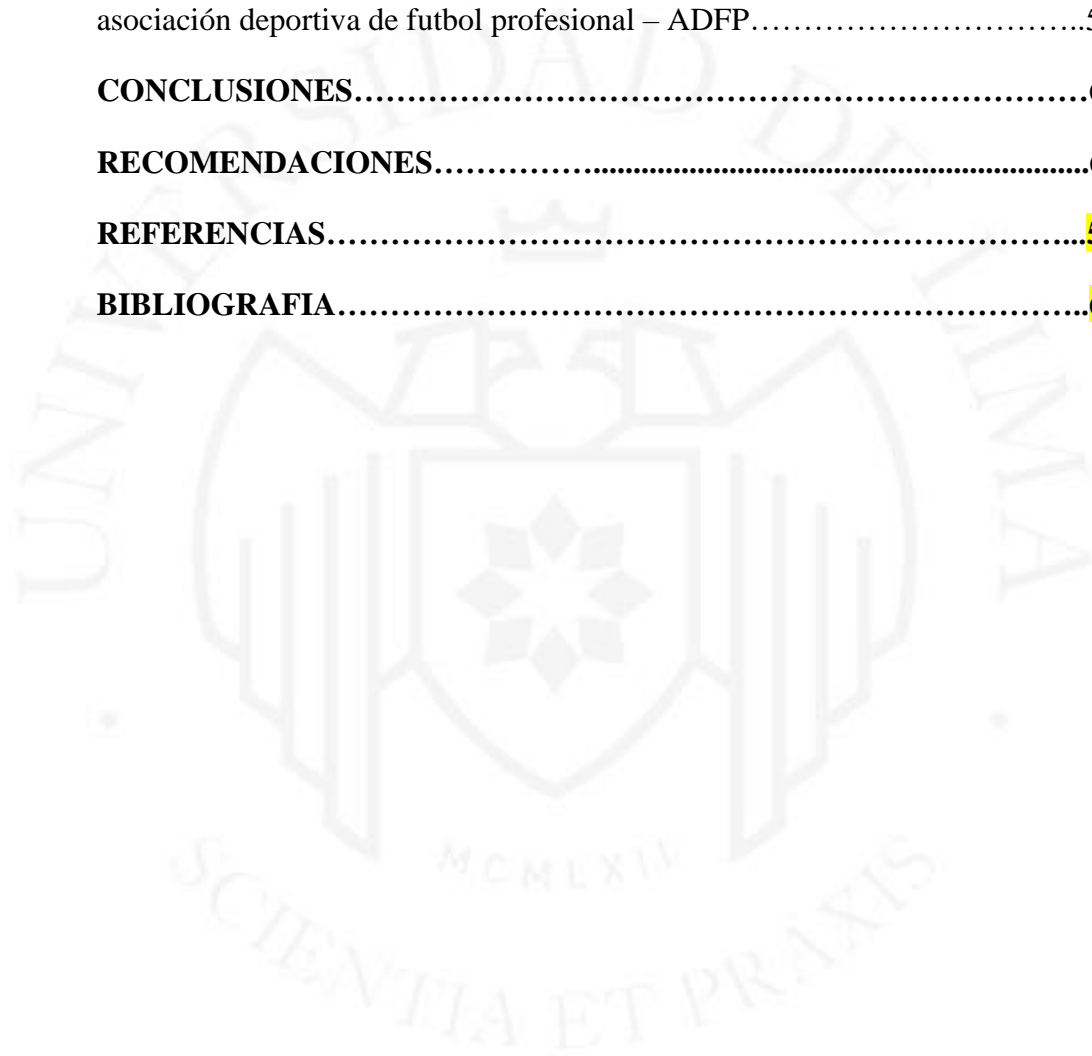
**PROBLEMÁTICA DEL IMPUESTO A LA
RENTA QUE ENFRENTAN LOS CLUBES DE
FÚTBOL EN EL PERÚ**

**PROBLEM OF THE INCOME TAX TO
CONFRONT BY FOOTBALL CLUBS IN PERU**

TABLA DE CONTENIDO

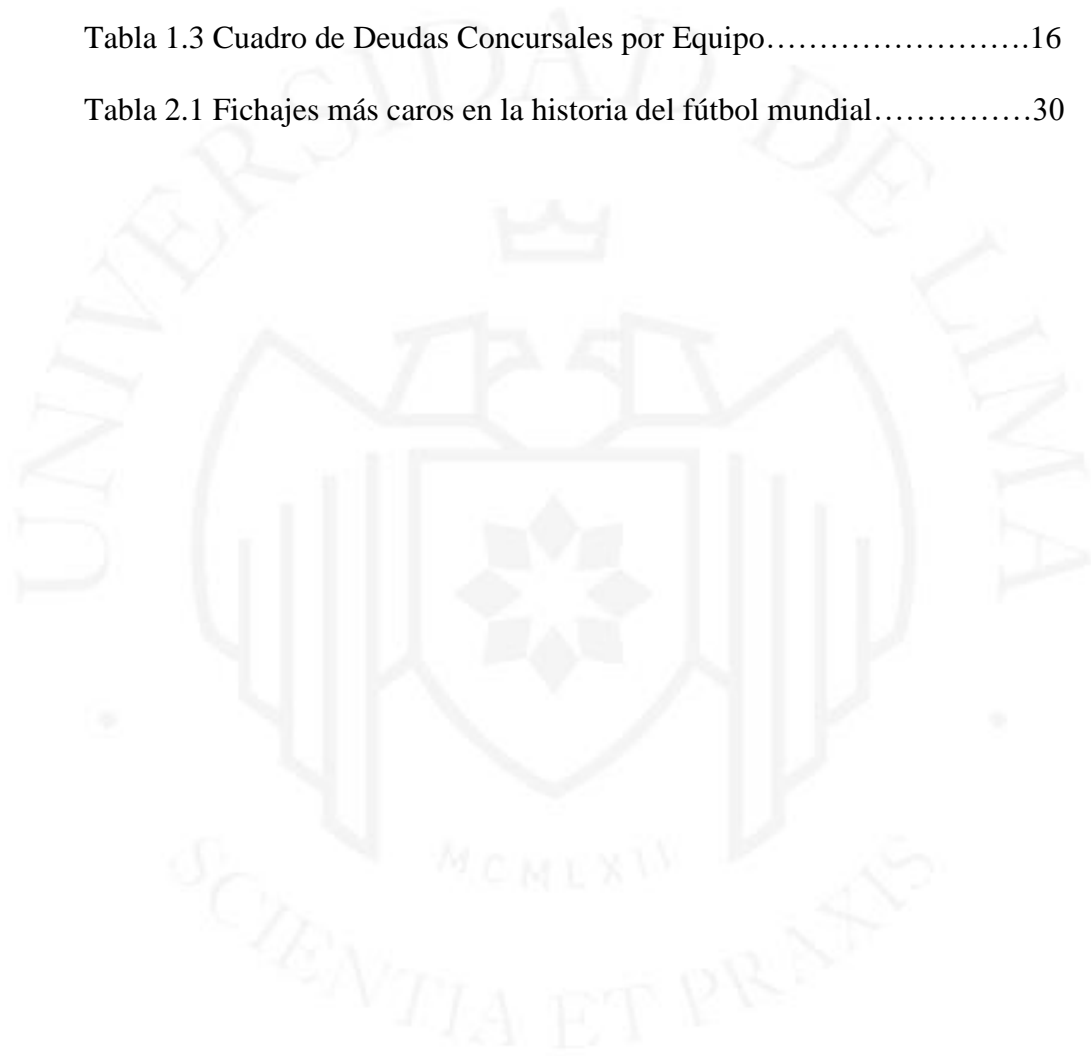
RESUMEN.....	VIII
ABSTRACT.....	IX
INTRODUCCIÓN.....	10
CAPÍTULO I: LOS CLUBES DEL FUTBOL PERUANO Y LA IMPOSICION DE RENTA.....	12
1.1 Los clubes deportivos.....	13
1.1.1 Legislación comparada, antecedentes, caso español.....	17
1.2 Persona jurídica.....	20
1.3 Asociaciones civiles.....	21
1.4 Sociedades anónimas.....	22
CAPÍTULO II: PROBLEMAS TRIBUTARIOS QUE ENFRENTA UN CLUB DEPORTIVO DE FÚTBOL CONSTITUIDO COMO SOCIEDAD ANÓNIMA.....	25
2.1 Erogaciones vinculadas a la contratación de futbolistas profesionales.....	25
2.1.1 Transferencia de jugadores de futbol.....	31
2.1.2 Conceptos remunerativos.....	33
2.1.3 Pagos en especie (vivienda y movilidad).....	34
2.1.4 Cesión de imagen.....	37
2.2 Calificación tributaria de los pagos efectuados a los directores técnicos....	41
2.2.1 Posición de la administración tributaria.....	42
2.2.2 Posición del tribunal fiscal.....	42
2.2.3 Nuestra opinión.....	43

2.3 Erogaciones efectuadas por el club deportivo de futbol a favor de instituciones deportivas: Taquilla e inscripción a torneos.....	49
2.3.1 Pago a la Federación Deportiva Peruana de Futbol – FPF.....	52
2.3.2 Pago a la Asociación Deportiva de Futbol Profesional del Perú- ADFP..	55
2.3.3 Pago por inscripción al torneo de futbol descentralizado a favor de la asociación deportiva de futbol profesional – ADFP.....	57
CONCLUSIONES.....	60
RECOMENDACIONES.....	63
REFERENCIAS.....	59
BIBLIOGRAFIA.....	61



INDICE DE TABLAS

Tabla 1.1 Tabla de Posiciones Torneo Apertura.....	11
Tabla 1.2 Naturaleza Jurídica de los Clubes de Fútbol en el Perú.....	13
Tabla 1.3 Cuadro de Deudas Concuriales por Equipo.....	16
Tabla 2.1 Fichajes más caros en la historia del fútbol mundial.....	30



INDICE DE FIGURAS

Figura 2.1 Actividades de la Federación Peruana de Fútbol.....	53
Figura 2.2 Actividades de la Asociación Deportiva de Fútbol Peruano.....	55



RESUMEN

Mediante la Ley 29504, que promueve la transformación y participación de los Clubes Deportivos de Fútbol Profesional en Sociedades Anónimas, el artículo 5 introduce por primera vez la sociedad anónima abierta como forma jurídica de los clubes deportivos.

Este artículo desarrolla el Impuesto sobre la Renta (IR) desde la perspectiva de un club deportivo que opera como sociedad. En este sentido, la Ley del impuesto a la renta, no prevé ningún tratamiento especial o régimen especial para los clubes; sin embargo, se han identificado problemas frecuentes que enfrentan dichas entidades, tales como: gastos incurridos por los clubes de fútbol en la contratación de futbolistas profesionales; la categoría tributaria y determinar el pago a realizar en la contratación de directores técnicos, si corresponde a la cuarta o quinta categoría; así como los gastos incurridos por el club de fútbol a favor de las instituciones deportivas.

Palabras clave: Club deportivo, sociedades anónimas, fútbol, Impuesto a la Renta.

ABSTRACT

Through Law 29504, which promotes the transformation and participation of Professional Football Sports Clubs into Public Limited Companies, Article 5 introduces for the first time the open public limited company as the legal form of sports clubs.

This article develops the Income Tax (IR) from the perspective of a sports club operating as a company. In this sense, the Income Tax Law does not provide for any special treatment or special regime for clubs; however, frequent problems faced by such entities have been identified, such as: expenses incurred by football clubs in hiring professional footballers; the tax category and determine the payment to be made in hiring technical directors, if it corresponds to the fourth or fifth category; as well as expenses incurred by the football club in favor of sports institutions.

Keywords: Sports clubs, Public Limited Companies, football, Income Tax.

INTRODUCCIÓN

En el Perú, a partir de la Copa Mundial de la FIFA Rusia 2018, la pasión por el fútbol creció en la mayoría de las personas. La emoción de los peruanos viene desde años atrás y ello se evidencia en la variedad de sus clubes.

Actualmente, en el Perú existen 18 clubes de fútbol. La existencia de estos clubes evidencia que el fútbol en nuestro país es considerado como un fenómeno de integración y cooperación, uniendo la compleja sociedad que frecuentemente se encuentra dividida por razones étnicas, culturales, económicas y sociales.

Al respecto, Humberto (2011) resalta como primer problema que aqueja al fútbol peruano el que patrimonialmente se encuentra técnicamente en quiebra¹; por otro lado, es público que dentro de las deudas que presentan los clubes deportivos de fútbol profesional se encuentra la deuda ante la Administración Tributaria (pp. 19-20).

Mediante la Ley que promueve la transformación y participación de los Clubes Deportivos de Fútbol Profesional en Sociedades Anónimas, Ley N° 29504, se introduce por primera vez en el artículo 5 de la Ley a la Sociedad Anónima Abierta como una forma jurídica para los clubes deportivos.²

Estas sociedades al incurrir en erogaciones relacionadas a sus actividades deben tomar en cuenta la deducibilidad de los gastos, estos gastos deben cumplir con los principios de causalidad, razonabilidad y proporcionalidad con los ingresos previstos en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹ Los otros problemas son: (i) lo que el fútbol genera por concepto de taquilla, al igual que la asistencia a los partidos, presentan una tendencia decreciente sobre la base de lo sucedido entre el año 1998 y 2003; y (ii) Alto nivel de corrupción de los dirigentes. (pp. 19-20).

² Artículo 5.- Naturaleza jurídica de los clubes deportivos de fútbol profesional

Los clubes deportivos de fútbol profesional se organizan bajo la forma de sociedades anónimas abiertas o asociaciones civiles, conforme a la Ley General de Sociedades y al Código Civil. Se incorporan a la respectiva liga y a la Federación Deportiva Nacional, según lo dispongan los estatutos de estas últimas.

Los estatutos de las sociedades anónimas y de las asociaciones civiles establecen una comisión de ética y una comisión de auditoría. Los miembros de ambas comisiones no pueden desempeñar cargos en el directorio, en la gerencia ni en otras sociedades vinculadas.

Debemos señalar que el presente trabajo desarrollará aspecto del impuesto a la renta desde la perspectiva de un club deportivo que opera como sociedad, en tanto la asociación queda fuera del ámbito de este trabajo. Cabe señalar que la Ley de Impuesto a la Renta no prevé ningún tratamiento especial o régimen particular para los clubes; no obstante, se han identificado problemas frecuentes que afrontan tales entidades y nos proponemos analizarlos.



















El presente trabajo abordará tres partes: la primera se relaciona con las erogaciones que efectúan los clubes de fútbol en la contratación de jugadores de fútbol profesional, siendo los más representativos los pagos por transferencia de futbolistas profesionales y pagos en especie (vivienda y movilidad). La segunda parte, la centraremos en la categorización del impuesto a la renta correspondiente al pago efectuado por la contratación de directores técnicos, el cual podría corresponder a la cuarta o a la quinta categoría. La tercera parte se relaciona a las erogaciones efectuadas por el club deportivo de fútbol a favor de instituciones deportivas: recaudación por entradas (taquilla) e inscripción a torneos.

CAPÍTULO I: LOS CLUBES DE FÚTBOL Y LA IMPOSICIÓN DE RENTA

Jurídicamente, los clubes deportivos de fútbol profesional pueden organizarse como sociedades anónimas o asociaciones civiles en virtud de lo previsto por el artículo 5 de la Ley N° 29504. El panorama actual según información pública de la Asociación Deportiva de Fútbol Peruano (en adelante, ADFP) a mayo 2019 se presenta en la siguiente forma:

Tabla 1.1

Tabla de Posiciones Torneo Apertura

	Equipo	PJ	PG	PE	PP	GF	GC	DF	PTOS
1	 Binacional	15	11	0	4	41	20	21	33
2	 Sporting Cristal	15	8	4	3	24	11	13	28
3	 Municipal	15	7	5	3	26	19	7	26
4	 César Vallejo	15	7	2	6	22	20	2	23
5	 Cantolao	15	5	7	3	15	11	4	22
6	 Alianza Lima	15	6	4	5	26	23	3	22
7	 Real Garcilaso	15	6	4	5	18	15	3	22
8	 UTC	15	5	7	3	21	21	0	22
9	 Ayacucho FC	15	6	4	5	20	20	0	22
10	 Alianza Universidad	15	5	6	4	17	16	1	21
11	 FBC Melgar	15	5	5	5	20	22	-2	20
12	 Universitario	15	5	4	6	23	26	-3	19
13	 Sport Huancayo	14	4	6	4	18	19	-1	18
14	 Carlos A. Mannucci	15	4	3	8	20	24	-4	15
15	 Unión Comercio	14	3	5	6	13	16	-3	14
16	 San Martín	15	3	5	7	13	27	-14	14
17	 Pirata FC	15	2	5	8	13	24	-11	11
18	 Sport Boys	15	2	4	9	9	25	-16	10

Fuente: Asociación Deportiva de Fútbol Profesional, ADFP. (2019)

Antes de desarrollar el aspecto tributario corresponde conocer los pormenores de la regulación de los clubes deportivos de fútbol.

1.1 Los clubes deportivos

Los clubes deportivos son organizaciones base del deporte que reúnen a diversos sujetos, aficionados a la práctica deportiva, conforme fluye de la definición prevista en el artículo 38 de la Ley N° 28036, Ley de Promoción y Desarrollo del Deporte modificada por el artículo 2 de la Ley N° 29544:

Los clubes deportivos reúnen a deportistas, socios, dirigentes, padres de familia y aficionados para la práctica de una o más disciplinas deportivas. Constituyen las organizaciones de base del deporte de afiliados y se inscriben en el registro de asociados de la liga o federación deportiva respectiva y en el RENADE. Procede el registro de un club deportivo en una liga o federación deportiva nacional si ejerce como mínimo una actividad deportiva específica, real, durable y reconocida por el Instituto Peruano del Deporte (IPD); si sus estatutos guardan concordancia con la política del deporte en general y el plan nacional del deporte en general; y si acepta regirse y acatar las disposiciones de su respectiva liga o federación deportiva nacional.³

Cabe señalar que el referido concepto ha evolucionado, en tanto en 1969, el artículo 25 del Decreto Ley N° 17817 – Ley Del Deporte Nacional, definió al club deportivo como una “agrupación de deportistas y dirigentes que se organizan para la práctica de uno o más deportes con objetivos de beneficio general y sin fines de lucro”.

Posteriormente, la Ley N° 29504 – Ley que Promueve la Transformación y Participación de los Clubes Deportivos de Fútbol Profesional en Sociedades Anónimas Abiertas (2010) define a los clubes deportivos de fútbol profesional como:

³ Ley 29544, publicada 21 de junio del 2010

organizaciones que tienen como objeto social organizar, producir, comercializar y participar en espectáculos deportivos de fútbol de carácter profesional y se encuentran incorporadas en el registro a que se refiere el artículo 4.

Se entiende por espectáculo deportivo de fútbol profesional los eventos en los que los clubes deportivos de fútbol participan entre ellos con el objeto de obtener un beneficio pecuniario.⁴(p. 2)

Como podemos observar, no obstante, algunos clubes de fútbol antes del 2010 se constituían como asociaciones civiles sin fines de lucro, a partir de tal año “los nuevos clubes que se incorporen a la actividad deportiva del fútbol profesional, después de haber logrado el derecho de ascenso a esa categoría ... pueden adoptar la personería jurídica de Sociedad Anónima Abierta” (p. 7). Cabe precisar que el presente trabajo analizará problemas vinculados con la tributación de los clubes como sociedades anónimas, quedando fuera de su ámbito los referidos a asociaciones. Partiremos conceptualizando a la persona jurídica, en particular a la asociación civil y a la sociedad anónima a efecto de conocer sus diferencias respecto del impuesto a la renta.

Tabla 1.2

Naturaleza Jurídica de los Clubes de Fútbol en el Perú

Nº	CLUB (Según ADFP)	DENOMINACION O RAZON SOCIAL (Según SUNAT)	NATURALEZA JURIDICA	FECHA DE INSCRIP (SUNAT)	FECHA DE INICIO ACTIV. (SUNAT)
1	ALIANZA LIMA	CLUB ALIANZA LIMA	ASOCIACION	1993	1901
2	UNIVERSITARIO	CLUB UNIVERSITARIO DE DEPORTES	ASOCIACION	1993	1924
3	CANTOLAO	ACADEMIA DEPORTIVA CANTOLAO	ASOCIACION	2009	1985
4	SPORT BOYS	CLUB SPORT BOYS ASSOCIATION	ASOCIACION	1994	1994

⁴ Véase el artículo 4- Registro de Clubes de Fútbol Profesional, Ley 29504

5	SAN MARTIN	CLUB DEPORTIVO UNIVERSIDAD DE SAN MARTIN DE PORRES S.A.	SA	1998	1998
6	SPORTING CRISTAL	CLUB SPORTING CRISTAL S.A.	SA	2004	2005
7	ALIANZA UNIVERSIDAD	CLUB SOCIAL DEPORTIVO CULTURAL ALIANZA UNIVERSIDAD DE HUANUCO	ASOCIACION	2005	2005
8	CESAR VALLEJO	CLUB CULTURAL SOCIAL Y DEPORTIVO UNIVERSIDAD CESAR VALLEJO S.A.C.	SAC	2005	2005
9	AYACUCHO FC	AYACUCHO F.C.	ASOCIACION	2007	2007
10	MUNICIPAL	CLUB DEPORTIVO MUNICIPAL	ASOCIACION	2008	2008
11	SPORT HUANCAYO	SPORT HUANCAYO	ASOCIACION	2008	2008
12	UNION COMERCIO	CLUB DEPORTIVO UNION COMERCIO SOCIEDAD ANONIMA	SA	2010	2010
13	REAL GARCILAZO	REAL ATLETICO GARCILAZO – CUSCO	ASOCIACION	2011	2011
14	UTC	UNIVERSIDAD TECNICA DE CAJAMARCA S.A.	SA	2012	2012
15	CARLOS A. MANNUCCI	CLUB SOCIAL Y DEPORTIVO CARLOS A MANNUCCI	ASOCIACION	2012	2012
16	FBC MELGAR	INVERSIONES DEPORTIVAS FBC MELGAR S.A.C.	SAC	2014	2014
17	BINACIONAL	CLUB ESCUELA MUNICIPAL DEPORTIVO BINACIONAL FC - DEPORTIVO BINACIONAL FC	ASOCIACION	2016	2016
18	PIRATA FC	MOL EL PIRATA DE CHICLAYO FUTBOL CLUB	ASOCIACION	2018	2018

Fuente: La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, SUNAT (2019)
Elaboración Propia

En términos generales, se observa que 12 clubes están constituidos como asociaciones civiles, mientras que 6 clubes se han constituido como sociedad anónima. En el primer grupo se encuentran, entre otros, el Club Universitario de Deportes y el Club Alianza Lima, mientras que el Club Deportivo Universidad de San Martín de Porres SA. y el Club Sporting Cristal SA. están constituidos como sociedades anónimas.

Asimismo, en la Segunda Disposición Transitoria se otorga la posibilidad de que los clubes deportivos de fútbol profesional, que adopten cualquiera de las modalidades establecidas y tengan deudas de tributos recaudados y/o administrados por la

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante, Sunat), puedan acogerse al beneficio para fraccionar sus deudas con un plazo de 20 años para su pago.

Posteriormente, en el 2016 el Poder Ejecutivo emitió el Decreto Legislativo N° 1257 que tuvo por objeto principalmente el sinceramiento de la deuda tributaria y otros ingresos administrados por la Sunat que se encuentren en litigio en la vía administrativa, judicial o en cobranza coactiva, así como extinguir las deudas tributarias menores a una (1) Unidad Impositiva Tributaria (UIT).

Al respecto, Sunat, mediante Nota de Prensa N° 002-2017 del 3 de enero del 2017, se pronunció sobre el alcance del Decreto Legislativo N° 1257 (Publicado el 8 de diciembre del 2016) al indicar que la posibilidad del fraccionamiento se restringía a aquellas deudas no incluidas en algunos de los procedimientos concursales al amparo de la Ley General de Sistema Concursal o procedimientos similares establecidos en normas especiales. Adicionalmente, la Sunat precisó que quienes se acogieran al fraccionamiento tenían que cumplir con los requisitos legales generales. La misma nota de prensa señaló que, por las razones antes expuestas, no podían acogerse los clubes Universitario de Deportes, Alianza Lima, Sport Boys, FBC Melgar y Cienciano.

Cabe precisar que en el cuadro siguiente se muestra la deuda tributaria de los citados clubes a mayo 2018.

Tabla 1.3

Cuadro de Deudas Concuriales por Equipo

CLUBES EN PROCESO CONCURSAL		
A mayo del 2018		
	Deuda concurial total en millones de S/	Deuda recuperada en S/
Melgar	3,98	3,16 millones
Sport Boys	15,83	950.000
Cienciano	11,28	452.305
Alianza Lima	46,30	957.656
Universitario de Deportes	376,50	0

Fuente: Macera (2018)

Podemos concluir que el legislador optó como medida de salvación para los clubes deportivos de fútbol a la Sociedad Anónima Abierta (SAA) para que sea una forma de financiamiento el que las deudas con terceros se convirtieran en acciones, previa adaptación de las asociaciones sin fines de lucro de los clubes en sociedades anónimas abiertas, teniendo como órgano de control y supervisión a la Superintendencia del Mercado de Valores (SMV), y las operaciones y gestión administrativa deben ser sometidas a la realización de auditorías anuales. Todo esto con el propósito de poder hacer frente a sus deudas ante la Sunat.

Como consecuencia del cambio jurídico de asociación sin fines de lucro a una sociedad anónima, se elimina la posibilidad de gozar de la exoneración prevista en el literal b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, LIR).

1.1.1 Legislación Comparada: Antecedentes - Caso español

Es importante destacar la evolución del fútbol en el país de España, en tanto en la actualidad constituye una referencia en el mundo, debido a sus grandes inversiones en la contratación de los mejores jugadores profesionales de fútbol de todo el mundo⁵.

Santamaría y Ruiz (2014) reseñan que en la década de los Ochenta, los clubes deportivos de fútbol se encontraban en un contexto económico bastante malo. La administración de los clubes no asumía responsabilidad alguna por su gestión, pues esta era evaluada por sus resultados deportivos y no económicos, tanto así que acumularon grandes deudas (p. 27).

Es importante destacar que, durante este periodo, los clubes se regían por la Ley 13/1980 Ley General de la Cultura Física y del Deporte, bajo la forma jurídica de entidades sin fines de lucro. Al respecto, “este modelo de gestión tenía un vacío legal respecto a la responsabilidad de las deudas y el control de sus cuentas” (Santamaría y Ruiz, 2014).

Posteriormente, mediante la Ley 10/1990, se produce un quiebre al introducir a los clubes de fútbol un nuevo modelo de asociación deportiva: la Sociedad Anónima Deportiva (SAD)⁶, la cual pertenecía al régimen general de las Sociedades Anónimas, con las particularidades que se contienen en esta ley y en sus normas de desarrollo. (Ley 10/1990, 1990, art. 19); sin embargo, en la disposición séptima de la presente ley, se contemplaba una excepción:

Los Clubes que, a la entrada en vigor de la presente Ley, participen en competiciones oficiales de carácter profesional en la modalidad deportiva del fútbol, y que, en las auditorías realizadas por encargo de la Liga de Fútbol Profesional, desde la temporada 1985-1986 hubiesen obtenido en

⁵ Así también, tiene gran cantidad de fanáticos en todo el mundo en relación de sus principales clubes: El Real Madrid CF y el FC Barcelona.

⁶ Ley 10/1990, Preámbulo: “(...) la Ley propone un nuevo modelo de asociacionismo deportivo que persigue, por un lado, el favorecer el asociacionismo deportivo de base, y por otro, establecer un modelo de responsabilidad jurídica y económica para los clubs que desarrollan actividades de carácter profesional (...)”

todas ellas un saldo patrimonial neto de carácter positivo, podrán mantener su actual estructura jurídica, salvo acuerdo contrario de sus Asambleas.

Los únicos equipos que cumplían tales requisitos fueron cuatro: “Real Madrid, FC Barcelona, Athletic de Bilbao y Osasuna de Pamplona” (Palco23, 2017), “estos cuatro clubes estaban exentos de la obligación general de los clubes de fútbol profesional de convertirse en sociedades anónimas deportivas. El efecto de esta exención es que estos clubes gozaban de un tipo impositivo preferencial del 25 % en lugar del 30 % aplicable a las sociedades anónimas deportivas” (European Commission, 2016).

Con el paso de los años, quedó en evidencia que los dirigentes de algunos clubes españoles habían hecho una mala gestión, dando a conocer las grandes deudas que se generaron en la década de los 80, tanto a particulares como a la Hacienda y Seguridad Social (Fuentes, 2019). Para darnos una idea de la situación patrimonial de los clubes de la Liga Española (LFP) durante el 2011-2012, se muestra el siguiente cuadro:

A todo ello, “la Comisión Europea abrió un expediente a siete clubes españoles (entre ellos el Real Madrid y el Fútbol Club Barcelona) por presunta infracción de las reglas comunitarias reguladoras de la libre competencia”. La Comisión acusó a los clubes deportivos que nunca se transformaron a Sociedades Anónimas Deportivas. (Delgado, 2014). Por ello, en febrero de 2019, el Consejo de Ministros aprobó la consideración del anteproyecto de Ley de Deporte, que reemplazará a la Ley de 1990.

Este anteproyecto aborda varios cambios, en cuanto a la gestión económica señala que: “tanto las federaciones deportivas y las ligas profesionales tendrán la obligación de crear” una Comisión de Control Económico, lo cual este último deberá remitir un informe económico anual de las entidades deportivas al Consejo Superior del Deporte. De esta forma, se podría evidenciar que se ha optado por un mejor control. (Redacción de IUSPORT, 2019).

Como se observa, la situación de España evolucionó recurriendo, en un primer momento, a la obligatoriedad de constituir sociedades, lo cual fracasó desde la perspectiva deportiva en tanto muchos clubes no alcanzaron a cumplir los requisitos para

ello, esto trajo como consecuencia la desaparición de algunos. El proyecto nuevo correspondiente al 2019 otorga la opción de operar como sociedad o asociación. En efecto, el anteproyecto prevé: “Asimismo, las entidades deportivas que participen en las diferentes competiciones, incluidas las profesionales, no tendrán la obligación de convertirse en Sociedades Anónimas Deportivas” (Redacción de IUSPORT, 2019).

Comparando con la experiencia peruana, observamos que, a diferencia de España, la legislación no obligó a los nuevos clubes, luego de entrada en vigencia la mencionada ley, a operar como sociedades.

1.2 Persona Jurídica

La persona jurídica es la unión de voluntades de personas naturales que forman una organización con el propósito de realizar ciertos fines. Al ser creaciones del derecho, se rigen en cuanto a “La existencia, capacidad, régimen, derechos, obligaciones y fines por las disposiciones del Código Civil o de las leyes respectivas” (Tuesta, 2001, p. 69).

De esta forma se distinguen 2 tipos de personas jurídicas:

- Organizaciones que constituyen personas jurídicas sin fines de lucro, tales como asociaciones, fundaciones y comités regulados por el Código Civil.
- Organizaciones con fines de lucro, tales como sociedades comerciales (empresas) reguladas por la Ley General de Sociedades y las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, reguladas por el Decreto Ley N° 21621.

Cabe resaltar que la persona jurídica de derecho público interno se rige por la ley de su creación, es decir por la legislación del derecho público.

En particular, las asociaciones civiles sin fines de lucro son personas jurídicas de derecho privado, diferentes a las sociedades cuya finalidad son las ganancias económicas,

y “que a través de una actividad común persigue un fin no lucrativo” (Código Civil, 1984).⁷

1.3 Asociaciones Civiles

A la asociación se le reconoce calidad de contribuyente del impuesto a la renta en virtud a lo establecido en el literal e) del artículo 14 del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF (en adelante, LIR). Asimismo, en el artículo 28 de la citada norma, se dispone que constituyen rentas de la tercera categoría las que obtienen las personas jurídicas. En tal sentido, las asociaciones son generadores de rentas de tercera categoría y, por lo tanto, gravadas por el impuesto a la renta.

En virtud a lo previsto por el inciso b) del artículo 19 de la LIR, las asociaciones se encuentran exoneradas del impuesto hasta el 31 de diciembre de 2019. La LIR concede el beneficio a las asociaciones sin fines de lucro en tanto comprendan, entre otros, un fin deportivo, siempre que destinen sus rentas a tal fin en el país, no las distribuyan directa e indirectamente entre los asociados o partes vinculadas, y que en sus estatutos prevean que su patrimonio se destinará, en caso de disolución, a los fines contemplados.

En tal sentido, si bien las asociaciones pueden generar excedentes económicos, estos no podrán ser repartidos entre los miembros de la persona jurídica, pues estos deberán ser dirigidos a continuar con la actividad, a alcanzar su fin no lucrativo, esto es, la diferencia con las denominadas empresas, el reparto de utilidades directa o indirectamente entre sus miembros de la persona jurídica. (Gaceta Jurídica SA, 2003, pp. 395-397).

Para los efectos tributarios, la persona jurídica no solo debe declararse con fines no lucrativos, sino que su actividad debe ajustarse a su objeto social, es decir, “no puede establecerse que se cumple con el requisito establecido en el inciso b) del artículo 19 de

⁷ Artículo 80 del Decreto Legislativo N° 295, Código Civil.

la LIR cuando las asociaciones sin fines lucro han previsto en sus estatutos que la entidad beneficiaria no tendrá fines de lucro” (Sunat, 2008).

Para mantener el estatus de la exoneración y considerando la facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria, la asociación no debe desvirtuar su objeto en la realidad, “la verificación del incumplimiento de alguno de los requisitos para el goce de la exoneración dará lugar a presumir, que la totalidad de las rentas percibidas por las entidades han estado gravadas con el Impuesto a la Renta” (Sunat, 2009).

Al respecto, el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 03157-1-2016 resalta la importancia del destino del patrimonio en caso de disolución, conforme fluye del siguiente caso referido a una asociación con fines deportivos:

Se revoca la apelada y deja sin efecto las órdenes de pago, debido a que la recurrente cumplió con los requisitos establecidos en el inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta. En tal sentido, se concluye que durante los ejercicios 2009 y 2010, ésta no se encontraba obligada a pagar el citado impuesto, al encontrarse exonerada. No obstante que no se haya verificado la no existencia de una entidad denominada "Beneficencia Pública de Lima", no supone perse que la recurrente no hubiera cumplido con uno de los requisitos del inciso b) del artículo 19° de la Ley de Renta., dado que del estatuto se aprecia que el patrimonio en caso de disolución puede ser entregado a otras entidades con fines similares, es decir, fines deportivos.

1.4 Sociedades Anónimas

Las personas jurídicas con fines de lucro se rigen por la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, la cual señala en su artículo 3 que “quienes constituyen la Sociedad convienen en aportar bienes o servicios para el ejercicio en común de actividades económicas” (Ley N° 26887, 1997).

La constitución⁸ de la sociedad se realiza al momento de otorgarse la escritura pública y siendo susceptibles de aporte solo los bienes o derechos que se pueden valorar económicamente (Ley General de Sociedades, 1997)⁹. La misma norma establece como formas de Sociedad Anónima a las Cerradas¹⁰ y Abiertas¹¹, siendo posible la adaptación a ambas formas.

Las sociedades tributan por sus rentas que califican como de la tercera categoría, conforme el artículo 28 de la LIR, siempre que deriven del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes. Nótese que el inciso e) del citado artículo prevé que constituyen rentas de tercera categoría:

- e) Las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14° de esta Ley y las empresas domiciliadas en el país,

⁸ Artículo 53.- Concepto

La constitución simultánea de la sociedad anónima se realiza por los fundadores, al momento de otorgarse la escritura pública que contiene el pacto social y el estatuto, en cuyo acto suscriben íntegramente las acciones.

⁹ Artículo 74.- Objeto del aporte

En la sociedad anónima sólo pueden ser objeto de aporte los bienes o derechos susceptibles de valoración económica.

¹⁰ Artículo 234.- Requisitos

La sociedad anónima puede sujetarse al régimen de la sociedad anónima cerrada cuando tiene no más de veinte accionistas y no tiene acciones inscritas en el Registro Público del Mercado de Valores. No se puede solicitar la inscripción en dicho registro de las acciones de una sociedad anónima cerrada.

¹¹ Artículo 249.- Definición

La sociedad anónima es abierta cuando se cumpla uno a más de las siguientes condiciones:

1. Ha hecho oferta pública primaria de acciones u obligaciones convertibles en acciones;
2. Tiene más de setecientos cincuenta accionistas;
3. Más del treinta y cinco por ciento de su capital pertenece a ciento setenticinco o más accionistas, sin considerar dentro de este número aquellos accionistas cuya tenencia accionaria individual no alcance al dos por mil del capital o exceda del cinco por ciento del capital;
4. Se constituya como tal; o,
5. Todos los accionistas con derecho a voto aprueban por unanimidad la adaptación a dicho régimen.

comprendidas en los incisos a) y b) de este artículo o en su último párrafo, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse.

Por su parte, en cuanto a la deducibilidad de los gastos, estos deben cumplir con los principios de causalidad, razonabilidad y proporcionalidad con los ingresos previstos en el artículo 37° de la LIR. A continuación, se desarrollará un aspecto del impuesto a la renta desde la perspectiva de un club deportivo que opera como sociedad, la asociación queda fuera del ámbito de este trabajo. Cabe señalar que la LIR no prevé ningún tratamiento especial o régimen particular para los clubs; no obstante, se han identificado problemas frecuentes que afrontan tales entidades y nos proponemos analizarlos.



CAPÍTULO II: PROBLEMAS TRIBUTARIOS QUE ENFRENTA UN CLUB DEPORTIVO DE FÚTBOL CONSTITUIDO COMO SOCIEDAD ANÓNIMA

El desarrollo de este capítulo lo centraremos en tres partes: la primera se relaciona con las erogaciones que efectúan los clubes de fútbol en la contratación de jugadores de fútbol profesional, los más representativos son los pagos por transferencia de futbolistas profesionales¹² (afiliación y desafiliación) y pagos en especie (vivienda y movilidad). La segunda parte de este capítulo la centraremos en la categorización del impuesto a la renta correspondiente al pago efectuado por la contratación de directores técnicos, el cual podría corresponder a la cuarta o a la quinta categoría con consecuencias legales diferentes. La tercera parte se relaciona a las erogaciones efectuadas por el club deportivo de fútbol a favor de instituciones deportivas: recaudación por entradas (taquilla) e inscripción a torneos.

2.1 Erogaciones vinculadas a la contratación de futbolistas profesionales

a) Desde la perspectiva de la LIR

Los clubes deportivos de fútbol profesional mantienen una relación laboral con los jugadores que contratan, los cuales se encuentran en el ámbito del régimen de la actividad privada y en particular en el Régimen Laboral de los Jugadores de Fútbol Profesional previsto desde 1995 por la Ley N° 26566.

El artículo 1 de la citada norma prevé que las normas que rigen la actividad privada son aplicables a los futbolistas profesionales de los clubes deportivos de fútbol,

¹² Ley N° 26566 - Régimen Laboral De Los Jugadores De Fútbol Profesional

Artículo 2.- Los que, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dedican voluntariamente a la práctica del fútbol por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club, a cambio de una remuneración.

y son de aplicación supletoria las normas del Código Civil en tal sentido, tienen derecho a la seguridad social en el régimen de prestaciones de salud y en el de pensiones, sea el sistema Nacional de Pensiones o el Sistema Privado de Pensiones. (Ley N° 26566, 1995).

Define a los futbolistas profesionales como aquellos que, en virtud de una relación laboral de duración determinada con carácter regular, se dedica voluntariamente a la práctica de fútbol por cuenta y dentro del ámbito de organización, así como dirección de un club a cambio de una remuneración. Cabe precisar que la contratación puede darse por un tiempo determinado o para la realización de un número de actuaciones deportivas que constituyan en conjunto una unidad, debiendo ser expresa cualquier prórroga.

En el contrato, las partes pactan las remuneraciones, premios por partidos, seguro y demás conceptos retributivos, así como las causales de resolución del contrato acorde con la naturaleza del servicio. La ley incide en la obligatoriedad de celebrar los contratos por escrito y de registrarlos ante la Federación Peruana de Fútbol y el Ministerio de Trabajo y Promoción Social.

La transferencia de los futbolistas se rige por las normas de la Federación Internacional de Fútbol Asociado (FIFA) y las de la Federación Peruana de Fútbol. La ley permite que las partes pacten el pago de una compensación por promoción o formación para el caso que, luego de la extinción del contrato, el futbolista estipulase uno nuevo con otro Club, correspondiendo un pago al Club de procedencia. Usualmente este concepto se denomina “transferencia de jugadores de fútbol”. (Ley N° 26566, 1995).¹³

Con referencia a la contratación entre el club y el futbolista profesional, esta se encuentra bajo las normas que rige la actividad privada siendo la vigente la Ley de Productividad y

¹³ Artículo 9.- La transferencia de los futbolistas se rige por las normas de la Federación Internacional de Fútbol Asociado (FIFA) y las de la Federación Peruana de Fútbol. Ley N° 26566 - Régimen Laboral de los Jugadores de Fútbol Profesional.

Competitividad Laboral (D. Leg. N° 728, 1997) y su Reglamento de Ley de Fomento al Empleo (Decreto Supremo N° 001-96-TR, 1996).

La Ley N° 26566 no hace distinción de jugadores nacionales y extranjeros por lo que podemos deducir que es de aplicación para los dos. En el caso de jugadores de fútbol extranjeros, estos pueden estar en la condición de domiciliados y no domiciliados para los efectos del impuesto a la renta. El jugador extranjero que por su naturaleza es no domiciliado se someterá a las reglas previstas por los artículos 7 y 8 de la LIR. En tal sentido, obtendrá la condición de domiciliado el siguiente primero de enero después de permanecer más de 183 días calendarios dentro del territorio peruano. La consecuencia de calificar como domiciliado será la tributación de sus rentas de fuente mundial.

Con relación a los trabajadores, el club se constituye en agente de retención de las rentas de cuarta y quinta categoría; sin embargo, tendrá que diferenciar si se trata de jugadores domiciliados y no domiciliados. Los trabajadores domiciliados tributan conforme a la escala progresiva acumulativa prevista en el artículo 53 de la LIR con el derecho a deducir 7 UIT, que pueden llegar a 10 conforme a lo establecido en el artículo 46 de la LIR. No obstante, tratándose de jugadores no domiciliados, la tributación se realizará conforme a la retención de los porcentajes previstos en el artículo 55 de la LIR, es decir, 30% siendo inaplicable la escala progresiva acumulativa.

Sin embargo, si los jugadores proceden de Chile, Canadá, Brasil, México, Corea, Suiza y Portugal es pertinente evaluar los CDI vigentes que tiene celebrado el Perú.

b) Desde la perspectiva de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) celebrados por el Perú

Es preciso señalar que los clubes deben de tomar en consideración la existencia de convenios para evitar la doble imposición que ha celebrado el Perú, los cuales contemplan un tratamiento tributario exclusivo para deportistas. En tal sentido, en las contrataciones con Chile, Canadá, Brasil, México, Corea, Suiza y Portugal deben de tomar en consideración sus disposiciones.

En efecto, los CDI antes citados, han seguido el Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante, MCOCDE) que establece en su artículo 17 un tratamiento expreso para deportistas, cuyo enunciado es el siguiente:

Artículo 17: Artistas y Deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o músico o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista.

Como se observa, el MCOCDE contempla la tributación compartida entre el país de la fuente y de la residencia por las rentas del deportista como persona física y prevé que, cuando la renta no se pague directamente a la persona física ni a su representante o agente, igualmente pueda tributar en el país de la fuente. Por ejemplo, en el caso de un deportista empleado por una sociedad unipersonal, el Estado donde tiene lugar la actuación puede gravar una proporción adecuada de toda remuneración pagada a la persona física.

Los comentarios precisan que, cuando (además de los honorarios percibidos por sus actuaciones) los deportistas obtengan rentas bajo la modalidad de regalías o derechos de patrocinio o de publicidad y no exista relación directa entre tales rentas y una actuación pública del deportista en el país de que se trate, serán aplicables otros artículos. “El artículo 12 será aplicable normalmente a las regalías por derechos de propiedad intelectual, y no el artículo 17, pero los derechos de publicidad o de patrocinio estarán fuera del ámbito del artículo 12”. El artículo 17 será aplicable a las rentas de la publicidad y del patrocinio, siempre y cuando, estén relacionadas directa o indirectamente con

actuaciones o apariciones públicas del deportista en determinado Estado. Otras rentas de naturaleza análoga que no puedan atribuirse a tales actuaciones o apariciones públicas se regirán por las reglas generales del artículo 7 (renta empresarial) o del artículo 15 (servicios dependientes) según el caso. Los pagos percibidos con motivo de la cancelación de una actuación tampoco pertenecen al ámbito del artículo 17, sino que les serán aplicables los artículos 7 o 15 según el caso.

Nótese que, en el caso peruano, habría que añadir el supuesto de contratación del deportista como de trabajador independiente, dependiendo las circunstancias, en cuyo caso sería aplicar el artículo 14 del CDI que en la actualidad no figura en el MCOCDE.

En los CDI bilaterales celebrados por el Perú se recoge la renta compartida sin límites en el país de la fuente conforme al MCOCDE. Adicionalmente, se deja expresa constancia de la procedencia de tal tratamiento con relación a las rentas vinculadas al renombre. Tal es el caso de los CDI celebrados con Chile, México y Portugal: “Las rentas a que se refiere el presente párrafo incluyen las rentas que dicho residente obtenga de cualquier actividad personal ejercida en el otro Estado Contratante relacionada con su renombre como artista del espectáculo o deportista”.

Por su parte, el CDI celebrado con Corea es más específico y alude expresamente a publicidad o patrocinio:

Las rentas obtenidas por un artista o deportista residente de un estado contratante por actividades personales relacionadas con su renombre como artista o deportista ejercidas en el otro estado contratante, tales como ingresos por publicidad o patrocinio, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

En conclusión, las cláusulas previstas en los CDI con relación a los deportistas no establecen límite en el Perú como país de la fuente para las retenciones, las cuales deben efectuarse por el porcentaje que prevé la LIR.

A continuación, se muestra al análisis de los conceptos remunerativos que presentan mayor problemática para un club frente a la Administración Tributaria.

2.1.1 Transferencia de jugadores de fútbol

Según artículo 9 de la Ley N° 26566, “la transferencia de los futbolistas” sea en el ámbito nacional o internacional se regula por las normas de Federación Internacional de Fútbol Asociados (en adelante, FIFA) y de la Federación Deportiva Nacional Peruana de Fútbol (en adelante, FPF).

Es común que la transferencia de jugadores sea denominada como la compraventa de jugadores o pase de jugadores. En ambos casos se produce la cesión onerosa de los derechos de un jugador de fútbol y se refiere a la exclusividad de la relación deportiva a la que se compromete un jugador de fútbol a favor de un club deportivo (Zambrano, 2010, p. 5). Así mismo, este compromiso deberá estar estipulado mediante la celebración de un contrato laboral, y bajo nuestra legislación peruana, dicho contrato debe encontrarse dentro de la Ley N° 728 y su Reglamento el Decreto Supremo N° 001-96-TR.

La transcendencia internacional que ha tomado el desarrollo del fútbol profesional ha permitido que los clubes internacionales de primer nivel quieran contar con los mejores jugadores dentro de sus equipos, por lo que se viene realizando pagos exorbitantes por la transferencia de jugadores.

A modo de referencia, exponemos en el siguiente cuadro los diez fichajes más caros en la historia del fútbol mundial:

Tabla 2.1

Fichajes más caros en la historia del fútbol mundial

Puesto	Jugador	Clubes	Año	Precio
1	Neymar	Barcelona - PSG	2017	€222m
2	Coutinho	Liverpool - Barcelona	2018	€160m
3	Mbappe	Monaco - PSG	2018	€135m
4	Cristiano Ronaldo	Real Madrid - Juventus	2018	€112m
=5	Paul Pogba	Juventus - Manchester United	2016	€105m
=5	Ousmane Dembélé	Borussia Dortmund - Barcelona	2017	€105m
7	Gareth Bale	Tottenham - Real Madrid	2013	€100.8m
8	Cristiano Ronaldo	Manchester United - Real Madrid	2009	€94m
9	Gonzalo Higuain	Napoli - Juventus	2016	€90m
10	Neymar	Santos - Barcelona	2013	€88.2m

Fuente: www.goal.com (2019).

Como se puede apreciar del cuadro anterior, la evolución en el pago por la contratación de jugadores desde el 2009 a un valor de 94 millones de euros hasta el 2017 en 222 millones de euros, indicaría que la tendencia a futuro es la de hacer mayores pagos para la contratación del jugador de fútbol.

El futbolista peruano también ha participado en esta transferencia internacional. Según Deporte.com (2016), dentro de las transferencias más elevadas pagadas por un jugador peruano se encuentran la de Juan Manuel Vargas, cuyo traspaso a la Fiorentina estuvo cotizado en 12 millones de euros, la de Jefferson Farfán a Schalke 04 que costó 10 millones de Euros, la de Claudio Pizarro al Bayern Múnich que costó 8 millones doscientos mil euros, y la de Nolberto Solano, quien le costó 4 millones de Euros al Newcastle Utd. para sumarlo a sus filas.

Con la finalidad de poder realizar la transferencia de un jugador, esta requiere la participación de tres elementos: (i) el club originario, institución que tiene un contrato vigente con el jugador de fútbol; (ii) el futbolista, que desea jugar en el club de destino; y (iii) el club de destino, club que desea contratar al futbolista involucrado.

Para que el club pueda utilizar al jugador en competencias oficiales, se requiere que el contrato firmado sea previamente registrado en la federación nacional, “cumpliendo con la norma correspondiente (período de registración, cupos máximos de nuevos registros, etc.)” (Auletta, 2017).

El proceso de transferencia es muy complejo, según el mismo autor comprende tres actos jurídicos distintos: (i) la rescisión del contrato vigente entre el futbolista y el club de origen; (ii) la firma de un “contrato de transferencia” entre el club de origen y el club de destino, en el cual ambas partes convienen las condiciones del traspaso del jugador; y, por último, (iii) la firma de un contrato de trabajo entre el jugador y el club de destino.

La rescisión entre el club de origen y el jugador no se realiza porque ambos quieren desvincularse, sino porque el club de origen desea percibir el monto que va a pagar el club de destino y el jugador, a su vez, desea jugar en dicho club. El contrato de transferencia entre ambos clubes no tendría sentido si el futbolista no deseara pasar a desempeñarse en el club de destino. Por eso, el futbolista también firma este contrato de transferencia en demostración de conformidad con el traspaso. Por último, la suscripción del nuevo contrato entre el jugador y el club de destino no tendría sentido ni sería posible sin el contrato de transferencia y la rescisión del contrato con el club de origen. (Auletta, 2017)

En el caso particular del Perú, el estatuto del futbolista profesional del Perú prevé la posibilidad de que el club y el futbolista acuerden la terminación de un contrato durante su vigencia, condicionando el artículo 19 de la citada norma a que se haya concertado con otro club la transferencia del futbolista y siempre que este acepte expresamente dicha transferencia. Asimismo, se prevé que “En este supuesto, la transferencia deberá constar por escrito, en el que como mínimo figuren los Clubes intervinientes, el precio de la transferencia y la aceptación expresa del Futbolista. El Futbolista recibirá el 20% del precio de dicha transferencia que deberá ser pagada por el Club adquiriente, en el momento del afirma del documento que contenga el acuerdo de transferencia, al contado o, siempre que el futbolista manifieste por escrito su aceptación, programando su pago en partes hasta por un plazo máximo de 3 meses desde la fecha de firma del documento”.

La erogación realizada por el club adquiriente tanto el 20% que se debe pagar al futbolista y el restante del 80% al club de origen deberán ser considerados como un gasto necesario para producir y mantener su fuente, de conformidad con el artículo 37 de la LIR. Considerando que los clubes de fútbol profesional tienen como objetivo su desempeño de la mejor manera en un campeonato o en un evento deportivo, incluyendo el querer conseguir el primer puesto en cada evento deportivo, es entendible que quieran contratar a los mejores jugadores de fútbol, para lo cual deberá efectuar los desembolsos necesarios para contar con ellos.

Debemos tener en consideración que los clubes profesionales de fútbol deben estar afiliados a la Federación Peruana de Fútbol, quien a su vez se rige por lo establecido en la FIFA, en este caso por el “Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores”.

2.1.2 Conceptos remunerativos

La contratación del jugador de fútbol profesional se encuentra bajo el régimen laboral del sector privado, siendo de aplicación el Decreto Legislativo N° 728 (1997), en su artículo 6, señala que:

Constituye remuneración para todo efecto legal el integro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sean de su libre disposición. Las sumas de dinero que se entreguen al trabajador directamente en calidad de alimentación principal, como desayuno, almuerzo o refrigerio que lo sustituya o cena, tienen naturaleza remunerativa.

La Agremiación de Futbolistas Profesionales del Perú mediante el Estatuto de Futbolista Profesional del Perú, en su artículo 22, define como remuneración a las retribuciones en dinero que perciban los futbolistas, a excepción de aquellos conceptos que estén excluidos de tal consideración por la legislación laboral vigente.

Según la misma norma, la remuneración se percibe mensualmente; sin embargo, cabe pactar la remuneración anualizada de común acuerdo entre el club y el jugador, siempre que el pago de esta no exceda la vigencia del contrato de trabajo.

La remuneración del jugador de fútbol se rige por la Ley de Productividad y Competitividad Laboral (Decreto Legislativo N° 728, 1997), debe ser considerada como parte necesaria de la actividad del club para contratar el jugador de fútbol.

El Estatuto de Futbolista Profesional del Perú estipula otros pagos en favor de los futbolistas: (i) dos gratificaciones anuales, equivalente a una remuneración mensual percibidas en julio y diciembre sin carácter remunerativo (Artículos 23 y 24); (ii) pagos extraordinarios de contratación o fichaje, cantidad abonada por la firma del contrato de trabajo, la forma de pago no debe exceder del plazo del contrato (Artículo 25); (iii) premios, cuantía pactada por el club con su plantilla de futbolistas, firmado y escrito por representante del club y de los futbolistas, también se considera un premio individual (Artículo 26); (iv) retribución de vacaciones (Artículo 27); (v) derecho al acceso del sistema nacional de salud, para lo cual el empleador deberá realizar las retenciones y aportes que la ley establece en estos casos. (Artículo 29); y (vi) seguro de vida ley, los clubes están obligados a contratar el seguro de vida ley, según Ley de Consolidación de Beneficios Sociales (Decreto legislativo N° 688) (Artículo 30).

Tomando en consideración que el artículo 34 de la LIR prevé que se considera renta de quinta categoría “en general toda retribución por servicios personales”, los conceptos de los numerales (i) al (iv) antes señalados se consideran renta de la categoría citada. Cabe precisar que no se consideran rentas de quinta categoría las percibidas por el jugador por asuntos de servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje para jugar partidos o entrenar, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores deportivas siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto.

2.1.3 Pagos en especie (vivienda y movilidad)

En el mundo del fútbol, es común que el club y el jugador de fútbol profesional realicen acuerdos económicos o en especies, tales como pagos de vivienda, movilidad y otros con la finalidad que el club pueda contar con el servicio del jugador, en algunos casos de otra nacionalidad, ya que en caso no se llegará a ese acuerdo no habría contrato entre las partes. Al respecto Zambrano (2010), expresa lo siguiente:

Los futbolistas profesionales que pertenecen a Clubes o entidades deportivas en régimen laboral pueden percibir distintos emolumentos que se encuentran dentro de la categoría de renta de trabajo. Entre estas rentas podemos encontrar las retribuciones pactadas mediante contrato individual derivadas de relaciones laborales de carácter especial, lo cual abarcará un sueldo (...) rentas en especie (por ejemplo, la entrega o uso de vehículos, vivienda, primas de contrato de seguro a favor de los deportistas, entre otros) (p. 4)

Respecto de la vivienda, el gasto en que incurre el club es la entrega para el libre uso para el jugador y sus familias, principalmente otorgados a jugadores extranjeros. Debemos indicar que el jugador no podrá vender, obtener ingreso (como alquiler de inmueble) ni ceder a título gratuito la vivienda. Es común pactar que el inmueble se entregue completamente amoblado. El pacto de este concepto se realiza normalmente antes de la firma del contrato laboral entre el club y el jugador de fútbol.

En la erogación de movilidad, es común que, en el mundo del fútbol, el club proceda a la entrega de un vehículo a fin que sea usado a libre disposición del jugador y de sus familiares.

La problemática existente en los gastos de vivienda y movilidad radica en que el club considera a estos gastos como necesarios para poder contratar al jugador de fútbol, cuyo desempeño deportivo incide directamente en la competitividad del equipo deportivo, es decir, cumple con el principio de causalidad, tal como lo indica el artículo 37 de la LIR; la Administración Tributaria considera que tales conceptos deben ser parte de la remuneración que percibe el jugador como renta de quinta categoría, es decir, renta

de trabajador dependiente, por lo que formaría parte de la base para los descuentos y beneficios de ley.

La Administración Tributaria fundamenta su posición en que es renta de quinta categoría por la relación de dependencia entre el jugador y el club, concordado con el inciso a) del Artículo 34° de la LIR. Entiéndase la relación de dependencia como el desarrollo de la actividad deportiva efectuada por el jugador bajo la subordinación, dirección y herramientas que otorgue el club para lograr los objetivos pertinentes. Cabe indicar que la Administración Tributaria no hace distinción entre jugadores domiciliados y no domiciliados, por lo que ambos se encontrarían en la relación de dependencia para con el club y, por consiguiente, sería renta de quinta categoría.

Respecto a la asignación de vivienda, en el considerando Décimo Quinto de la Casación Laboral N° 14043-2016 Lima (2016) señala que:

En consecuencia, se determina que la asignación por vivienda otorgada al trabajador, abonada por la empleadora, es una condición de trabajo, no sólo por su naturaleza incondicionada sino también por su finalidad al ser una forma de compensación que otorga la demandada a aquellos trabajadores extranjeros para facilitar el cumplimiento de su labor, y como tal no se encuentra contemplada dentro de la remuneración compensable.

Cabe señalar que si la vivienda asignada a un trabajador resulta temporal, esta será considerada como condición de trabajo; de ser el traslado del trabajador de forma permanente que cambia de residencia habitual, sería la asignación de vivienda una remuneración en especie. Ante ello, surge la pregunta ¿Cuándo el traslado se convierte de temporal a permanente? No existe un criterio definido. En el caso de la vivienda asignada a un trabajador extranjero, la norma tributaria advierte que los tres primeros meses no genera rentas afectas, calificado como condición de trabajo; posteriormente al plazo antes señalado, calificará como renta de quinta categoría, decir concepto remunerativo (Bernal, 2012, párr. 9).

Por lo tanto, podemos concluir que la asignación de vivienda a favor de los jugadores de fútbol deberá conllevar a un análisis caso por caso para la calificación de dicho concepto como condición de trabajo.

2.1.4 Cesión de Imagen

La apreciación realizada por una entidad especializada en publicidad denominada Mercadonegro.pe (2015) es que el segundo ingreso más importante que tienen los futbolistas en la actualidad lo constituye el “prestar su imagen” para campañas publicitarias. Explica que cada vez nos resulta más habitual encontrar en la publicidad local a destacados futbolistas peruanos, quienes prestan su imagen para asociarlo a determinado producto como un intento de las marcas para intentar mejorar su posicionamiento en el mercado, a cambio de una inversión importante.

En el artículo de Subrayado.com.uy, Perroni (2016), nos da un alcance del funcionamiento del derecho de imagen en Uruguay explicando que está previsto por la ley que una persona pueda hacer uso de sus derechos de imagen, y cederlos a cambio de una retribución, adicionalmente, es posible impedir que se utilice su imagen sin consentimiento.

Perroni (2016), asimismo, reconoce dos tipos de cesión de imagen “Los futbolistas ceden su imagen en contexto del trabajo futbolístico a los Clubes que los contratan, y pueden además ceder su imagen personal por fuera del ámbito deportivo al Club o a otras empresas o marcas”. (párr. 5); no obstante, afirma no constarle la existencia de un contrato de cesión de derechos de imagen toda vez que el jugador es citado a la selección.

En el trabajo realizado por Jiménez de Arechaga Viana Brause (sin fecha) se afirma que el derecho de imagen en cuanto a manifestación al honor e intimidad personal, desde el punto de vista jurídico, forma parte del elenco de los derechos fundamentales. Siendo sus peculiaridades las de ser personal e irrenunciable, es posible ceder su explotación económica a una tercera persona. Afirma que:

En el caso de deportistas profesionales-lo mismo que para cualquier persona con notoria relevancia en el medio en el que actúa-, la imagen se convierte en su marca personal y puede ser utilizada con fines económicos y comerciales. En este sentido, el derecho de imagen puede ser explotado económicamente por su titular, o puede ser cedido a un tercero para que lo gestione, a través de un contrato. (p. 1)

Jiménez de Arechaga (sin fecha), con relación a la legislación española, señala que no se requiere ninguna solemnidad para la validez del contrato de cesión de derecho de imagen, lo cual implica que no resulta necesaria la celebración de un contrato escrito. “Sin embargo, la necesidad de un documento, como en todo contrato, resulta fundamentalmente para conocer las condiciones, como el plazo, la exclusividad o no, la posibilidad de que un futbolista se oponga a que su imagen se utilice para publicitar determinado producto, etc.” (p. 1)

Somos de la opinión que resulta conveniente la celebración de un contrato entre el jugador y el club deportivo de fútbol por la cesión de derecho de imagen, a efecto probatorio ante eventuales controversias de índole tributario o laboral principalmente.

Mención especial merece la casuística vinculada a la cesión de imagen en España, la que tuvo implicancias con repercusiones de nivel internacional. Luis Martínez Noval (1996) refiere que la Administración Tributaria verificaba a los clubes las retenciones correspondientes a las retribuciones de los jugadores profesionales (sueldos, primas, fichas y explotación de sus derechos de imagen); no obstante, los clubes no retuvieron las cantidades que se les exigía al alegar que una gran parte del pago que realizan a los profesionales se sustentan en contratos de explotación de derechos de imagen que no califican como renta del trabajo. En la opinión de Martínez (1996), “todo parece indicar que los contratos con los futbolistas les trasladan las obligaciones fiscales ... los jugadores ajustan contraprestaciones libres de impuestos.” (párr. 1)

Sheila del Rio Serrano (2014) identifica los requisitos para que la renta del deportista profesional constituya un rendimiento de trabajo: (i) que la utilización de la imagen sea inherente al desempeño del trabajo del deportista; (ii) que esas rentas no se

derivan de una explotación diferenciada por parte de un tercero ajeno a la relación laboral; y (iii) que la utilización de la imagen del deportista por parte del club o entidad deportiva sea consustancial a la prestación del trabajo que conlleva la firma del contrato laboral especial.

La misma especialista manifiesta que, conforme al artículo 25.4 d) de la LIRPF, constituyen rendimientos del capital mobiliario los procedentes del derecho a explotar la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica. Se identifica como la principal diferencia con los rendimientos del trabajo la inexistencia de relación laboral entre el jugador y la persona que obtiene la cesión de los derechos de explotación.

La calificación como rendimientos de actividades económicas, según Del Rio (2014), se origina a los que proceden del trabajo y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores cuando supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con el objetivo de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. “De este modo, los beneficios procedentes de la explotación de imagen del jugador se considerarán como rendimiento de actividades económicas cuando el deportista trabaje por cuenta propia, es decir, que el deportista profesional tenga como actividad principal, aparte del deporte, la explotación de su propia imagen” (p.33).

Con relación al derecho de imagen en el Perú, tenemos que el Código Civil (1984), en su artículo 15 denominado Derecho de Imagen y Voz, establece que estos “no pueden ser aprovechadas sin autorización expresa de ella o, si ha muerto, sin el asentamiento del cónyuge, descendientes, ascendientes o hermanos, excluyentes y en este orden”.

El mismo cuerpo legal señala que es innecesario el asentimiento cuando la utilización de la imagen y la voz se justifique “por la notoriedad de la persona, por el cargo que desempeñe, por hechos de importancia o interés público o por motivos de índole científica, didáctica o cultural y siempre que se relacione con hechos o ceremonias de interés general que se celebren en público”. Se precisa que las excepciones antes

señaladas no rigen cuando la utilización de la imagen o la voz atenta contra el honor, el decoro o la reputación de la persona a quien corresponden.

Cabe precisar que la Constitución Política del Perú, en el numeral 7, de su artículo 2-Derechos fundamentales de la persona garantiza el derecho “Al honor y a la buena reputación, a la intimidad personal y familiar, así como a la voz y a la imagen propias”.

Como se puede apreciar, la imagen propia de un individuo está consagrada en la Constitución Política del Perú, como un derecho fundamental de la persona, dándole la máxima jerarquía jurídica; en tal sentido, la utilización o aprovechamiento de la imagen o voz de la persona está condicionada al consentimiento.

Lo que nos interesa es la relación existente entre el jugador y club, y su tratamiento tributario. Por lo que si el jugador de fútbol cede el uso de su imagen al club como consecuencia de su relación laboral dependiente, el ingreso que reciba de esta cesión debería considerarse como una renta del trabajo en su relación laboral de carácter deportivo. Debemos considerar que el uso de cesión de imagen de un jugador de fútbol es parte de la negociación entre el jugador y el club de destino a fin de firmar el contrato laboral. Asimismo, de no llegar a un acuerdo en este sentido, no se puede llegar a un acuerdo laboral.

En el caso de Paolo Guerrero y Petro-Peru (empresa estatal), tuvo algunas repercusiones a nivel nacional, debido a que la empresa contratante de la publicidad es una estatal. Al respecto, el diario El Comercio (2014) da cuenta que la directiva de la citada empresa estatal decidió pagar 354 mil dólares [Un millón de soles nuevos aproximado] al jugador de la selección peruana y del club de Brasil denominado Corinthians (en aquella oportunidad) por usar su imagen para comerciales de televisión y afiches callejeros y por el compromiso de participar en algunas actividades de la empresa.¹⁴

¹⁴ Para ver el video publicitario: <https://www.youtube.com/watch?v=VynaPhpAEnQ>

Como se observa, en la citada campaña en la que participa el jugador de fútbol Paolo Guerrero, el uso de su imagen que realiza Petro-Perú no corresponde a una obligación de carácter deportiva con algún club, sino que es el resultado de una relación directa entre los involucrados; en tal sentido, la retribución no calificaría como una renta de trabajo dependiente.

2.2 Calificación tributaria de los pagos efectuados a los directores técnicos

Sobre el presente punto, es importante mencionar que los clubes, adicionalmente a la contratación de los jugadores de fútbol, contratan a personas que prestan diversos servicios quienes conforman el comando técnico y el cuerpo técnico. (Resolución 0004-FPF-2019, 2019, p. 5), entre otros:

- i. **Director técnico.** - Se encarga de brindar una asesoría especializada en dirección, planeamiento estratégico y de asistencia durante los partidos, así como de dirigir los entrenamientos (carreras, trabajo de campo, calistenia, entre otros) en coordinación con el preparador físico y asistente técnico. Asimismo, determina las fechas en las que el equipo debe concentrar.
- ii. **Preparador físico.** - Se encarga de la preparación física del equipo, así como del planeamiento estratégico, asistencia y dirección de los entrenamientos (carreras, trabajo de campo, calistenia, entre otros).
- iii. **Rehabilitador físico.** - Se encarga de la rehabilitación física del equipo en coordinación con el departamento médico y comando técnico. Asimismo, es responsable de realizar los tratamientos de recuperación física de los jugadores lesionados y evaluar los tipos de terapia que, a su criterio, permitirían que los jugadores se reintegren a la práctica deportiva en el plazo más breve (Reglamento Interno de trabajo del Club, comunicación personal, mayo 2019).

La remuneración o contraprestación a los citados trabajadores o profesionales usualmente es materia de controversia. Al respecto, la Administración Tributaria, en

la resolución N° 07896-2-2014, considera que algunas de las funciones precedentes detalladas le corresponden la calidad de rentas de quinta categoría y que la relación de índole civil que puede existir entre el club y sus locadores de servicios se trataría en realidad de una relación laboral por presentar los elementos esenciales de esta.

En este sentido, consideramos importante precisar las posiciones de la Administración Tributaria, el club y el Tribunal Fiscal en el caso citado.

2.2.1 Posición de la Administración Tributaria

La Administración Tributaria señaló que el club estaba obligado a efectuar las retenciones a las personas contratadas para ocupar los cargos del comando técnico, dado que encontró elementos esenciales para la determinación de una relación laboral como subordinación, horario de trabajo y remuneración que se hallan determinadas en el reglamento interno del club y que aún en el supuesto que dichos contratos fueran normados por la legislación civil. Asimismo, las remuneraciones califican como de quinta categoría al prestarse el servicio en el lugar y horario designado por el club, así como haberle entregado elementos de trabajo necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

Si bien los integrantes del comando técnico emitieron comprobante de pago denominado recibo por honorarios, estos carecían de la facultad de decidir libremente en donde y cuando ejecutar su trabajo, siendo el Club el que fijaba el lugar, paga el alquiler de la cancha de entrenamiento y la movilidad de los traslados de los jugadores, adicionalmente se considera que el comando técnico prestaba una labor exclusiva al Club, lo cual es evidenciado porque se regía por el Reglamento Interno del Club, en el que, entre otros, se establece que tanto trabajadores deportistas y trabajadores no deportistas tenían deberes de subordinación al empleador. (Resolución del Tribunal Fiscal 07896-2-2014, 2014)

2.2.2 Posición del Tribunal Fiscal

Dado los argumentos anteriores, el Tribunal Fiscal señaló que la Administración Tributaria debió demostrar la existencia de los elementos que caracterizan la relación de subordinación, en la que se acredite las facultades de dirección, supervisión y sancionadora, cuyas características típicas son el lugar de trabajo, horario de trabajo y exclusividad o trabajo para un solo empleador.

Al respecto, la administración basó sus conclusiones en el reglamento interno del club; no obstante, este instrumento no acredita el horario de trabajo para el comando técnico ni una relación subordinada con el club. El Tribunal Fiscal señala que “al no existir norma expresa, a diferencia del caso de los jugadores profesionales”, la Sunat debió sustentar su posición con los contratos o comprobar la existencia de tarjetas de control de ingreso y salida, o algún otro mecanismo de control de asistencia del comando técnico. Así también debió verificar si se impartieron órdenes, directivas o instructivos para la ejecución de las actividades que debían realizar; y si se impartieron facultades disciplinarias sobre aquellos que conforman el comando técnico.

En tal sentido, el Tribunal Fiscal concluyó que “la Administración no acreditó con medios probatorios suficientes que las personas que integran el comando técnico realizaron labores bajo relación de dependencia, esto es con la presencia del elemento subordinación” (RTF 07896-2-2014, 2014). En conclusión, el Tribunal Fiscal sienta su posición exclusivamente en la falta de acreditación y no en conceptos teóricos o reglamentarios.

2.2.3 En nuestra opinión, la Administración Tributaria identifica al elemento subordinación como el que permite que se diferencien los contratos de trabajo y los contratos de locación de servicios, se basa únicamente en el factor “exclusividad”, es decir, bajo la lógica de la Administración Tributaria, en realidad el factor determinante para calificar una relación como laboral es la exclusividad vulnerando así lo dispuesto por nuestra normativa legal vigente, jurisprudencia y doctrina.

Asimismo, la Administración Tributaria señala en forma similar, que se advierte la existencia de una relación laboral debido a la presencia de los siguientes elementos que

califica como esenciales: (i) prestación personal (lugar de trabajo, horario de trabajo), (ii) subordinación, (iii) exclusividad y (iv) existencia de facultad para sancionar.

Así pues, la Administración Tributaria señala que ha verificado la presencia de elementos, los cuales supuestamente le habrían permitido determinar la existencia de una relación laboral entre el club y los locadores de servicios. No obstante, consideramos importante precisar que únicamente tres elementos señalados por la Administración Tributaria constituyen elementos esenciales de una relación laboral, lo cual permitiría calificar una relación como tal, el elemento restante supuestamente verificado, únicamente constituiría indicio.

Ahora bien, es importante mencionar que, en nuestro ordenamiento, se presume que toda relación en la que exista una prestación personal de servicios, remunerada y subordinada, se trataría de una relación de tipo laboral.

De acuerdo con lo señalado por Javier Neves (2009), dichos elementos deben entenderse de la siguiente forma:

- i. Prestación personal: la actividad cuya utilización es objeto del contrato de trabajo es la específica de un trabajador determinado. De aquí deriva, en primer lugar, que el trabajador es siempre una persona natural.
- ii. Subordinación: es un vínculo jurídico entre el deudor y el acreedor de trabajo en virtud del cual el primero le ofrece su actividad al segundo y le confiere el poder de conducirla. Sujeción de un lado y dirección del otro, son los dos aspectos centrales del concepto.
- iii. Remuneración: tanto el contrato de trabajo como los de locación de servicios y de obra de un lado; los de agencia, comisión y corretaje del otro se ocupan de trabajadores productivos por cuenta ajena. Esto quiere decir que el deudor ofrece su trabajo a un tercero a cambio del pago de una retribución. (pp. 24-27)

En el mismo sentido, el Tribunal Constitucional (2005), señala lo siguiente:

5. Con relación al contrato de trabajo, este Tribunal considera necesario precisar que se presume la existencia de un contrato de trabajo cuando concurren tres elementos: la prestación personal de servicios, la subordinación y la remuneración (prestación subordinada de servicios a cambio de una remuneración). Es decir, el contrato de trabajo presupone el establecimiento de una relación laboral permanente entre el empleador y el trabajador, en virtud de la cual éste se obliga a prestar servicios en beneficio de aquél de manera diaria, continua y permanente, cumpliendo un horario de trabajo.

7. De lo expuesto, se aprecia que el elemento determinante, característico y diferenciador del contrato de trabajo en relación con el contrato de locación de servicios es el de la subordinación del trabajador con respecto al empleador, lo cual le otorga a este último la facultad de dar órdenes, instrucciones o directrices a los trabajadores con relación al trabajo por el que se les contrató (poder de dirección), así como la de imponerle sanciones ante el incumplimiento de sus obligaciones de trabajo (poder sancionador o disciplinario). (Exp. No. 01846-2005-PA/TC, 2005)

De este modo, es posible afirmar que, para declarar indefectiblemente una relación como una de índole laboral, es necesario que concurren en forma conjunta los tres elementos ya señalados, es decir, prestación personal, remuneración y subordinación. No obstante, es este último el que permitirá determinar si una relación califica o no como de quinta categoría o trabajo dependiente, ya que los dos primeros elementos referidos a la prestación del servicio y a la retribución que es otorgada como consecuencia de este, se encuentran presentes también en otro tipo de relaciones de naturaleza civil y comercial.

Es así que, es la subordinación, elemento que justamente no ha sido acreditado por la Administración Tributaria, el que se configura, de acuerdo con nuestra normativa, jurisprudencia y doctrina, como aquel factor determinante que nos permitiría calificar una relación como una de índole laboral.

Cabe destacar que la Administración Tributaria señala como factor determinante para la presencia del elemento subordinación que el “trabajo” prestado por los profesionales contratados por el club se realizó en un lugar proporcionado y determinado por este y además en una hora fijada por el club; no obstante, la Administración Tributaria no solo no constató en forma alguna dicha afirmación, sino que además lo que esta define como subordinación no corresponde a aquello.

Por su parte, en lo referido a la exclusividad de los servicios, es importante precisar que dicho elemento no constituye un factor determinante que permita concluir si una relación es de índole laboral únicamente configura un factor meramente indiciario.

En efecto, la Administración Tributaria no ha considerado las particularidades del ámbito y actividad económica en la cual se desenvuelve un club y prestan servicios los profesionales contratados por dicha institución. En efecto, en virtud de la naturaleza de la actividad realizada por el club, el cual se encuentra enfocado en la disputa de campeonatos con el equipo de fútbol que conforma, resulta completamente razonable y común que cada club que maneja equipos de fútbol cuente con sus propios profesionales en forma exclusiva debido a la actividad que realizan; no obstante, ello no implica la desnaturalización en forma alguna del contrato de locación de servicios celebrado.

En el mismo sentido, en lo referido a la posibilidad de resolución del contrato suscrito entre el Club y los profesionales que fueron contratados, en tanto estos no respetasen las normas institucionales, es importante mencionar que la resolución de un contrato resulta una figura legal y permitida para la culminación de un contrato de naturaleza civil como lo es el de locación de servicios.

En efecto, la figura de la resolución contractual se encuentra reconocida en nuestra normativa legal vigente, en forma específica en nuestro Código Civil, en tanto una de las partes de una relación contractual no se encuentra conforme con el cumplimiento de las obligaciones de su contraparte.

Nótese que, si bien los locadores de servicio cuentan con independencia para realizar sus labores de acuerdo con sus propias reglas y know how, existen ciertos parámetros que podrían ser otorgados por su contraparte sin interferir en su autonomía

como es el respeto de ciertas obligaciones, como usualmente las dan los clubes en aras de mantener en valor ciertas normas institucionales como organización que promueve el deporte.

Adicionalmente, y como ya ha sido mencionado, la Administración Tributaria no constató en forma alguna sus afirmaciones, por el contrario, su única fuente para determinar la existencia de una relación laboral fue el análisis de los contratos suscritos y el Reglamento Interno Trabajo del Club, lo cual resulta insuficiente conforme se observa a continuación en la resolución del Tribunal Fiscal (2014):

Que en el caso de autos se tiene que la Administración ha sustentado sus conclusiones respecto a la existencia de una relación laboral únicamente en el análisis de las cláusulas de los contratos de locación de servicios; no observándose que hubieran efectuado verificaciones adicionales que sustentaran sus conclusiones, no advirtiéndose en autos que quienes prestaban servicios, estuvieran sujetos a algún tipo de control y/o sanción en caso de incumplimiento de sus obligaciones.

Que según el criterio establecido en las Resoluciones N° 04873-1-2006 y 09246-2-2007, no basta para probar la subordinación que en los contratos se establezca que las actividades del prestador del servicio se encuentran sujetas a supervisión, control y seguimiento, puesto que ello supone la necesaria verificación que las labores ejecutadas se adecuen a los terminos del encargo y no implica que se hayan impartido ordenes, directivas o instructivos para su ejecución.

Que finalmente, conforme con el criterio adoptado en la Resolución del Tribunal Fiscal N°563-1-99, entre otras, la carga de la prueba para acreditar la existencia de una relación laboral corresponde a la Administración. (Resolución del Tribunal Fiscal No. 13143-2-2014, 2014)

En efecto, que la Administración Tributaria afirme la existencia de una relación laboral, es decir, califique la desnaturalización de la relación de naturaleza civil existente entre el club y los profesionales contratados basándose únicamente en los contratos y el

reglamento interno trabajo, sin contar con mayores medios probatorios, lo cual ha sido recogido por el Tribunal Fiscal en la Resolución mencionada precedentemente conforme se evidencia a continuación:

Que por otro lado, si bien en los contratos materia de análisis se precisa que los servicios serían prestados según las indicaciones impartidas por la recurrente, ello, por si solo tampoco acredita la existencia del elemento de subordinación, ya que no obra en autos medios que permitan verificar que la Administración haya comprobado que en efecto, se impartieron ordenes, directivas o instructivas para su ejecución; asimismo, no ha acreditado que la recurrente haya ejercido facultades disciplinarias sobre los locadores.

Que de lo expuesto se tiene que la Administración no ha acreditado con medios probatorios suficientes que las personas detalladas en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° 072206000857, realizaron labores bajo una relación de dependencia, esto es, con la presencia del elemento subordinación que implicaba el ejercicio sobre el contratado de facultades de dirección, fiscalización y sanción; en consecuencia al carecer de sustento la determinación efectuada corresponde dejar sin efecto el reparo materia de análisis y revocar la resolución apelada en este extremo. (Resolución del Tribunal Fiscal No. 13143-2-2014, 2014)

En concordancia con ello, debemos precisar que, de acuerdo a lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la República:

Ante las zonas grises que delimitan las fronteras entre el derecho civil, que propugna la autonomía en los servicios contratados, y el derecho laboral cuyo epicentro gira en torno a la subordinación como elemento determinante y excluyente para la aplicación de sus reglas protectoras a favor del trabajador por su condición de hiposuficiente en la relación con su empleador, es necesario recurrir a aquellos elementos indiciarios, para evaluar o calificar la laboralidad de una relación, los cuales pueden ser

una amplia variedad de hechos y circunstancias que directa o indirectamente denotan subordinación. (Casación Laboral No. 17000-2013-Arequipa, 2013).

En virtud a todo lo señalado, se desprende que la relación que mantienen los clubes con los trabajadores dependientes o locadores de servicios que contrata podrán ser de índole civil o no dependiendo de los términos de la contratación y la realidad; por ello, resulta necesario un análisis caso por caso siendo crucial la identificación del elemento de la subordinación para estar frente a una renta de quinta categoría.

2.3 Erogaciones efectuadas por el club deportivo de fútbol a favor de instituciones deportivas: taquilla e inscripción a torneos

Sobre el particular, nos remitimos al concepto de causalidad, en el que se establece que un gasto es causal y, por ende, deducible de la base imponible cuando el mismo mantiene una relación directa e indirecta con la generación de la renta y/o el mantenimiento de la fuente productora. En otras palabras, la causalidad de un gasto se encuentra condicionada al vínculo que ostenta con la actividad realizada por el contribuyente.

Es usual que los clubes incurran en gastos cuyos conceptos son recaudación de entradas (taquilla) e inscripción a torneos, tal como el descentralizado a favor de las asociaciones FPF y ADFP.

Al respecto, el club es una institución deportiva peruana que se dedica a fomentar el fútbol y otras disciplinas deportivas a través de su participación en encuentros amistosos y torneos oficiales organizados por la FPF y la ADFP. En tal sentido, a fin de poder participar de dichos campeonatos, el club debe incurrir en gastos por concepto de recaudación de entradas (en adelante, taquilla¹⁵) e inscripción al torneo de fútbol

¹⁵ Diccionario Real Academia de la Lengua Española

Taquilla

1. f. Mueble vertical con casillas o cajones que se utiliza en las oficinas para tener clasificados documentos.
2. f. Casillero para los billetes de teatro, ferrocarril, etc.
3. f. Despacho de billetes.
4. f. taquillaje (|| recaudación).

descentralizado a favor de las citadas entidades, tal como establece el estatuto de las asociaciones y las bases del Torneo Descentralizado.

En efecto, los pagos por concepto de taquilla que un club realiza a favor de la FPF y a la ADFP, así como el pago por la inscripción al Torneo Descentralizado tienen su razón de ser en la necesidad de que los afiliados contribuyan en garantizar la continuidad de las actividades deportivas de la FPF y ADFP, las cuales se encargan de organizar los torneos y campeonatos nacionales e internacionales de las que el equipo de fútbol profesional del club participa.

Por tanto, el pago de dichos conceptos, más que calificar como un mero cumplimiento de lo establecido en los estatutos y en la base del torneo del que se trate, representa un desembolso indispensable para el club, que le permite poder participar en las diversas actividades nacionales e internacionales organizadas por las citadas entidades. En ese sentido, al estar vinculados los gastos efectuados con el desarrollo del objeto social del club, la generación de su renta y el mantenimiento de su fuente, no cabe duda que los desembolsos observados cumplen con el principio de causalidad regulado en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

- **Obligación de emitir comprobantes de pago**

Se debe advertir que la definición de comprobante de pago es: “aquel documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios”¹⁶. (Sunat, 1999).

Como se puede apreciar, de conformidad con el citado artículo, una persona jurídica o natural se encontrará obligada a emitir un comprobante de pago cuando el ingreso que perciba se haya originado por (i) la transferencia de bienes, (ii) la entrega en uso de bienes, o (iii) la prestación de servicios.

5. f. Armario individual para guardar la ropa y otros efectos personales, en los cuarteles, gimnasios, piscinas, etc.

6. f. P. Rico. entrada (l billete para entrar en un espectáculo).

¹⁶ Artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT-Reglamento de Comprobantes de pago.

En ese sentido, en el supuesto de que los ingresos percibidos por una persona jurídica o natural no deriven de la realización de alguno de los actos previamente mencionados, de acuerdo al reglamento de comprobantes de pago, no corresponderá emitir un comprobante de pago.

Al respecto, se debe apreciar que los pagos efectuados por un club a favor de la FPF y la ADFP deriva de una prestación de servicios, consistente en la organización de los eventos incluso con reconocimiento internacional, razón por la cual, al amparo del artículo 1 del reglamento de comprobantes de pago, las citadas entidades se encuentran obligadas a emitir el comprobante de pago denominado factura. En efecto, el concepto de “prestación de servicios” esbozado por el reglamento de comprobantes de pago es “toda acción o prestación a favor de un tercero, a título gratuito u oneroso” (numeral 1.2 del artículo 6), la cual ha sido acogida y desarrollada por el Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria.

Es preciso señalar que corresponde a la emisión de la factura en la medida que los clubes que han sido organizados como sociedades cuentan con RUC y como cualquier contribuyente de tercera categoría requiere sustentar gastos con factura. Ello al amparo del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago (Sunat, 1999).

Cabe precisar que, en virtud a lo previsto por el artículo 44 inciso j de la LIR, no son deducibles los gastos cuya documentación sustentatoria no cumplan con los requisitos y características mínimas establecidos por el reglamento comprobante de pago.

De la misma manera, el Tribunal Fiscal, en relación al impuesto general a las ventas, define servicios como aquella prestación que comprende tanto obligaciones de dar como las de hacer y no hacer, de esta manera:

la definición de servicios contenida en la Ley del Impuesto General a las Ventas ... es bastante amplia, pues el término prestación comprende tanto las obligaciones de dar, salvo aquellas en las que se dan en propiedad el bien, en cuyo caso estaríamos ante una venta, como las de hacer y no hacer. (Resoluciones Nos. 2028-4-1996, 05130-5-2002 y 8296-1-2004)

Como se puede apreciar, la definición de servicios desarrollada por el citado reglamento y por el Tribunal Fiscal es bastante amplia. De este modo, toda prestación desarrollada

por cualquier persona jurídica o natural que implique la obligación de dar, hacer y no hacer calificará como servicio naciendo la obligación de emitir comprobante de pago.

No obstante lo expuesto, la Administración Tributaria ha impuesto ciertos requisitos limitantes al término “servicios” cuando dicha prestación es realizada por una asociación sin fines de lucro.

Así, la autoridad tributaria ha señalado que una prestación realizada por una asociación civil sin fines de lucro para el mantenimiento y funcionamiento de la asociación no calificaría como “servicios” cuando concurren las siguientes circunstancias: (i) la prestación del servicio efectuado por la asociación no se encuentra individualizado a favor de cada asociado; y, (ii) los pagos efectuados como contraprestación se originan por una obligación estatutaria (Oficio No. 007-200-KO0000, 2000); sin embargo, debe notarse que en el caso de los pagos por concepto de taquilla que un club realiza a favor de la FPF y a la ADFP, así como el pago por la inscripción al Torneo Descentralizado, sí se involucra la prestación de servicio diferentes al mantenimiento y funcionamiento de la FPF y ADFP.

En consecuencia, a efectos de determinar si una prestación califica como “servicio”, no basta analizar si la prestación implica la obligación de dar, de hacer y no hacer, sino también evaluar el marco en que el servicio se presta. Es decir, si el proveedor es una asociación civil sin fines de lucro, si el servicio estuvo destinado a beneficiar directamente al asociado, y si la contribución recibida se derivó de una obligación estipulada en un estatuto.

En ese sentido, los pagos realizados por el club a favor de FPF y ADFP derivan de una prestación de servicios realizada por las citadas asociaciones; y que, por ende, existe la obligación de dichas asociaciones de emitir comprobante de pago.

2.3.1 Pago a la Federación Peruana de Fútbol – FPF

El club incurre en gasto por concepto de pago del 3% de taquilla a favor de la FPF.

Al respecto, se debe apreciar que la FPF es el órgano rector del fútbol peruano, constituida como asociación civil sin fines de lucro, y regida de acuerdo a la normativa

internacional, el Código Civil y la Ley de Promoción y Desarrollo del Deporte. Esta asociación tiene como fin social promover, dirigir y administrar la práctica del fútbol aficionado y no aficionado a través de la implementación de sistemas, bases y reglamentos de campeonatos que permiten la práctica del fútbol en todo el país, así como mediante la organización de campeonatos y torneos.

Dicha finalidad se logra cumplir gracias a los recursos económicos con los que cuenta la asociación, entre ellos, el 3% de la taquilla de los espectáculos de fútbol aficionado y el 10% de los derechos que se cobren por televisar y/o radiodifundir dichos partidos organizados en el Perú y en el extranjero (Estatuto de la FPF, artículo 7).

Nótese que dichos recursos se encuentran, a su vez, establecidos por la ley que modifica artículos de la ley N° 28036, Ley de Promoción y Desarrollo del Deporte¹⁷, como parte de los recursos públicos con los que cuentan las federaciones deportivas nacionales:

Artículo 88.- Recursos de las Federaciones Deportivas Nacionales

Las federaciones deportivas nacionales cuentan con los siguientes recursos públicos:

...

f) Los derechos que se cobren por televisar o radiodifundir los espectáculos públicos deportivos de sus afiliados en la disciplina en la que participe una selección nacional de cualquier categoría.

g) El tres por ciento (3%) de la taquilla obtenida de los espectáculos públicos deportivos de su disciplina.

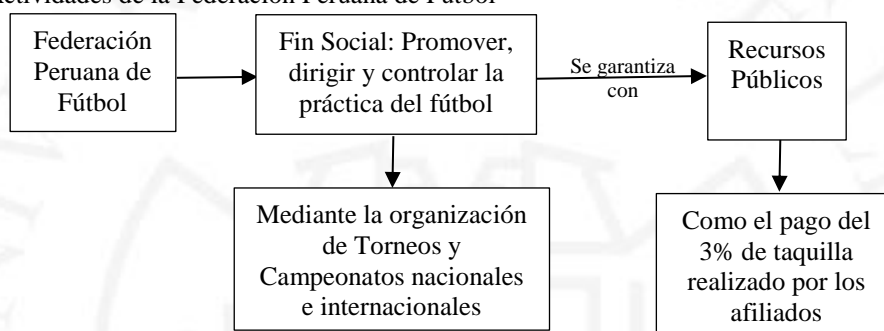
¹⁷ Ley que Modifica Artículos de la Ley N° 28036, Ley de Promoción y Desarrollo del Deporte, publicada el 21 junio del 2010.

Los recursos con los que cuenta la FPF son aportados, de conformidad con el artículo 7 de su Estatuto, por los afiliados a la asociación, los cuales son los clubes profesionales y las ligas departamentales. Como se puede apreciar, la FPF a efectos de poder dirigir la práctica de fútbol profesional y organizar las diversas competencias nacionales e internacionales, percibe por obligación estipulada en su estatuto aportes de sus afiliados, los cuales buscan garantizar la continuidad de la asociación.

Lo expuesto, se puede apreciar en el siguiente esquema:

Figura 2.1

Actividades de la Federación Peruana de Fútbol



Fuente: Federación Deportiva Nacional Peruana de Fútbol (FPF)
Elaboración propia

De la definición de “prestación de servicios” desarrollada párrafos previos, se estableció que una acción calificaría como servicios cuando esta implique una obligación de dar, hacer y no hacer. Claro está que si la misma es ejecutada por una asociación civil sin fines de lucro, la acción debe haberse ejecutado cumpliendo los siguientes requisitos para ser considerada servicio: (i) debe estar dirigida a satisfacer el interés individual del asociado y (ii) la contribución pagada por el asociado no debe derivar del cumplimiento de una obligación estatutaria (Oficio N° 007-2000-K00000, 2000).

En el presente caso, se debe advertir que el gasto por el pago del 3% de taquilla efectuado por el club a la FPF deriva de una prestación de servicios. Si bien es una asociación sin fines de lucro, las labores efectuadas por la asociación estuvieron dirigidas a satisfacer el interés individual del club como hacer posible su participación en los

torneos diversos, resultando irrelevante el hecho de que dicho pago se realizó en el marco del cumplimiento estatutario y legal.

En efecto, las labores que realiza la FPF están destinadas a satisfacer el interés de todos sus asociados que se inscriben. Así, por ejemplo, la organización de los campeonatos nacionales e internacionales buscan la participación de los clubes, motivo por el cual dicha prestación cumple con uno de los requisitos para ser considerada como servicio.

De la misma manera, la retribución que paga el club, por dichas labores manifestadas a través del pago porcentual de la taquilla, deriva de una obligación estipulada tanto en el estatuto de la FPF como en la Ley de Promoción y Desarrollo del Deporte. Razón por la cual, se vincula con el mantenimiento de la fuente mientras que el no pagar tal retribución implicará un incumplimiento y la descalificación para continuar participando en los torneos.

En ese sentido, es válido afirmar que el pago del 3% de taquilla efectuado por el club a favor de la FPF se origina a razón de una prestación de servicios. Situación que lleva a concluir al amparo del artículo 1 del reglamento de comprobantes de pago, que la FPF se encuentra obligada a emitir comprobantes de pago por los ingresos percibidos por el pago porcentual de taquilla realizada por los clubes afiliados.

2.3.2 Pago a la Asociación Deportiva de Fútbol Profesional del Perú – ADFP

Al respecto, se debe apreciar que la ADFP es una Asociación Civil Sin Fines de Lucro, cuyo fin social es administrar, a nivel nacional, las actividades deportivas de fútbol profesional, así como su representación a través de la organización de torneos o competencias para el beneficio de sus asociados.

Dicha finalidad se logra cumplir gracias a los recursos económicos con los que cuenta la asociación, entre ellos, el 2% de la taquilla de las recaudaciones brutas obtenidas en los partidos en que intervienen sus asociados. Tal como lo establece el artículo 5 de

su estatuto: “El dos por ciento de las recaudaciones brutas obtenidas en los partidos en que intervienen sus asociados, en los Torneos que ella organice.”

Los recursos con los que cuenta la ADFP son aportados por los afiliados a la asociación de conformidad con el artículo 3 de su estatuto, los clubes deportivos son reconocidos como tales por el Instituto Peruano del Deporte.

Como se puede apreciar, la ADFP a efectos de poder dirigir la práctica de fútbol profesional y organizar las diversas competencias o torneos, percibe por obligación estipulada en su estatuto aporte de sus afiliados, los cuales buscan garantizar la continuidad de la asociación.

Lo expuesto se puede apreciar en el siguiente esquema:

Figura 2.2

Actividades de la Asociación Deportiva de Fútbol Peruano



Fuente: ADFP
Elaboración Propia

De la definición de “prestación de servicios” desarrollada párrafos previos, se estableció que una acción calificaría como servicios cuando esta implique una obligación de dar, hacer y no hacer. Claro está que, si la misma es ejecutada por una asociación civil sin fines de lucro, la acción debe haberse ejecutado cumpliendo los siguientes requisitos para ser considerada servicios: (i) debe estar dirigida a satisfacer el interés individual del asociado y (ii) la contribución pagada por el asociado no debe derivar del cumplimiento de una obligación estatutaria. (Oficio N° 007-2000-K00000, 2000).

En el presente caso, se debe advertir que el gasto por el pago del 2% de taquilla efectuado por el club a la ADFP deriva de una prestación de servicios. Si bien es una asociación sin fines de lucro, las labores efectuadas por la asociación estuvieron dirigidas a satisfacer el interés individual del club como es hacer posible su participación en los torneos diversos, resultando irrelevante el hecho de que dicho pago se realizó en el marco del cumplimiento estatutario y legal.

En efecto, las labores que realiza la ADFP están destinadas a satisfacer el interés colectivo de todos sus asociados. Así, por ejemplo, la organización de los campeonatos nacionales busca la participación de los clubes deportivos, motivo por el cual dicha prestación cumple con uno de los requisitos para ser considerada como servicio.

De la misma manera, la retribución que paga el club por dichas labores, manifestadas a través del pago porcentual de la taquilla, deriva de una obligación estipulada en el estatuto de la ADFP. Razón por la cual, no cabe duda de que las prestaciones efectuadas por la asociación constituyen “servicios”.

En ese sentido, es válido afirmar que el pago del 2% de taquilla efectuado por el club a favor de la ADFP se origina a razón de una prestación de servicios. Situación que lleva a concluir al amparo del artículo 1 del reglamento de comprobantes de pago, que la ADFP se encuentra obligada a emitir comprobantes de pago por los ingresos percibidos por el pago porcentual de taquilla realizada por los clubes afiliados.

2.3.3 Pago por inscripción al torneo de fútbol descentralizado a favor de la Asociación Deportiva De Fútbol Profesional-ADFP

Sobre el particular, corresponde a la ADFP emitir comprobantes de pago respecto a los pagos percibidos por la inscripción de torneos o competencias realizados por dicha asociación.

Ello, dado que la organización de campeonatos califica como “servicios” al (i) constituir una prestación efectuada a favor de satisfacer el interés individual de cada asociado y (ii) el pago por la inscripción se da a razón de una obligación reglamentaria establecida por la propia Asociación. (Oficio N° 007-2000-K00000, 2000)

En efecto, la organización de competencias que realiza la ADFP busca fomentar la práctica de fútbol de todos sus asociados entre ellos el club. Por ende, el pago por la inscripción al torneo está dirigido a satisfacer el interés individual del club, así como poder contar con recursos suficientes para que la asociación pueda cumplir con su fin social en beneficio de todos sus afiliados. Cumpliendo con el primer requisito para poder ser considerado como “servicio”.

A ello suma el hecho de que el pago por la inscripción del torneo nace de un acuerdo bilateral adoptado por el club y la asociación. En virtud de las bases del Torneo Descentralizado, elaborado unilateralmente por la asociación, se dispone que todos los clubes deportivos a fin de participar de dicho torneo deben realizar un pago para su inscripción.

Así, en el Reglamento Liga de Fútbol Profesional (2019), establece:

CAPÍTULO VI: Inscripción de los clubes

Art. 21° Asimismo, para que los clubes puedan participar en la Liga deberán presentar ante la Oficina de la Liga de Fútbol Profesional de la FPF, la Ficha de Inscripción a través del Formulario N°002-LFP-FPF cuyo modelo forma parte integrante del presente reglamento, los cuales deberán devolver debidamente llenados por lo menos quince (15) días calendarios antes del inicio del Torneo.

A través de dicha Ficha se registrarán a su vez el Estadio Principal y Alternativo que el club utilizará, debiendo cumplirse para tal efecto con lo dispuesto en el Capítulo X referente a Estadios, Infraestructura y Equipamiento del presente reglamento. (p. 16).

Como se puede apreciar, el pago por la inscripción cumple con los requisitos para ser considerado como “servicio”. En efecto, si bien se puede afirmar que la organización de torneos consiste en una obligación de hacer por parte de la asociación, es también cierto que esta busca beneficiar el interés individual del club, motivo por el cual es válido afirmar que dicho accionar de la asociación calificaría como “servicio”.

En ese sentido, corresponde a la ADFP emitir comprobante de pago por los ingresos percibidos por concepto de pago de inscripción al torneo descentralizado.



CONCLUSIONES

- La Ley que Promueve la Transformación y la Participación de los Clubes Deportivos de Fútbol Profesional en Sociedades Anónimas Abiertas (Ley N° 29504), introdujo al artículo 5, en el cual señala que los clubes de fútbol profesional se constituyen jurídicamente como sociedades anónimas abiertas o asociaciones civiles. Asimismo, en la disposición complementaria única de la citada ley, señala que los nuevos clubes de fútbol, que se incorporen a la actividad de fútbol profesional, después de haber ascendido a esa categoría, posterior a la vigencia de la presente ley, pueden adoptar la persona jurídica como sociedad anónima abierta. De esta forma, los clubes que operan como sociedad no tendrán ningún tratamiento especial en relación al impuesto a la renta.
- Para el ejercicio de sus actividades, los clubes incurren en diversas erogaciones: gastos por la contratación de los futbolistas profesionales, tales como pagos por la transferencia de futbolistas profesionales, pagos en especie (vivienda y movilidad) y cesión de imagen; pago efectuado por la contratación de directores técnicos, los cuales podrían calificar como renta de cuarta o quinta categoría y erogaciones a favor de instituciones deportivas (FPF y ADFP).
- La remuneración del jugador de fútbol, se rige por la Ley de productividad y Competitividad Laboral (Decreto Legislativo N° 728, 1997). Dicha Ley deberá ser considerada como parte necesaria de la actividad del club para contratar a un jugador de fútbol. El estatuto del futbolista profesional del Perú, estipula otros pagos en favor de los futbolistas (pagos en especie) tales como vivienda y movilidad. En concordancia con el inciso a) del Artículo 34° de la LIR, los conceptos precedentes detallados califican como renta de quinta categoría debido a la dependencia entre un jugador y el Club. Asimismo, podemos señalar que los clubes de fútbol, podrían considerar los desembolsos de vivienda y movilidad como necesarios para producir y mantener la fuente, según el inciso l) del Artículo 37° de la LIR, y considerar estos

pagos como parte de la remuneración del jugador para evitar acotaciones en un futuro. Sin embargo, es prudente un análisis caso por caso.

- Es importante conocer la relación que existe entre el jugador de fútbol y el club, así como su tratamiento tributario. Por lo que si el jugador de fútbol cede el uso de su imagen al club como consecuencia de su relación laboral dependiente, el ingreso que reciba de esta cesión debería considerarse como una renta del trabajo en su relación laboral de carácter deportivo. Asimismo, el uso de cesión de imagen de un jugador de fútbol es parte de la negociación entre el jugador y el club de destino a fin de firmar el contrato laboral, de no llegar a un acuerdo en este sentido, no se puede llegar a un acuerdo laboral.
- La remuneración o contraprestación de los integrantes del comando técnico o cuerpo técnico frecuentemente es materia de controversia. Al respecto, la Administración Tributaria en la Resolución N° 07896-2-2014, considera que algunas de las funciones precedentes detalladas le corresponden a la calidad de rentas de quinta categoría, y que la relación de índole civil que puede existir entre el club y sus locadores de servicios se trataría en realidad de una relación laboral por presentar los elementos esenciales de ésta.
- De acuerdo a todo lo señalado anteriormente, se desprende que la relación que mantienen los clubes con los trabajadores dependientes o locadores de servicios que contrató podrán ser de índole civil o no dependiendo de los términos de la contratación y la realidad, siendo necesario un análisis caso por caso y resultando crucial la identificación del elemento de la subordinación para estar frente a una renta de quinta categoría.
- Las erogaciones efectuadas por el club deportivo de fútbol a favor de instituciones deportivas: taquilla e inscripción a torneos. Más que calificar como un mero cumplimiento a lo establecido en los estatutos y en la base del torneo del que se trate, viene a ser un desembolso indispensable para el club permitiendo poder participar en las diversas actividades nacionales e internacionales organizadas por las citadas entidades. En efecto, el concepto de “prestación de servicios” señalado por el

reglamento de comprobantes de pago es: “toda acción o prestación a favor de un tercero, a título gratuito u oneroso” (numeral 1.2 del artículo 6), la cual ha sido señalada y desarrollada por el Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria. Por lo tanto, corresponde emitir la factura en la medida que los clubes que han sido organizados como sociedades cuentan con RUC y como cualquier contribuyente de tercera categoría requieren sustentar gastos con factura.



RECOMENDACIONES

- Con respecto a las erogaciones relacionadas con la transferencia de jugadores de fútbol profesional, estos deberán considerarse gastos necesarios para producir y mantener su fuente, de conformidad con el artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta, pues consideramos que los clubes de fútbol profesional tienen como objetivo poder desempeñarse de la mejor manera en un campeonato o en un evento deportivo.



REFERENCIAS

- Auletta, M. (14 de Febrero de 2017). *IUSPORT*. Obtenido de <https://iusport.com/art/30975/-p-align-left-i-ldquo-transferencias-la-importancia-de-los-derechos-federativos-y-la-falacia-de-los-derechos-economicos-rdquo-i-p>
- Barletta, F., Pereira, M., Robert, V., & Yoguel, G. (2013). Argentina: dinámica reciente del sector de software y servicios informáticos. *Revista de la CEPAL*(110), 137-155. Obtenido de <http://www.cepal.org/publicaciones/xml/1/50511/RVE110Yoqueletal.pdf>
- Bernal, M. (26 de Setiembre de 2012). *Tratamiento laboral y tributario de las condiciones de trabajo*. Obtenido de CONDICIONES DE TRABAJO: ENTRE LA REMUNERACIÓN LABORAL Y LA RENTA TRIBUTARIA: <https://cuestionesempresariales.blogspot.com/2012/09/tratamiento-laboral-y-tributario-de-las.html>
- Choy, M., & Chang, G. (2014). *Medidas macroprudenciales aplicadas en el Perú*. Lima: Banco Central de Reserva del Perú. Obtenido de <http://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Documentos-de-Trabajo/2014/documento-de-trabajo-07-2014.pdf>
- Código Civil. (14 de Noviembre de 1984). Decreto Legislativo N°295. Lima, Perú.
- D. Leg. N° 728. (27 de Marzo de 1997). Ley de Productividad y Competitividad Laboral.
- Decreto Supremo N° 001-96-TR. (26 de Enero de 1996). Reglamento de la Ley del Fomento al Empleo.
- Delgado, A. (1 de Marzo de 2014). *El fracaso de las Sociedades Anónimas Deportivas en España*. Obtenido de <https://iusport.com/art/1725/el-fracaso-de-las-sociedades-anonimas-deportivas-en-espana>
- European Commission. (4 de Julio de 2016). *Ayudas estatales: la Comisión decide que varios clubes españoles de fútbol profesional tienen que devolver ayudas*

incompatibles. Obtenido de http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2401_es.htm

Fuentes, R. (4 de Febrero de 2019). *El Barça ya no tendrá que convertirse nunca en SAD*. Obtenido de <https://www.sport.es/es/noticias/barca/barca-no-tendra-que-convertirse-nunca-sad-7284832>

García Nieto, J. P. (2013). *Consturyc tu Web comercial: de la idea al negocio*. Madrid: RA-MA.

GaydeLiebana, J. (4 de Diciembre de 2013). *www.Gaydeliebana.com*. Obtenido de <http://gaydeliebana.com/informe-sobre-el-futbol-espanol-y-europeo-2011-2012/>
Informe N° 065-2008-SUNAT/2B0000, N° 065-2008-SUNAT/2B0000 (Intendencia Nacional Jurídico 25 de Abril de 2008).

Informe N° 222-2009-SUNAT/2B0000, 222-2009-SUNAT/2B0000 (INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICO 30 de Octubre de 2009).

Ley N° 26566. (29 de Diciembre de 1995). Regimen Laboral de los Jugadores de Futbol Profesional. Perú.

Ley N° 26887. (19 de Noviembre de 1997). Ley General de Sociedades . Peru.

Macera, D. (26 de Agosto de 2018). *Pasión que no basta: La situación económica de los clubes peruanos de fútbol*. Obtenido de <https://elcomercio.pe/economia/peru/pasion-basta-situacion-economica-clubes-peruanos-futbol-noticia-550646>

Martínez, L. (18 de Diciembre de 1996). *La fiscalidad de los futbolistas*. Obtenido de LUIS MARTÍNEZ NOVALEl ex ministro y diputado socialista critica a los clubes que han ejercido todo tipo de presiones políticas para lograr un trato fiscal favorable:
https://elpais.com/diario/1996/12/18/deportes/850863621_850215.html

Oficio N° 007-2000-K00000. (26 de Enero de 2000). Oficio N° 007-2000-K00000.

- Redacción de IUSPORT. (01 de Febrero de 2019). *Luz verde del Consejo de Ministros a la nueva Ley del Deporte*. Obtenido de <https://iusport.com/art/79509/luz-verde-del-consejo-de-ministros-a-la-nueva-ley-del-deporte>
- Resolución 0004-FPF-2019. (30 de Enero de 2019). Reglamento de la Liga 1 de Fútbol Profesional. Perú.
- Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT. (24 de Enero de 1999). Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT - Reglamento de Comprobantes de Pago. *Reglamento de Comprobantes de Pago*.
- Resolución del Tribunal Fiscal 07896-2-2014. (27 de Junio de 2014). RTF 07896-2-2014. Perú.
- Santamaría, J., & Ruiz, J. (Junio de 2014). LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS, ASPECTOS LEGALES Y CONTABLES: EL REAL ZARAGOZA S.A.D. *Universidad de Valladolid*. Soria, Valladolid, España: ESCUELA DE CIENCIAS EMPRESARIALES Y DEL TRABAJO DE SORIA.
- Wittmann, R. (2006). ¿Hubo una revolución en la lectura a finales del siglo XVIII? En G. Cavallo, & R. Chartier, *Historia de la lectura en el mundo occidental* (págs. 435-472). México D.F.: Santillana.
- www.goal.com. (27 de Marzo de 2019). *www.goal.com*. Obtenido de <https://www.goal.com/es-ar/noticias/los-100-fichajes-mas-caros-de-la-historia-del-futbol/qjy2wsh2ejqa19x3ltcvcyvby>
- www.Palco23.com. (21 de Diciembre de 2017). *2017: La 'democratización' del fútbol vuelve tras 25 años de SAD*. Obtenido de <https://www.palco23.com/entorno/2017-la-democratizacion-del-futbol-regresa-con-los-25-anos-de-sad.html>
- Zambrano, M. (2010). Régimen Tributario de la Actividad Futbolística - Jugadores Profesionales, Entrenadores y Arbitros de Fútbol (ParteI). *Actualidad Empresarial N°220 - Primera Quincena de Diciembre 2010*, I-5.

BIBLIOGRAFÍA

- Auletta, M. (14 de Febrero de 2017). *IUSPORT*. Obtenido de <https://iusport.com/art/30975/-p-align-left-i-ldquo-transferencias-la-importancia-de-los-derechos-federativos-y-la-falacia-de-los-derechos-economicos-rdquo-i-p>
- Barletta, F., Pereira, M., Robert, V., & Yoguel, G. (2013). Argentina: dinámica reciente del sector de software y servicios informáticos. *Revista de la CEPAL*(110), 137-155. Obtenido de <http://www.cepal.org/publicaciones/xml/1/50511/RVE110Yoqueletal.pdf>
- Bernal, M. (26 de Setiembre de 2012). *Tratamiento laboral y tributario de las condiciones de trabajo*. Obtenido de CONDICIONES DE TRABAJO: ENTRE LA REMUNERACIÓN LABORAL Y LA RENTA TRIBUTARIA: <https://cuestionesempresariales.blogspot.com/2012/09/tratamiento-laboral-y-tributario-de-las.html>
- Choy, M., & Chang, G. (2014). *Medidas macroprudenciales aplicadas en el Perú*. Lima: Banco Central de Reserva del Perú. Obtenido de <http://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Documentos-de-Trabajo/2014/documento-de-trabajo-07-2014.pdf>
- Código Civil. (14 de Noviembre de 1984). Decreto Legislativo N°295. Lima, Perú.
- D. Leg. N° 728. (27 de Marzo de 1997). Ley de Productividad y Competitividad Laboral.
- Decreto Supremo N° 001-96-TR. (26 de Enero de 1996). Reglamento de la Ley del Fomento al Empleo.
- Delgado, A. (1 de Marzo de 2014). *El fracaso de las Sociedades Anónimas Deportivas en España*. Obtenido de <https://iusport.com/art/1725/el-fracaso-de-las-sociedades-anonimas-deportivas-en-espana>
- European Commission. (4 de Julio de 2016). *Ayudas estatales: la Comisión decide que varios clubes españoles de fútbol profesional tienen que devolver ayudas*

incompatibles. Obtenido de http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2401_es.htm

Fuentes, R. (4 de Febrero de 2019). *El Barça ya no tendrá que convertirse nunca en SAD*. Obtenido de <https://www.sport.es/es/noticias/barca/barca-no-tendra-que-convertirse-nunca-sad-7284832>

García Nieto, J. P. (2013). *Consturyc tu Web comercial: de la idea al negocio*. Madrid: RA-MA.

GaydeLiebana, J. (4 de Diciembre de 2013). *www.Gaydeliebana.com*. Obtenido de <http://gaydeliebana.com/informe-sobre-el-futbol-espanol-y-europeo-2011-2012/>
Informe N° 065-2008-SUNAT/2B0000, N° 065-2008-SUNAT/2B0000 (Intendencia Nacional Jurídico 25 de Abril de 2008).

Informe N° 222-2009-SUNAT/2B0000, 222-2009-SUNAT/2B0000 (INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICO 30 de Octubre de 2009).

Ley N° 26566. (29 de Diciembre de 1995). Regimen Laboral de los Jugadores de Futbol Profesional. Perú.

Ley N° 26887. (19 de Noviembre de 1997). Ley General de Sociedades . Peru.

Macera, D. (26 de Agosto de 2018). *Pasión que no basta: La situación económica de los clubes peruanos de fútbol*. Obtenido de <https://elcomercio.pe/economia/peru/pasion-basta-situacion-economica-clubes-peruanos-futbol-noticia-550646>

Martínez, L. (18 de Diciembre de 1996). *La fiscalidad de los futbolistas*. Obtenido de LUIS MARTÍNEZ NOVALEI ex ministro y diputado socialista critica a los clubes que han ejercido todo tipo de presiones políticas para lograr un trato fiscal favorable:
https://elpais.com/diario/1996/12/18/deportes/850863621_850215.html

Oficio N° 007-2000-K00000. (26 de Enero de 2000). Oficio N° 007-2000-K00000.

- Redacción de IUSPORT. (01 de Febrero de 2019). *Luz verde del Consejo de Ministros a la nueva Ley del Deporte*. Obtenido de <https://iusport.com/art/79509/luz-verde-del-consejo-de-ministros-a-la-nueva-ley-del-deporte>
- Resolución 0004-FPF-2019. (30 de Enero de 2019). Reglamento de la Liga 1 de Fútbol Profesional. Perú.
- Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT. (24 de Enero de 1999). Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT - Reglamento de Comprobantes de Pago. *Reglamento de Comprobantes de Pago*.
- Resolución del Tribunal Fiscal 07896-2-2014. (27 de Junio de 2014). RTF 07896-2-2014. Perú.
- Santamaría, J., & Ruiz, J. (Junio de 2014). LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS, ASPECTOS LEGALES Y CONTABLES: EL REAL ZARAGOZA S.A.D. *Universidad de Valladolid*. Soria, Valladolid, España: ESCUELA DE CIENCIAS EMPRESARIALES Y DEL TRABAJO DE SORIA.
- Wittmann, R. (2006). ¿Hubo una revolución en la lectura a finales del siglo XVIII? En G. Cavallo, & R. Chartier, *Historia de la lectura en el mundo occidental* (págs. 435-472). México D.F.: Santillana.
- www.goal.com. (27 de Marzo de 2019). *www.goal.com*. Obtenido de <https://www.goal.com/es-ar/noticias/los-100-fichajes-mas-caros-de-la-historia-del-futbol/qjy2wsh2ejqa19x3ltcvcyvby>
- www.Palco23.com. (21 de Diciembre de 2017). *2017: La 'democratización' del fútbol vuelve tras 25 años de SAD*. Obtenido de <https://www.palco23.com/entorno/2017-la-democratizacion-del-futbol-regresa-con-los-25-anos-de-sad.html>
- Zambrano, M. (2010). Régimen Tributario de la Actividad Futbolística - Jugadores Profesionales, Entrenadores y Arbitros de Fútbol (ParteI). *Actualidad Empresarial N°220 - Primera Quincena de Diciembre 2010*, I-5.