

CIRCULAR EXTERNA NÚMERO 003 DE 2016

(mayo 5)

Bogotá, 5 de mayo 2016

Para: REPRESENTANTES LEGALES, CONTADORES Y REVISORES FISCALES DE LOS CLUBES PROFESIONALES DE FÚTBOL.

Referencia: MANEJO CONTABLE DE LA TRANSFERENCIA DE DERECHOS DEPORTIVOS BAJO NIIF.

1. Introducción

Mediante Circular Externa número 7 del 28 de octubre de 2015, el Departamento Administrativo del Deporte, la Recreación, la Actividad Física y el Aprovechamiento del Tiempo Libre (Coldeportes) aclaró el proceso contable de los Derechos Deportivos de acuerdo con el Grupo al que pertenezca la entidad y por consiguiente su marco normativo aplicable.

En línea con lo anterior, y dado que el estatuto del Jugador en el Capítulo IV prevé la transferencia de jugadores, este despacho de conformidad con las facultades de inspección, vigilancia y control otorgadas por la ley, en especial el numeral 80 del artículo 61 de la Ley 181 de 1995, artículos 1º, 2º y 3º del Decreto Reglamentario 1227 de 1995, artículos 34 y siguientes del Decreto-ley 1228 de 1995, y el artículo 10 de la Ley 1445 de 2011, como supervisor de la actividad deportiva organizada, con la presente circular emite orientaciones de carácter pedagógico e ilustrativo sobre las consideraciones que deben tener los clubes profesionales de fútbol para el manejo contable de dichas transferencias.

2. Objetivos

- Aclarar el proceso contable de las transferencias de jugadores de acuerdo con los nuevos marcos normativos aplicables para los clubes de fútbol.
- Armonizar las prácticas contables en los clubes de fútbol en procura de garantizar la transparencia y control cuando se presenten eventos de transferencia de jugadores.

3. Fundamentos Jurídicos

Mediante la Resolución 2798 del 28 de noviembre de 2011, modificada por las Resoluciones 3049 del 17 de abril de 2013 y 3367 del 20 de agosto de 2015, el Comité Ejecutivo de la Federación Colombiana de Fútbol, en uso de sus facultades legales y estatutarias, definió el Estatuto del jugador de la Federación Colombiana de Fútbol.

De esta forma, en el Capítulo IV de la citada Resolución, se definen las transferencias de jugadores, tanto para los aficionados como para los profesionales, indicando además los requisitos que deben considerar tanto los clubes cedentes como los cesionarios de los derechos deportivos.

Por otra parte, el Capítulo V, hace referencia a la influencia de terceros, señalando en los artículos 15 y 15 bis lo siguiente:

Artículo 15.

“Contrato que permita a cualquier parte de dicho contrato, o a terceros, asumir una posición por la cual pueda influir en asuntos laborales y sobre transferencias relacionados con la independencia, la política o la actuación de los equipos del club.”

“La Comisión Disciplinaria de Colfútbol podrá imponer sanciones disciplinarias a los clubes que incumplan las obligaciones estipuladas en este artículo”.

Artículo 15 bis.

“1. Ningún club o jugador podrá firmar un contrato con un tercero que conceda a dicho tercero el derecho de participar, parcial o totalmente, del valor de un futuro traspaso de un jugador de un club a otro, o que le otorgue derechos relacionados con futuros fichajes o con el valor de futuros fichajes.

2. La prohibición del apdo. 1 entrará en vigor el 1° de mayo de 2015.

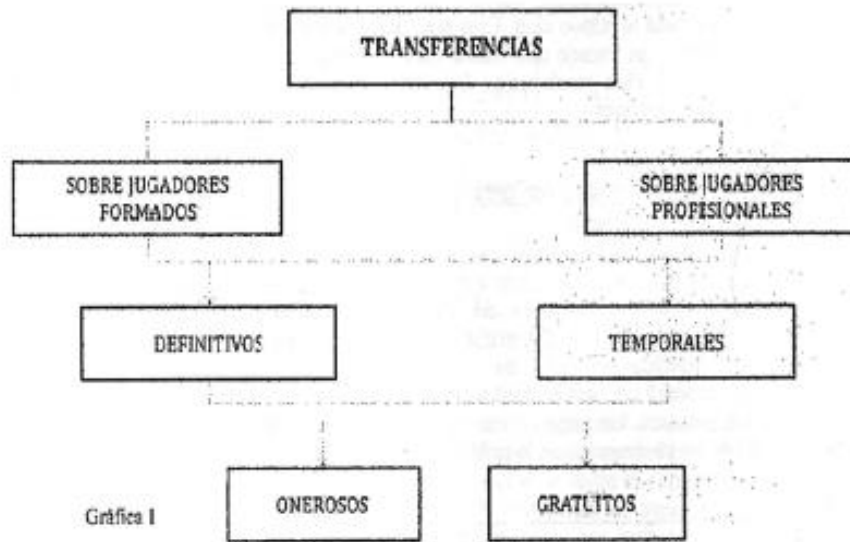
3. Los contratos que se vean afectados por el apartado 1, suscritos con anterioridad al 1° de mayo de 2015, seguirán siendo válidos hasta su fecha de vencimiento contractual. Sin embargo, no se podrá prolongar su vigencia.

4. La duración de los acuerdos contemplados en el apartado 1, suscritos entre el 1° de enero de 2015 y el 30 de abril de 2015, no podrá exceder de un año a partir de la fecha de su entrada en vigor.

5. A finales de abril de 2015, todos los contratos en vigor afectados por el apartado 1 deberán registrarse en el TMS. Todos los clubes que hayan firmado este tipo de contratos deberán cargarlos íntegramente –incluyendo posibles anexos y enmiendas– en el TMS, especificando los datos del tercero involucrado, el nombre completo del jugador y la duración del contrato.

6. La Comisión Disciplinaria de la Colfútbol podrá imponer medidas disciplinarias a los clubes y jugadores que no cumplan las obligaciones estipuladas en este artículo”.

4. PROCESO CONTABLE DE LAS TRANSFERENCIAS SOBRE JUGADORES



Las transferencias sobre jugadores se definen por los artículos 11 y 12 del estatuto del Jugador como: “... *El procedimiento por medio del cual el club anterior entrega mediante un convenio al nuevo club los derechos de inscripción de un jugador, suspendiendo o terminando su contrato de trabajo*”.

La transferencia se da sobre jugadores aficionados y jugadores profesionales. De acuerdo con la Circular Externa 7 de 2015, el proceso contable entre uno y otro colectivo de jugadores es sustancialmente distinto, por cuanto los externamente adquiridos que corresponden a los jugadores profesionales, figuran contablemente como un elemento patrimonial del activo, mientras que los internamente formados (jugadores aficionados) no figuran dentro del balance de la entidad, y las erogaciones en que se incurra, tradicionalmente llamados derechos de formación, corresponderán a gastos del periodo y se deben reconocer como tales, sin perjuicio del grupo al que pertenezcan.

Para el caso de los jugadores profesionales, las transferencias pueden ser definitivas o a préstamo de acuerdo con su estructuración, y estas a su vez pueden ser a título oneroso o gratuito. La combinación de estas consideraciones lleva por consiguiente a manejos contables distintos.

4.1 Transferencia definitiva

De acuerdo con el Estatuto del Jugador, la transferencia de un jugador profesional será de carácter definitivo cuando “*el jugador se desvincula totalmente del club anterior y adquiere obligaciones única y exclusivamente con el nuevo club*”.

“*Los convenios de transferencia definitiva no tendrán ningún tipo de condición o restricción, salvo las correspondientes a los plazos de pago. Serán ineficaces las cláusulas tendientes a modificar el tipo de convenio.*”

“*En ningún caso y por ningún motivo una transferencia definitiva se podrá convertir en transferencia a préstamo*”.

La transferencia definitiva podrá ser gratuita u onerosa dependiendo de si causa o no erogación económica al nuevo club. Este acto, supone para el jugador profesional, que se extingue el contrato de trabajo que había suscrito con el club origen, pasando a celebrar uno

nuevo con el club cesionario. De todas formas este acto debe contener el consentimiento del jugador.

4. 1.1 Transferencia definitiva con carácter oneroso

La transferencia es de carácter oneroso cuando el club cedente recibe alguna contraprestación por parte del club adquiriente. En este caso, el club que transfiere deberá proceder a dar de baja de su balance el derecho registrado contra la contraprestación recibida y la diferencia entre esta y el valor en libros, corresponderá a una utilidad o pérdida en venta de activos. Para el caso del club que adquiere los derechos, reconocerá un activo dentro del apartado de activos intangibles por el costo de la operación, incluidos los pagos a intermediarios y otros incrementales, contra la forma de pago, tal como se describe en la gráfica 2:

Club Cedente		
Cuenta a afectar	Débito	Crédito
Efectivo o Cuentas por Cobrar	X ₁	
Activos Intangibles - Derechos deportivos	X ₁	X ₁
Activos Intangibles - Amortización acumulada		
Utilidad o Pérdida en venta de Activos	X ₁	X ₁
(Para registrar la Venta de los derechos deportivos sobre jugador...)		
Club Adquiriente		
Cuenta a afectar	Débito	Crédito
Activos Intangibles-Derechos Deportivos	X ₁	
Forma de pago		X ₁
(Para registrar Derechos deportivos sobre el jugador...)		

Gráfica 2

4.1.2 Transferencia definitiva con carácter gratuito

En raros casos debería presentarse una transferencia definitiva con carácter gratuito, ya que generalmente el club cedente recibe por lo menos una indemnización como consecuencia de la cesión de los derechos sobre un jugador profesional. En este sentido, si se configura una transferencia definitiva con carácter gratuito, se debe garantizar que para el club cedente no existirá contraprestación alguna en dinero o en especie y que por consiguiente, este hecho corresponde a una donación, evento que, de acuerdo con el Concepto 144 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, emitido el 7 de noviembre de 2014, bajo el marco de las NIIF podría tratarse de manera similar a una subvención, cuyo reconocimiento deberá hacerse de acuerdo con los criterios establecidos en el párrafo 24.4 de la sección 24 de las NIIF para Pymes y los párrafos 23 al 28 de la NIC 20, tal como se describe en la gráfica 3, asumiendo que exista algún saldo en la cuenta del activo intangible por los derechos deportivos, puesto que de no haberlo, no se causaría, gasto alguno si no solo la baja del activo contra la amortización acumulada y las eventuales pérdidas por deterioro:

Club Cedente		
Cuenta a afectar	Débito	Crédito
Gastos Donaciones	X ₁	
Activos Intangibles - Derechos deportivos		X ₁
Activos Intangibles - Amortización acumulada	X ₂	
(Para registrar la Venta de los derechos deportivos sobre jugador...)		
Club Adquiriente		
Cuenta a afectar	Débito	Crédito
Activos Intangibles-Derechos Deportivos	X ₁	
Ingresos-donación derechos deportivos		X ₁
(Para registrar donación de derechos deportivos sobre el jugador...)		

Gráfica 3

El valor de alta que registra el club cesionario o adquiriente se debe realizar de acuerdo con lo establecido en el párrafo 23 de la NIC 20 el cual dispone: *“es habitual determinar el valor razonable de cada activo no monetario y contabilizar tanto la subvención como cada activo por el correspondiente valor razonable. En ocasiones se sigue un procedimiento alternativo consistente en recoger las subvenciones y los activos relacionados por importes nominales simbólicos”* y el párrafo 24.5 de la sección 24 de la NIIF para Pymes que reza: *“Una entidad medirá las subvenciones al valor razonable del activo recibido o por recibir”*.

De acuerdo con lo anterior, el club adquiriente deberá realizar un avalúo o determinar bajo un método de reconocido valor técnico el valor razonable del derecho en la fecha de la cesión y darle de alta en el activo, apartado de intangibles por dicho valor, cuya contrapartida será una cuenta de ingreso o una cuenta del pasivo si existen compromisos de reintegro futuro al club cedente, teniendo en cuenta los criterios del párrafo 47 de la NIC 38, que establece:

“...El valor razonable de un activo intangible puede medirse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de las mediciones del valor razonable del activo no es significativa, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la medición del valor razonable...”.

Un tratamiento similar establece el párrafo 13 de la Sección 18 de la NIIF para las PYMES.

Si no es posible establecer de manera confiable el valor razonable, no debe contabilizarse el activo y solamente será objeto de revelación en los estados financieros y registro en cuentas de orden por un valor simbólico.

4.2 Transferencias temporales o préstamo de jugadores

El artículo 13 del Estatuto del Jugador, establece algunas premisas que se deben tener en cuenta para las transferencias temporales de derechos sobre jugadores, así:

- La transferencia será a préstamo cuando existe un convenio escrito de préstamo entre el club anterior, el jugador y el nuevo club.

- El convenio de préstamo se cumplirá mediante una licencia temporal para que el jugador pueda actuar con el nuevo club con la obligación de retornar al club anterior a cumplir el contrato inicial al finalizar la licencia o terminar su convenio.

- El periodo mínimo del préstamo será el equivalente al tiempo entre dos periodos de inscripción, igualmente, el contrato de trabajo entre el jugador y el nuevo club será por el término del préstamo.

- En general, el nuevo club será responsable de los salarios y demás prestaciones laborales del jugador durante la vigencia del convenio de préstamo sin perjuicio de lo establecido en la legislación ordinaria.

- El nuevo club no tiene derecho a transferir el jugador sin la autorización escrita del club que lo prestó y del jugador.
- Las transferencias a préstamo estarán sujetas a las mismas disposiciones que se aplican a las transferencias definitivas.
- La transferencia a préstamo podrá ser gratuita u onerosa siendo facultativo de las partes pactar la opción de transferencia definitiva.
- Una transferencia a préstamo será gratuita cuando no causa erogación económica al nuevo club y será onerosa en caso contrario.
- Una transferencia a préstamo se hará con opción de transferencia definitiva si se ha previsto un valor que será cubierto por el nuevo club para adquirir plenamente los derechos de inscripción del jugador, cancelando la obligación del jugador de retornar al club anterior.
- Por el contrario, la transferencia a préstamo sin opción de transferencia definitiva es aquella en la cual el nuevo club tendrá que devolver al club anterior, los derechos de inscripción que le fueron conferidos temporalmente.

De acuerdo con las premisas anteriores, podemos inferir que una cesión o préstamo se produce cuando el club propietario de los derechos de un jugador le permite actuar con otro conjunto diferente durante un periodo determinado de tiempo. Las cesiones pueden ser de varias semanas, meses o de toda una temporada. Desde el punto de vista jurídico, esta modalidad se entiende como la suspensión del contrato de trabajo del jugador previa a una transferencia con la obligación adicional de las partes de efectuar la misma transferencia de “regreso”.

Así mismo, el derecho de transferencia de los jugadores adquiridos implica el privilegio de uso exclusivo y de transferencia de estos por el tiempo que el club cedente determine contractualmente, pudiendo tener este un carácter oneroso o gratuito.

4.2.1 Transferencias temporales o préstamo de jugadores a título gratuito

Desde el punto de vista jurídico esta operación corresponde al concepto de usufructo, definido mediante el artículo 823 del código civil: “...*El derecho de usufructo es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y sustancia, y de restituir a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de devolver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor si la cosa es fungible*”.

Desde el punto de vista contable, si bien el club cedente no ha transferido la propiedad del activo, la esencia económica de la operación evidencia que durante el tiempo del préstamo se tiene el derecho de uso aunque con restricciones para ceder, vender, o efectuar cualquier transacción con los derechos. Para el club cesionario, aunque no cuenta con la propiedad sobre los derechos deportivos, sí posee el derecho de uso de los servicios del jugador de forma exclusiva, mientras dure el préstamo.

De acuerdo con los fundamentos fácticos y jurídicos, para efectos contables, en todos los casos es evidente que el club cesionario se aprovecha de los flujos derivados de la explotación del derecho de uso que tiene sobre el jugador y por otro lado se obliga a pagar los salarios y demás prestaciones sociales al jugador por el tiempo que dure el contrato de cesión. Por ello, el club cedente deberá mantener dentro de su balance el activo intangible, aplicando la amortización y evaluación de deterioro que correspondan, dado que es probable que el hecho de no contar con los servicios durante el tiempo de la cesión disminuya los beneficios esperados de los derechos deportivos, mientras que el club cesionario, debe aplicar el mismo criterio expuesto atrás por la recepción de derechos deportivos a título gratuito, siempre y cuando pueda estimarse con fiabilidad el valor razonable por el derecho temporal de uso

recibido, si dan las condiciones para reconocer ese derecho como un intangible, según lo establecido en la Sección 18 de la NIIF para las PYMES en el caso de entidades pertenecientes al Grupo 2 y la NIC 38, para las que hagan parte del Grupo 1. En caso contrario, tal como se indicó en el acápite 4.1.2, no se reconocerá el derecho de uso, el cual solamente será objeto de revelación y de registro en cuentas de orden por un valor simbólico para efectos de control.

4.2.2 Transferencias temporales o préstamo de Jugadores a título oneroso

En estos casos, en los que ambas partes, club cedente y cesionario, pactan una cuantía determinada en la que el cedente recibirá ingresos por la transferencia del derecho, esta transacción se asemeja a una operación de arrendamiento operativo o de arrendamiento financiero, que deberá ser contabilizada de conformidad con lo establecido en la NIC 17 o en la sección 20 de las NIIF para PYMES, incorporados en los marcos normativos de los grupos 1 y 2, respectivamente. Para el caso de los clubes profesionales que se encuentren dentro del Grupo 3, dado que su marco normativo no incluye directrices de reconocimiento y medición para los activos intangibles, deberán aplicar los preceptos de medición de las NIIF para las PYMES de acuerdo con el párrafo 3.1 del anexo del Decreto 2706 de 2012 incorporado en el Decreto 2420 de 2015.

Si como resultado del análisis de la esencia económica de la transacción, se concluye que se tiene una operación de arrendamiento operativo, el club cedente mantendrá su activo intangible y registrará ingresos derivados del arrendamiento del derecho de uso. El activo conservado será sometido a amortización y prueba de deterioro de valor en condiciones similares a los demás activos de la misma naturaleza. Por su parte, el club cesionario no registrará activo alguno, sino que causará los gastos derivados del canon comprometido con el club cedente (Ver gráfica 4). Si el pago es único al inicio, se contabilizará como un gasto pagado por anticipado y se amortizará durante la vigencia del contrato de préstamo del jugador. Si los pagos son irregulares en el tiempo, se tomará el valor total y se distribuirá linealmente en el tiempo pactado para causar de esa manera el valor periódico a resultados.

En el raro caso de que la operación corresponda a un arrendamiento financiero, dado que debe cumplir las disposiciones para clasificarlo de esta forma contenidas en la Sección 20 de la NIIF para las PYMES, para las entidades del Grupo 2 y en la NIC 17 en el caso del Grupo 1, entre las cuales está la existencia de una opción de compra por un valor significativamente inferior al valor razonable del activo, es decir, que se determina la transferencia sustancial de riesgos y beneficios sobre el derecho de uso del jugador, el club cedente deberá dar de baja el derecho de uso registrado en el apartado de activos intangibles y reclasificará dicho activo como una partida de cuentas por cobrar, que deberá medirse a costo amortizado según lo dispuesto en la Sección 11 de la NIIF para las PYMES en el caso del Grupo 2 y la NIIF 9 en el caso del Grupo 1. Para el Grupo 3, la partida se llevará por el valor nominal del pago acordado, según lo dispuesto en el Capítulo 7 de la NIF para Microempresas.

La diferencia entre el reconocimiento inicial de la cuenta por cobrar versus el valor en libros del activo transferido, se ajustará contra un ingreso o una pérdida. Para el caso del club cesionario, dará de alta dentro del apartado de activos intangibles el valor del derecho contra un pasivo financiero, derivado de la obligación de pagar los valores acordados, tal como se ilustra en la gráfica 5. Cabe recordar que en el reconocimiento inicial, en este caso, el cesionario deberá medir el contrato por el menor valor entre el valor razonable de los derechos y el valor presente de los pagos mínimos, excepto para el Grupo 3 caso en el cual solo se registrarán los pagos efectuados llevándolos a resultados.

Club Cedente-Leasing Operativo		
Cuenta a afectar	Débito	Crédito
Forma de pago Ingresos por arrendamiento	X ₁	X ₁
(Para registrar ingresos por el arrendamiento de los derechos deportivos sobre jugador...)		
Club Adquiriente-Leasing Operativo		
Cuenta a afectar	Débito	Crédito
Gastos arrendamientos Forma de pago	X ₁	X ₁
(Para registrar gastos por el arrendamiento de los derechos deportivos sobre el jugador...)		

Gráfica 4

Club Cedente-Leasing Financiero		
Cuenta a afectar	Débito	Crédito
Activos intangibles-amortización acumulada	X ₁	
Activos intangibles-derechos deportivos		X ₁
Cuentas por Cobrar-Arrendamiento Leasing	X ₁	
Utilidad o pérdida	X ₁	X ₁
(Para registrar ingresos por el arrendamiento financiero de los derechos deportivos sobre jugador...)		
Club Adquiriente-Leasing Financiero		
Cuenta a afectar	Débito	Crédito
Activos intangibles-derechos deportivos	X ₁	
Pasivo Financiero		X ₁
(Para registrar gastos por el arrendamiento Financiero de los derechos deportivos sobre el jugador...)		

5. VIGENCIA

La presente Circular rige a partir del **1° de enero de 2015 para las entidades del Grupo 1 y 3 y a partir del 1° de enero de 2016 para las Clubes Profesionales que pertenezcan al Grupo 2**. En el evento de que se hubiesen aplicado en el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) disposiciones contrarias al contenido de esta Circular, se deben efectuar los ajustes al ESFA y consecuentemente los movimientos mensuales que se deriven. Quedan derogadas todas las circulares y demás disposiciones que le sean contrarias.

Publíquese, comuníquese y cúmplase.

Cordialmente,

El Director del Departamento Administrativo del Deporte, la Recreación, la Actividad Física y el Aprovechamiento del Tiempo Libre – Coldeportes,

Andrés Botero Phillisbourne.

Imprenta Nacional de Colombia. Recibo 21600962. 11-V-2016. Valor \$337.400.

(C. F.).

Nota: Este documento fue tomado directamente de la versión PDF del Diario Oficial 49.870 del miércoles 11 de mayo del 2016 de la Imprenta Nacional (www.imprenta.gov.co)