



Bogotá D. C., 20 de Septiembre de 2004
OFCTCP/0245/2004

CONCEPTO N° 008/2004

XXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
Ciudad.-

Ref.: Consulta de fecha 06 de mayo de 2003
Radicación: 353

En desarrollo de lo previsto en el artículo 23 de la Resolución 001 de 2001 y cumplido el trámite previsto en esta disposición, por medio del presente escrito respondemos su consulta de la referencia, en la cual se plantea:

1. CONSULTA:

1.1. ANTECEDENTES:

“COLDEPORTES POR DELEGACIÓN DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA EJERCE LA FUNCIÓN DE INSPECCIÓN, VIGILANCIA SOBRE DE TODOS LOS ORGANISMOS QUE CONFORMAN EL SISTEMA NACIONAL DEL DEPORTE, SITUACIÓN QUE EXIGE DEFINIR CRITERIOS DE EVALUACIÓN Y ANÁLISIS CONTABLES QUE PERMITAN ORIENTAR CON OBJETIVIDAD NUESTRA GESTIÓN.

COMO EN LA ACTUALIDAD NO EXISTE LEGISLACIÓN ESPECIALIZADA PARA EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS TRANSACCIONES ECONÓMICAS QUE REALIZAN LOS CLUBES PROFESIONALES EN RELACIÓN CON LOS DERECHOS DEPORTIVOS DE LOS JUGADORES, CORDIALMENTE LES SOLICITAMOS ASESORÍA TÉCNICA CONTABLE SOBRE ESTA SITUACIÓN TENIENDO EN CUENTA LOS SIGUIENTES ASPECTOS:

DERECHOS DEPORTIVOS DE JUGADORES AFICIONADOS QUE CONFORMAN SUS DIVISIONES INFERIORES, A LOS CUALES EL CLUB LES DA UNA FORMACIÓN DEPORTIVA QUE LOS DEJA EN CONDICIONES DE ACTUAR EN UN

EQUIPO PROFESIONAL.

DERECHOS DEPORTIVOS DE LOS JUGADORES PROFESIONALES LOS CUALES PUEDEN SER VENDIDOS A UN CLUB COLOMBIANO O EXTRANJERO. CABE ACLARAR QUE LOS CLUBES PROFESIONALES SON PROPIETARIOS DE TODOS LOS DERECHOS DEPORTIVOS DE LOS JUGADORES SIEMPRE Y CUANDO TENGAN CONTRATO DE TRABAJO VIGENTE CON EL CLUB.

COMO EL TRATAMIENTO CONTABLE DADO A LOS DERECHOS DEPORTIVOS DE LOS JUGADORES DE LOS DIFERENTES CLUBES PROFESIONALES TIENEN UNA INCIDENCIA DIRECTA TANTO EN EL PATRIMONIO COMO EN EL ANÁLISIS FINANCIERO Y EN EL ENDEUDAMIENTO YA QUE EL PASIVO NO PUEDE SUPERAR EN TRES (3) VECES EL VALOR DEL PATRIMONIO (DECRETO LEY 1228 DE JULIO 18 DE 1995, ARTICULO 160).".

1.2. PREGUNTAS:

"SOLICITAMOS QUE MEDIANTE ESTUDIO SE DETERMINE:

¿CUALES DEBERÍAN SER LOS REGISTROS Y DINÁMICAS CONTABLES A EFECTUAR (SIC) DE LOS DERECHOS DEPORTIVOS EN CUANTO A COSTO, VALORIZACIÓN, AMORTIZACIÓN Y AJUSTES?

¿CUAL Y COMO DEBERÍA SER EL CÁLCULO DE LOS DERECHOS DEPORTIVOS POR EL CUAL SE DEBEN VALORAR PARA QUE SIRVAN DE SOPORTE CONTABLE?

LO ANTERIOR TENIENDO EN CUENTA LAS MODALIDADES ANTES EXPUESTAS PARA CADA CASO Y QUE CORRESPONDEN:

1- DERECHOS DEPORTIVOS DE JUGADORES AFICIONADOS FORMADOS POR EL CLUB.

2- DERECHOS DEPORTIVOS DE JUGADORES PROFESIONALES ADQUIRIDOS A OTRO CLUB.

3- DERECHOS DEPORTIVOS DE JUGADORES PROFESIONALES VINCULADOS MEDIANTE CONTRATO DE TRABAJO.

ADJUNTO UN EJEMPLAR DE LA LEY 181 DEL DEPORTE, PARA SI USTEDES LO CONSIDERAN TENER COMO REFERENCIA LOS ARTÍCULOS NOS. 32 - 33 - 34 - 35 DE LA LEY 181/95, DECRETO LEY 1228 DE JULIO 18/95, ARTÍCULOS

NOS. 14 - 15 - 16 - 17 Y FALLO DEL CONSEJO DE ESTADO, C 320/97, QUE HACEN MENCIÓN AL TEMA RELACIONADO CON LA CONSULTA”

2. CONSIDERACIONES PREVIAS:

Para absolver la consulta planteada, el Consejo Técnico de Contaduría Pública se funda en las siguientes consideraciones:

2.1. DEFINICIÓN LEGAL DE DERECHOS DEPORTIVOS:

Con el objeto de establecer el marco legal aplicable al tema de los derechos deportivos, analizaremos la normatividad deportiva que regula la materia y algunos importantes pronunciamientos jurisdiccionales que nos servirán de base para absolver los interrogantes planteados:

2.1.1. Definiciones normativas en relación con los derechos deportivos:

En primera instancia, encontramos el artículo 34 de la Ley 181 de 1995, conocida como “Ley del Deporte”, disposición cuyo texto, luego del análisis de exequibilidad realizado por la Corte Constitucional, establece la definición de derechos deportivos en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 34. Entiéndese (sic) por derechos deportivos de los jugadores o deportistas, la facultad que tienen los Clubes Deportivos de registrar, inscribir o autorizar la actuación de un jugador cuya carta de transferencia le corresponde, conforme a las disposiciones de la federación respectiva. (Ningún club profesional podrá transferir más de dos (2) jugadores o deportistas en préstamo a un mismo club, dentro de un mismo torneo).”

Es de anotar que cuando esta norma se refiere a “la facultad” de los clubes de realizar algunas operaciones relacionadas con jugadores o deportistas, deducimos que los derechos deportivos se caracterizan por su inmaterialidad, circunstancia que será de gran utilidad para determinar su manejo contable, como veremos más adelante.

Por otra parte, el artículo 35 de la norma citada, establece algunas regulaciones aplicables a las negociaciones que se realicen sobre derechos deportivos. El texto definitivo de la norma quedó así:

“ARTÍCULO 35. Los convenios que se celebren entre organismos

deportivos sobre transferencias de deportistas profesionales, no se consideran parte de los contratos de trabajo. En razón de estos convenios no se podrá coartar la libertad de trabajo de los deportistas. Una vez terminado el contrato de trabajo, el jugador profesional transferido temporalmente regresará al club propietario de su derecho deportivo. Si el club propietario del derecho deportivo, no ofreciere formalmente un nuevo contrato laboral o transferencia temporal al jugador, el jugador (sic) quedará en libertad de negociar con otros clubes, de acuerdo con los reglamentos internacionales, sin perjuicio de las acciones laborales que favorezcan al jugador.”

Adicionalmente, los artículos 32 y 33 *ibídem*, consagran algunas normas relativas a la inscripción y registro de las operaciones relativas a derechos deportivos, en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 32. Únicamente los clubes con deportistas profesionales o aficionados, podrán ser poseedores de los derechos deportivos de los jugadores o deportistas. En consecuencia, queda prohibido a aquéllos disponer por decisión de sus autoridades que el valor que reciban por tales derechos pertenezca o sea entregado a persona natural o jurídica distinta del mismo club poseedor.

Además de los requisitos exigidos por cada federación, para la inscripción se requiere:

- a) Aceptación expresa y escrita del jugador o deportista;*
- b) Trámite previo de la ficha deportiva;*
- c) Contrato de trabajo registrado ante la federación deportiva respectiva y el Instituto Colombiano del Deporte - Coldeportes. “
(Resaltado fuera del texto original)*

“ARTÍCULO 33. Los clubes deberán registrar ante el Instituto Colombiano del Deporte la totalidad de los derechos deportivos de los jugadores o deportistas inscritos en sus registros, así como las transferencias que de los mismos se hagan, dentro de los treinta (30) días siguientes a la realización de éstas. Coldeportes establecerá la forma como los clubes deberán cumplir este requisito.

Los clubes con deportistas profesionales no podrán tener registrados

como deportistas aficionados a prueba a quienes hayan actuado en más de veinticinco (25) partidos o competencias en torneos profesionales o hayan formado parte de la plantilla profesional durante un (1) año o más. “

2.1.2. Pronunciamientos jurisdiccional en relación con la disposición de los derechos deportivos:

A continuación presentamos algunos pronunciamientos de la Corte Constitucional que nos permitirán establecer lineamientos importantes para absolver la consulta planteada:

En sentencia T-498 del 4 de noviembre de 1994, con ponencia de Eduardo Cifuentes Muñoz, la Corte expuso:

*La relación contractual y estatutaria entre jugador y club deportivo involucra intereses patrimoniales y extrapatrimoniales contrapuestos. Por un lado, **los derechos deportivos sobre los jugadores inscritos en un club deportivo constituyen activos del patrimonio de la entidad.** El jugador, por su parte, en virtud del contrato suscrito con el club y de los reglamentos, entra a hacer parte del mismo y recibe su respaldo, apoyo y promoción, con miras no sólo a beneficiarse económicamente sino a realizarse vocacional o profesionalmente. La relación sinalagmática entre jugador y club supone el reconocimiento de potestades o prerrogativas para el club y la autorrestricción de los derechos y libertades de aquél, como contraprestación de su vínculo con el organismo deportivo, gracias al cual ingresa al fútbol asociado y puede practicar esta actividad en forma institucional.*

(...)

*El ejercicio de las facultades contractuales y reglamentarias por parte del club dueño de los derechos deportivos del jugador debe hacerse dentro del marco constitucional y legal, **sin olvidar que el jugador de fútbol como persona humana no es objeto sino sujeto del contrato.***

(...)

El trabajo o desempeño del deportista se cotiza económicamente y tiene expresión en los derechos económicos de propiedad del club.

Pese a que el mecanismo de las transferencias es conocido y sus efectos consentidos por el jugador que ingresa al fútbol asociado, su ejercicio no es constitucionalmente indiferente. En particular, los derechos fundamentales al trabajo en condiciones dignas y justas, la libertad de escoger profesión u oficio, el libre desarrollo de la personalidad, la prohibición de la esclavitud y la libertad de asociación, pueden verse afectados por el abuso de los derechos constitucionales y legales del club.

En síntesis, el régimen de transferencias adoptado por la organización del fútbol colombiano, en principio, tiene validez contractual en la esfera de las relaciones particulares, salvo que con su aplicación se vulneren normas constitucionales. Las decisiones de los clubes de fútbol, que supeditan a razones exclusivamente económicas, el libre desarrollo de la corta vida deportiva del jugador, su libre escogencia de profesión u oficio, su libertad de trabajo, de contratación y de asociación y, en general, su libertad personal, pueden ser impugnadas mediante el ejercicio de la acción de tutela, si denotan abuso o explotación injustificada de una posición privada de supremacía”.

En Sentencia T-745 de 2002 (Sala Cuarta De Revisión), Magistrado Ponente: Jaime Córdoba Triviño, la Corte señaló:

*“La jurisprudencia constitucional colombiana ha sido enfática en el sentido de que **cuando no hay contrato de trabajo vigente entre el club y el jugador, los derechos deportivos los readquiere el jugador**, de conformidad con el principio constitucional de la libertad al trabajo, siempre y cuando no sea por mala fe del jugador que no se haya llegado a un acuerdo de prórroga. (...) Si los efectos económicos de los pases se mantienen en cabeza de los clubes cuando éstos ya no son titulares de los derechos deportivos de sus jugadores, se está coartando efectivamente la posibilidad de los jugadores de disponer de su actividad concretada en una participación deportiva y de gozar del contenido económico de su actividad como deportista.*

(...)

En efecto, cuando una persona hace del deporte no sólo una práctica recreativa sino lo convierte en su opción laboral, se hacen obligatorios los derechos al trabajo en condiciones dignas y justas y, aspecto

central dentro de la presente argumentación, el de la libertad de trabajo.

(8) Debe aclararse que el sentido del término "profesional" no sólo se restringe a la condición que tienen los jugadores que actúan en la primera división, sino también se extiende a los aficionados, esto es, quienes participan en torneos distintos al campeonato profesional. Se concluye entonces que el término es utilizado en este fallo para hacer referencia a aquellos deportistas que practican el fútbol como actividad laboral.

(...)

No son, por lo tanto, admisibles las tesis expuestas por la entidad accionada a través de su representante legal, cuando indica que no es obligación del club garantizar una vinculación laboral a sus jugadores y en especial para los que se encuentran en la categoría de "aficionados a prueba". Aquí es necesario hacer de nuevo énfasis en que la actividad que desarrollan los jugadores accionantes no se restringe a una práctica deportiva sino que se configura como su opción laboral, por lo que no es aceptable que a través de la conservación de la titularidad de los derechos deportivos por el Cortuluá, se impida el legítimo ejercicio de dicha opción. Tampoco resulta ajustado al ordenamiento constitucional la diferenciación entre jugadores "profesionales" y "aficionados a prueba" en lo que respecta al goce de derechos que son predicables a todos los ciudadanos. La libertad de trabajo es un derecho inescindible de la posibilidad de ejercer una actividad laboral en condiciones dignas y justas, garantía que la Carta Política no condicionó a la naturaleza de la labor desarrollada o a la clasificación que potestativamente realice el empleador." (Resaltado fuera del texto original)

En sentencia de constitucionalidad C 320 del 3 de julio de 1997, Magistrado Ponente Dr. Alejandro Martínez Caballero, expuso la Corte:

"Finalmente, las asociaciones deportivas, si bien no tienen ánimo de lucro, y no son por ende sociedades comerciales, sí ejercen una actividad económica, puesto que contratan jugadores, reciben ingresos por conceptos de ventas de entradas a los espectáculos y derechos de transmisión, promocionan marcas, etc, pues son "titulares de los derechos de explotación comercial de transmisión o publicidad en los eventos del deporte competitivo" (art. 28 de la Ley

181 de 1995). Son entonces verdaderas empresas, en el sentido constitucional del término, por lo cual su actividad recae bajo las regulaciones de la llamada Constitución económica (CP arts 58, 333 y 334). Así, en relación con el fútbol, esta Corporación ya había señalado:

Dentro de ese contexto es que se encuentra la figura de los derechos deportivos, la cual es definida por el artículo 34 de la ley estudiada (Ley 181), como "la facultad exclusiva que tienen los clubes deportivos de registrar, inscribir, o autorizar la actuación de un jugador cuya carta de transferencia le corresponde, conforme a las disposiciones de la federación respectiva."

*Aun cuando esta norma no es particularmente clara, la Corte entiende que los derechos deportivos son una consecuencia de la titularidad de una carta de transferencia de parte de un club específico, quien es entonces el único competente para inscribir a un jugador y autorizar su participación en un torneo. (...) De otro lado, según el tenor literal de los artículos 34 y 35, parece entenderse los clubes que son titulares de la carta de un jugador pueden transferir al deportista a otro club, por un determinado precio, y conforme a las regulaciones de la federación respectiva, lo cual se conoce en el argot deportivo como su "venta" o "préstamo". **Debido a esta posibilidad, se considera que los derechos deportivos constituyen un verdadero activo patrimonial del club.***

(...)

*El artículo 35 señala que los "convenios que se celebren entre organismos deportivos sobre transferencias de deportistas profesionales, no se consideran parte de los contratos de trabajo". **Este artículo indica entonces que las transferencias son contratos entre los clubes, que son distintos de los contratos laborales de los jugadores con la respectiva asociación deportiva.** Nótese además que el mismo artículo es terminante en señalar que las transferencias no pueden "coartar la libertad de trabajo de los deportistas". Conforme a tal disposición, se entiende que los pagos por las transferencias no constituyen una venta del jugador, quien es persona y puede libremente contratar, sino que son compensaciones económicas que se pagan al club de origen.*

(...)

En tales condiciones, la Corte considera que la figura de los derechos deportivos, como sistema de compensación entre los clubes, es legítima, siempre y cuando ella no constituya o permita un abuso de parte de los clubes, que tienda a desconocer los derechos constitucionales del jugador, a cosificarlo y a convertirlo en un simple activo de tales asociaciones.

(...)

Por todo lo anterior, la Corte concluye que no es compatible con la protección de la libertad de trabajo que un club pueda poseer los derechos deportivos de un jugador, cuando no existe ninguna relación laboral entre los mismos (...). Se entiende entonces que si cesa la relación laboral entre el club y el deportista, el jugador adquiere sus derechos deportivos. En relación con el tema, la circular 616 de 1997 de la FIFA se refiere a la rescisión anticipada de contratos de trabajo de jugadores profesionales cuando el contrato que lo vincula a su club actual haya expirado o expire en 6 meses. En el mismo sentido, la circular 592 de 1996 de la FIFA señaló que no es obligatorio el pago de indemnizaciones cuando el contrato de trabajo del jugador ha expirado., siempre y cuando la conducta de este último se haya ceñido al principio constitucional de la buena fe, al deber constitucional de no abusar de sus derechos y al principio general del derecho nemo auditur propriam turpitudinem allegans, con estricta sujeción a las causales de terminación del contrato previstas en la ley.

(...)

De otro lado, tampoco parece existir una verdadera relación entre los gastos de formación y promoción de un deportista, y el monto mismo de los derechos de transferencia, por lo cual los analistas concluyen que, tal y como en la práctica ha operado la figura, ella no cumple verdaderamente esa función compensatoria.

(...)

*En cuarto término, es claro que la presente sentencia se aplica específicamente a los deportistas profesionales, ya que las normas demandadas estaban referidas a estos jugadores, **aun cuando es obvio que los principios constitucionales no dejan de operar en el deporte aficionado.***

(...)

Ahora bien, para la Corte es obvio que para que esta vicisitud del contrato laboral (Vinculación del jugador a otro club) armonice con la protección de los derechos constitucionales de los trabajadores y no vulnere su dignidad, se debe contar con el consentimiento expreso del respectivo deportista, y la transferencia no puede traducirse en un desmejoramiento de sus condiciones de trabajo. Además, como la figura no se encuentra adecuadamente regulada por la ley, por lo cual se podrían afectar los derechos de los deportistas en el desarrollo de las "transferencias en préstamo", al existir una incertidumbre en torno a cual de los clubes debe responder al respecto, la Corte entiende que, mientras el Congreso aborda el tema, en este caso, y por analogía, son aplicables, para la relación entre el deportista y los respectivos clubes, las normas que protegen los derechos laborales en el caso de las sustituciones patronales, tal y como lo establece el artículo 69 del estatuto laboral, esto es, que los dos clubes deben responder solidariamente de las obligaciones laborales." (Resaltado fuera del texto original)

De los anteriores apartes de pronunciamientos de la Corte Constitucional expedidos por vía de tutela y de análisis de constitucionalidad, podemos extraer las siguientes conclusiones que deben servir de marco para el tratamiento contable de los derechos deportivos:

- (a) Los derechos deportivos sólo existen en cabeza del respectivo club, si la institución tiene vinculado laboralmente al deportista.
- (b) Se mantiene la existencia de los derechos deportivos en cabeza del club cuando, a instancias de éste, el deportista se vincula laboralmente a otra institución como consecuencia de convenios de "préstamo" o "transferencia temporal".
- (c) La existencia del vínculo laboral entre el club y el deportista es necesaria también para que existan derechos deportivos sobre deportistas no profesionales, pues los aficionados han escogido como oficio la práctica del respectivo deportivo y, por ende, sus derechos constitucionales también gozan de protección constitucional.
- (d) En ausencia de vínculo laboral, el deportista readquiere sus derechos deportivos. Por lo tanto salen inmediatamente de los activos del club.

- (e) Los convenios que realizan los clubes sobre derechos deportivos de los jugadores son transacciones totalmente independientes y separadas del vínculo laboral que se concrete entre el club y el deportista.

3. RESPUESTAS:

Hechas las anteriores precisiones, necesarias para enmarcar conceptual y normativamente el análisis realizado por este organismo para resolver la consulta planteada, avocaremos en concreto el estudio del tratamiento que debe darse a los derechos deportivos por los diferentes clubes en el ámbito contable.

3.1. DEFINICIÓN DE DERECHOS DEPORTIVOS DESDE EL PUNTO DE VISTA CONTABLE:

Dadas las características de los derechos deportivos y, en particular, su inmaterialidad, encontramos que, desde el punto de vista de la normatividad contable, éstos deben considerarse como activos intangibles, conforme se deduce del inciso primero del artículo 66 del Decreto 2649 de 1993, en el cual se lee:

“ARTICULO 66. ACTIVOS INTANGIBLES. Son activos intangibles los recursos obtenidos por un ente económico que, careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio oponible a terceros, distinto de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables, tales como patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias, así como los derechos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil.”

Cabe señalar que la enumeración contenida en la disposición transcrita tiene el carácter de enunciativa y no taxativa, razón por la cual, en ella caben otros recursos de los entes económicos no mencionados en esta lista que, sin embargo, carecen de naturaleza material, implican un derecho o privilegio oponible a terceros distinto de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables. Tal es el caso de los derechos deportivos materia de estudio.

Establecido lo anterior, a continuación analizaremos la forma de determinar el valor contable de los activos intangibles representados en derechos deportivos.

3.2. VALOR CONTABLE DE LOS DERECHOS DEPORTIVOS:

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública ha abordado el tema del valor contable de los activos intangibles, entre otros, en los Oficios N° 524 de 2003 y N° 066 de 2004, en los cuales planteó las siguientes consideraciones¹:

No se puede desconocer la realidad económica derivada del denominado “good will” o crédito mercantil y otros intangibles similares. No obstante, para efectos de su reconocimiento contable, consideramos que resulta primordial referirnos a la normatividad existente en nuestro país sobre el asunto, con el fin de establecer el tratamiento contable propio de los intangibles, como veremos a continuación:

Primeramente, el artículo 117 del Decreto Legislativo 2053 de 1974, por el cual se reorganizó el impuesto sobre la renta y complementarios, disponía:

Art. 117 — “El valor de los bienes incorporales concernientes a la propiedad industrial y a la literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, good will, derechos de autor u otros intangibles adquiridos a cualquier título, se estima por su costo de adquisición demostrado, menos las amortizaciones concedidas y las solicitadas por el año o periodo gravable. En el caso de esta última amortización no sea aceptada, el liquidador hará los ajustes correspondientes.

Cuando los intangibles aquí contemplados fueren creación intelectual del contribuyente, su valor podrá ser establecido por el Director General de Impuestos Nacionales, a petición del interesado”

Esta disposición posteriormente fue adoptada en el artículo 74 del Estatuto Tributario, (Decreto 624 de 1989), pero el inciso segundo de dicho artículo, en el cual se ordenaba someter a aprobación el avalúo del crédito mercantil formado, fue derogado expresamente por el artículo 285 de la Ley 223 de 1995, quedando así, a partir de ese momento, sin vida jurídica tal mecanismo para determinar el valor de los intangibles.

Ahora bien; de conformidad con lo previsto en el artículo 136 del Decreto 2649 de 1993, salvo disposición expresa superior, para efectos contables, se aplican las normas sobre la materia, vale decir, las contables, en tanto que para fines fiscales se aplican las normas tributarias.

De allí que resulte pertinente analizar algunas de las disposiciones del comentado

¹ Véanse sobre el particular los conceptos emitidos por la Superintendencia de Sociedades en su oficio 340-164 del 4 de enero de 2000 y en oficio 106-640-13550 del 23 de febrero de 1999.

Decreto 2649 de 1993 aplicables al tema. Veamos:

El inciso primero del artículo 66 define lo que se entiende por activos intangibles en la forma transcrita arriba. Aclara enseguida el inciso segundo del mismo artículo que:

“El valor histórico de los activos debe corresponder al monto de las erogaciones claramente identificables en que efectivamente se incurra o se deba incurrir para adquirirlos, formarlos o usarlos, el cual, cuando sea el caso, se debe reexpresar como consecuencia de la inflación”

Así las cosas, para determinar el valor histórico se observará lo expresado por el artículo 10 del mismo Decreto, en el cual se lee:

Artículo 10: “Valor o costo histórico es aquel que representa el importe original consumido u obtenido en efectivo, o en su equivalente, en el momento de realización de un hecho económico. Con arreglo a lo previsto en este decreto, dicho importe debe ser reexpresado para reconocer el efecto ocasionado por las variaciones del poder adquisitivo de la moneda”

En este orden de ideas, se observa que el reconocimiento contable de los intangibles, como es el caso de los derechos deportivos, y la determinación de su costo o valor de registro, está ligado estrictamente a las erogaciones claramente identificables realizadas para obtenerlo. Está sujeto, además, a ajustes por el efecto de la inflación.

De otra parte, debe reiterarse que a partir de la derogatoria del inciso segundo del artículo 74 del Estatuto Tributario arriba citado, se deja sin fundamento el reconocimiento contable del crédito mercantil estimado mediante el incremento del activo y el patrimonio del ente económico en cuentas cruzadas de valuación, y que, durante la fugaz vigencia de la norma derogada, debían contar con una aprobación oficial de la Dirección de Impuestos Nacionales, mecanismo que, por supuesto, ya no goza de aplicabilidad.

En oficio 340-078 del 5 de enero de 1998, la Superintendencia de Sociedades expuso lo siguiente:

“El artículo 279 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 111 de la Ley 223 de 1995, prescribe que el valor de los bienes incorporales concernientes a la propiedad industrial y a la literaria,

científica y artística, tales como patentes de invención, marcas, good will, derechos de autor u otros intangibles adquiridos a cualquier título, se estima por su costo de adquisición demostrado menos las amortizaciones concedidas y la solicitada por el año o período gravable..

Con fundamento en lo expuesto y como puede apreciarse en las definiciones sobre intangibles, contenidas en el Decreto 2649 de 1993, sobre principios o normas contables y en las disposiciones de carácter tributario que se refieren en esencia a un activo que ha sido producto de una adquisición real, es decir, un bien que se forma o constituye con erogaciones efectivas en que haya incurrido el ente económico para adquirirlo o formarlo, no es factible incluir en los activos de una compañía con abono a una cuenta de patrimonio, como CREDITO MERCANTIL, el valor que resulte de estudios de mercado y financieros realizados a la empresa, según los cuales la compañía tiene una potencialidad para generar utilidades y flujos de efectivo en los próximos años, así hayan sido elaborados sobre bases técnicas y por profesionales idóneos de reconocida reputación. Por ende, su valor no se incluye en la determinación del valor intrínseco de las acciones, cuotas o partes de interés social”.

Lo anterior no quiere decir que no exista el hecho económico como tal (crédito mercantil estimado), sino que el mismo no está sujeto a reconocimiento contable tal y como se desprende de la doctrina y normas contables citadas, dado que el costo está conformado exclusivamente por las erogaciones efectuadas u obligaciones asumidas, de suerte que al conocerlo exactamente se puede programar su amortización.

En este punto es importante señalar que para el análisis de los estados financieros de organismos sometidos a inspección, vigilancia y control de autoridades del deporte, pueden presentarse dos situaciones en la determinación del valor de los intangibles, particularmente en lo que se refiere a derechos deportivos:

- ☞ La primera, si el registro se realizó con posterioridad a la derogatoria del inciso segundo del artículo 74 del Estatuto Tributario, caso en el cual, conforme se ha explicado, el reconocimiento contable de los derechos deportivos, y la determinación de su costo o valor de registro, debe estar ligado estrictamente a las erogaciones claramente identificables realizadas para obtenerlo.

Ello quiere decir que si los derechos deportivos han sido adquiridos por el ente económico por negociación realizada con otro club deportivo, habrá de tenerse

en cuenta su costo de adquisición. Pero si se trata de un deportista entrenado por la entidad, sus derechos deportivos deberán registrarse por el valor de las erogaciones claramente identificables que se hayan realizado para formarlo, punto sobre el cual nos referiremos en detalle más adelante.

- ☞ El segundo evento corresponde a aquellos derechos deportivos valorados durante la vigencia del comentado inciso segundo del artículo 74 del Estatuto Tributario, o las normas reemplazadas por este, pues si bien en ese momento era legítimo determinar el valor de los intangibles formados mediante avalaos aprobados por las autoridades tributarias, la derogatoria de esta disposición impone la necesidad de que los registros contables se ajusten a la nueva realidad, de manera tal que los estados financieros reflejen la situación de los entes económicos de forma que no resulte engañosa o equivocada para los destinatarios de la información.

3.3. VALOR DE LOS DERECHOS DEPORTIVOS DE LOS DEPORTISTAS FORMADOS POR EL CLUB:

Sobre este particular, debemos puntualizar que, dada la especialidad de la materia, no existe en la normatividad contable colombiana e internacional una descripción especial de un mecanismo para establecer el valor de los derechos deportivos formados mediante el entrenamiento y preparación de un deportista, por lo cual resulta necesario acudir a las normas contables aplicables a casos similares, como puede ser el caso de los eventos relacionados con las fases de investigación y desarrollo propias de empresas industriales.

Sobre el particular, resulta pertinente la cita del artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, en el cual se establece:

*“ARTICULO 67. **ACTIVOS DIFERIDOS.** Deben reconocerse como activos diferidos los recursos, distintos de los regulados en los artículos anteriores, que correspondan a:*

- 1. Gastos anticipados, tales como intereses, seguros, arrendamientos y otros incurridos para recibir en el futuro servicios y,*
- 2. Cargos diferidos, que representan bienes o servicios recibidos de los cuales se espera obtener beneficios económicos en otros períodos. **Se deben registrar como cargos diferidos los costos incurridos durante las etapas de organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha. Las sumas incurridas en investigación y desarrollo pueden registrarse como cargos***

diferidos únicamente cuando el producto o proceso objeto del proyecto cumple los siguientes requisitos:

a) Los costos y gastos atribuibles se pueden identificar separadamente;

b) Su factibilidad técnica está demostrada;

c) Existen planes definidos para su producción y venta, y

d) Su mercado futuro está razonablemente definido.

Tales sumas pueden diferirse con relación a los varios productos o procesos en que tengan uso alternativo, siempre que cada uno de ellos cumpla dichas condiciones.

(...)

El valor histórico de estos activos, reexpresado cuando sea pertinente por virtud de la inflación, se debe amortizar en forma sistemática durante el lapso estimado de su recuperación.

Así, la amortización de los gastos anticipados se debe efectuar durante el período en el cual se reciban los servicios.

La amortización de los cargos diferidos se debe reconocer desde la fecha en que originen ingresos, teniendo en cuenta que los correspondientes a organización, preoperativos y puesta en marcha se deben amortizar en el menor tiempo entre el estimado en el estudio de factibilidad para su recuperación y la duración del proyecto específico que los originó y, que las mejoras a propiedades tomadas en arrendamiento, cuando su costo no sea reembolsable, se deben amortizar en el período menor entre la duración del respectivo contrato y su vida útil.

(...).”

Así las cosas, resulta pertinente establecer si, desde el punto de vista estrictamente contable, la etapa de formación de un deportista se puede asimilar a la etapa de investigación a la de desarrollo de un producto, para lo cual, considerando que la normatividad colombiana no hace distinción alguna, se debe recurrir a las normas internacionales de contabilidad, especialmente la número 38, de la cual

transcribimos la parte pertinente:

“Fase de investigación

*Esta Norma toma la postura de que, en la fase de investigación de un proyecto, **la empresa no puede demostrar que exista activo alguno que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro. Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán siempre como gastos, en el momento en que se produzcan.***

(...)

Fase de desarrollo:

Un activo, surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), debe ser reconocido como tal si, y sólo si, la empresa puede demostrar todos y cada uno de los extremos siguientes:

- (a) Técnicamente, es posible completar la producción del activo, de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta;*
- (b) su intención de completar el activo en cuestión, para usarlo o venderlo;*
- (c) su capacidad de utilizar o vender el activo;*
- (d) la forma en que el activo vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la empresa deberá demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo, o para el activo en sí, o, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad;*
- (e) la disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para usar o vender el activo intangible; y*
- (f) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.*

En la fase de desarrollo de un proyecto, la empresa puede, en algunos casos, identificar un activo y demostrar que el mismo puede generar probables beneficios económicos en el futuro. Esto se debe a que la fase de desarrollo, en un proyecto, cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación.

(...)

Con el fin de demostrar cómo puede, un determinado activo, generar probables beneficios económicos futuros, la empresa evaluará los rendimientos económicos que se recibirán del mismo.

La disponibilidad de recursos para completar, utilizar y obtener beneficios procedentes de un activo puede ser demostrada, por ejemplo, mediante la existencia de un plan de negocio que ponga de manifiesto los recursos técnicos, financieros o de otro tipo necesario, así como la capacidad de la empresa para asegurarse tales recursos. En ciertos casos, la empresa demostrará la disponibilidad de la financiación externa, obteniendo del prestamista una indicación de su voluntad positiva de financiar el plan presentado.

Con frecuencia, el sistema de costos de la empresa puede medir de forma fiable los costos que conlleva la generación interna de un activo, tales como los sueldos y otros gastos necesarios para asegurar los derechos intelectuales o las licencias o los programas informáticos desarrollados al efecto”.

El análisis del texto transcrito nos permite colegir que el proceso de formación de un deportista se ajusta más a las características de la denominada fase de desarrollo que a las de la fase de investigación, pues el club deportivo puede demostrar que existe un activo representado en los derechos deportivos, que puede generar probables beneficios económicos en el futuro. Además, resultará posible para ese organismo demostrar:

- (a) Que es posible completar formación del deportista de forma que pueda sus derechos deportivos puedan estar disponibles para su utilización o su venta;
- (b) Que es su intención de completar la formación del deportista, para usar vender los derechos deportivos;
- (c) Que tiene capacidad de utilizar o vender los derechos deportivos;
- (d) Que cuenta con la forma en que los derechos deportivos puedan generar probables beneficios económicos en el futuro y que existe un mercado para ellos, o, en el caso de que vaya a utilizarlos internamente, la utilidad de los mismos para la entidad;

- (e) Que tiene disponibilidad de adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar la formación del deportista y para usar o vender los derechos deportivos; y
- (f) Que cuenta con la capacidad para medir, de forma fiable, los desembolsos atribuibles a la formación del deportista durante su desarrollo.

Así las cosas, para la determinación del valor de los derechos deportivos de un individuo deben tenerse en cuenta los desembolsos atribuibles a la formación del deportista, lo que encaja perfectamente con lo mandado por el inciso segundo del artículo 66 del Decreto 2649 de 1993 en el sentido de que *“El valor histórico de estos activos debe corresponder al monto de las erogaciones claramente identificables en que efectivamente se incurra o se deba incurrir para adquirirlos, formarlos o usarlos, el cual, cuando sea el caso, se debe reexpresar como consecuencia de la inflación.”*

3.4. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PRUDENCIA:

En este punto, es preciso enfatizar que, conforme se desprende de la reiterada jurisprudencia emitida por la Corte Constitucional en relación con los derechos deportivos, los clubes sólo pueden considerar y por ende, registrar en su contabilidad como activo aquellos derechos deportivos que recaigan sobre deportistas vinculados laboralmente a la institución o que, a instancias de ella, se vinculen laboralmente en otro club.

Hecha la anterior precisión, debemos puntualizar que para la determinación del valor o costo de cualquier activo, incluidos los intangibles como los derechos deportivos, será menester dar aplicación al Principio de Prudencia previsto en el artículo 17 del precitado Decreto 2649, disposición que establece:

Artículo 17: “Cuando quiera que existan dificultades para medir de manera confiable y verificable un hecho económico realizado, se debe optar por registrar la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos”.

Esta conducta, sin duda, guarda íntima relación con la protección que acertadamente consagra el artículo 16 del Decreto 1228 de 1995, en el cual se lee:

“ARTICULO 16° RESTRICCIONES — Los clubes con deportistas profesionales no podrán constituir pasivos superiores a tres (3) veces el valor de su patrimonio. Tampoco podrán captar dineros

provenientes del ahorro privado ni efectuar operaciones de mutuo como intermediarios financieros.” (Resaltado fuera del texto original)

En efecto; esta restricción, cuya consecuencia radica en que el club que acumule pasivos por valor superior a tres veces el valor de su patrimonio, estará incurso en causal de disolución, de tal manera que las instancias de inspección, vigilancia y control, en este caso, Coldeportes, han de adoptar las medidas conducentes a evitar que los dirigentes, en orden a mimetizar situaciones financieras en extremo precarias, se vean seducidos a acudir a la fijación artificial del valor de sus activos intangibles como los derechos deportivos o las denominadas “fichas” de inscripción ante entidades como la Dimayor,

Ello adquiere singular relevancia si tenemos en cuenta que la inaplicación del principio de prudencia en instituciones con viabilidad económica en tela de juicio, puede traer graves consecuencias: Por una parte, se puede caer en incapacidad de atender sus obligaciones tributarias, causando detrimento patrimonial a las arcas del estado y, adicionalmente, llegar a la imposibilidad de cumplir elementales obligaciones laborales del personal administrativo y los deportistas vinculados a ellas.

3.5. AMORTIZACIÓN DE LOS DERECHOS DEPORTIVOS:

Otro aspecto de singular importancia radica en el reconocimiento de la contribución de los activos intangibles, tales como los derechos deportivos, a la generación del ingreso de los organismos. Al efecto, deben aplicarse los incisos tercero y cuarto del tantas veces citado artículo 66 del Decreto 2649 de 1993, los cuales establecen:

“Para reconocer la contribución de los activos intangibles a la generación del ingreso, se deben amortizar de manera sistemática durante su vida útil. Esta se debe determinar tomando el lapso que fuere menor entre el tiempo estimado de su explotación y la duración de su amparo legal o contractual. Son métodos admisibles para amortizarlos los de línea recta, unidades de producción y otros de reconocido valor técnico, que sean adecuados según la naturaleza del activo correspondiente. También en este caso se debe escoger aquél que de mejor manera cumpla la norma básica de asociación.

Al cierre del ejercicio se deben reconocer las contingencias de pérdida, ajustando y acelerando su amortización.”

En este punto debe resaltarse que la norma permite la utilización de métodos de amortización diferentes a los mencionados allí, lo que en el caso de los derechos

deportivos cobra suma importancia, dadas sus especiales características y eventualidades, en especial considerando que incluso pueden surgir necesidades diferentes para los casos de los diversos deportes practicados al amparo de los clubes correspondientes.

3.6. AJUSTE DE LOS DERECHOS DEPORTIVOS:

En lo tocante a los ajustes aplicables a los intangibles, incluidos los derechos deportivos, debemos dar aplicación a lo estipulado por el artículo 68 del Decreto 2649 de 1993, que a la letra dice:

“ARTICULO 68. AJUSTE ANUAL DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO MONETARIOS. Con el fin de reconocer el efecto de la inflación, al finalizar el año se debe ajustar el costo de los activos no monetarios, tales como los que expresan el derecho a recibir especies o servicios futuros, los inventarios, las propiedades planta y equipo, los activos agotables, los activos intangibles, los cargos diferidos y los aportes en otros entes económicos.

*No son objeto de ajuste las partidas estimadas o que no hayan sido producto de una adquisición efectiva, tales como las valorizaciones.”
(Resaltado fuera del texto original)*

En los términos anteriores se absuelve la consulta presentada, indicando que su texto fue debatido y aprobado en sesión del 13 de julio de 2004 y que sus efectos son los previstos por el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, no compromete la responsabilidad de la entidad que la atiende, no es de obligatorio cumplimiento o ejecución, no constituye acto administrativo y contra ella no procede recurso alguno.

Cordialmente,

RICARDO VÁSQUEZ BERNAL
Presidente