

**"25° Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área
Contable y 15° Simposio Regional de Investigación Contable"**

Área: Contabilidad Económica Financiera

**LA ACTIVIDAD DEPORTIVA
CARACTERIZACIÓN Y RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS
DERECHOS FORMATIVOS**

Autores:

BARBANO, Leonardo Nicolás

DE VEGA, Raúl Ernesto

GIAI LEVRA, Valeria

BASUALDO, Marcos

Grupo de Investigación Tercer Sector: Facultad de Cs. Económicas y Sociales – UNMDP

2019

LA ACTIVIDAD DEPORTIVA - CARACTERIZACIÓN Y RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS DERECHOS FORMATIVOS

RESUMEN:

Los Clubes Deportivos, además del fin social, también pueden ser considerados unidades de negocios, sobre todo de espectáculos deportivos, aunque rara vez se los define como tales. En tal sentido podemos decir que no son organizaciones ni productivas, ni industriales ni comercializadoras, que ofrecen como producto, además de la acción socio cultural, un espectáculo deportivo brindado por deportistas contratados, para ser presenciado por consumidores (seguidores) que pagan por el espectáculo ofrecido y por otros a la distancia que a través de cánones televisivos los pueden ver fuera del recinto donde se dispute el encuentro, ya sea en directo o diferido, donde sus propietarios (los asociados) no tienen como objetivo el lucro, sino obtener resultados deportivos favorables de manera más o menos permanente que permitan sostener el mismo nivel de recursos o incrementarlos para reinvertirlos en la "MATERIA PRIMA PRINCIPAL" que es la generadora de la mejor imagen deportiva posible que permita buenos resultados deportivos y posteriores incrementos de ingresos con los mejores deportistas profesionales, con lo que se hace referencia no a la persona física sino al Derecho Federativo de utilizarlo en las competiciones o espectáculos deportivos.

No se trata de existencias, sino de una potestad, de un privilegio, desde un punto de vista contable. Estos privilegios son verdaderos activos intangibles y su amortización se hará en función de esa vida útil sobre el precio pagado por el Club Deportivo. a la entidad de origen del jugador. La aplicación restrictiva actual de las normas contabilidad en base a un exagerado concepto de prudencia, en la valoración de los activos más relevantes de estas empresas, está afectando de manera muy negativa al concepto de transparencia de la información financiera que se requiere en los Clubes de fútbol, y al cumplimiento del Objetivo de los Estados Contables, en la medida que sus Cuentas no reflejan la verdadera cuantía de sus activos (los principales y más relevantes) y, por tanto, de su patrimonio, de la situación financiera y los resultados obtenidos. Lo que habilitaría a considerar otras opciones de valuación.

La RT 17 y la NIC 38 establecen el criterio de valuación a costo histórico, esta última da la opción de evaluarlos a valor de mercado (valor razonable). Dada la significatividad que tiene el plantel de jugadores en los clubes de fútbol, debe considerarse al criterio de valuación a valores corrientes como el más acertado. En Argentina, los clubes de fútbol se basan en la normativa local, dejando su plantel a valores históricos (desactualizado) e informando muchas veces mediante notas el verdadero valor del mismo (Club Atlético Boca Juniors, 2011).

Pero no todos los futbolistas que firman el contrato y cuyo derecho federativo es objeto de la compra-venta entre clubes, son adquiridos, muchos futbolistas son propios, porque se han formado en la entidad desde niños. En estos casos, al no existir un precio de adquisición, algunos clubes no reconocen un valor contable sobre estos derechos federativos autogenerados. Los gastos en que incurren los clubes en la formación de los jugadores de sus divisiones inferiores son contabilizados como gastos corrientes del ejercicio económico en que se incurren y no como un sacrificio económico necesario en la formación y desarrollo de estos deportistas.

Luego del caso Bosman quedó abolido el derecho de retención, y la FIFA introduce en su "Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores" (RETJ), dos conceptos: la

“Indemnización por formación” y el “Mecanismo de solidaridad”. Estos instrumentos normativos se crearon con la finalidad de establecer mecanismos de compensación, a ser aplicados en aquellos casos en que los deportistas formados en alguna institución deportiva (generalmente de menor envergadura), luego se profesionalizaban en otra institución de mayor categoría.

Los Derechos de Pase (tanto los federativos como los de transferencia de Jugadores Profesionales de fútbol) bajo las normas contables vigentes, están sólo parcialmente reconocidos, como Intangibles Deportivos, dentro de los Activos No Corrientes. Sólo se reconocen contablemente los derechos de pase de los jugadores adquiridos de otros clubes, pero al Precio de adquisición histórico (reducido por su amortización acumulada, calculada linealmente durante sus años de contrato). En general los denominados “grandes clubes” reconocen a los jugadores formados como un activo intangible, pero en el común de las instituciones medias o menores, los Derechos de pase de los jugadores formados internamente no se reflejan en absoluto en el balance, a veces argumentando “porque no tienen costo de adquisición”.

Analizando los estados contables del llamado cinco grandes del fútbol argentino (River Plate, Boca Juniors, Racing Club, Independiente y San Lorenzo), es posible observar que en todos ellos aparecen reconocidas dentro de los ingresos institucionales las percepciones por el mecanismo de solidaridad, todos reconocen a sus jugadores formados como un activo intangible, pero no ocurre lo mismo con los costos de formación.

Este reconocimiento contable de la existencia de una política formativa de jugadores, que se mantiene en el tiempo, es el hecho generador del reconocimiento del ingreso por el mecanismo de solidaridad, dicho en otros términos, solo es posible el reconocimiento del producido por el mecanismo de solidaridad si y solo si jugadores formados a través del tiempo siguen desarrollando la actividad deportiva, en una institución distinta a la que se formaron, dentro de los plazos y condiciones que fija la normativa, ejerciendo las aptitudes y competencia para las cuales, junto a otros tantos, se lo formó en la institución mediante una política de formación, donde no solo se le capacitó para jugar al fútbol sino se lo educó en las más diversas formas que requiere una persona para poderse desempeñar solventemente en la vida de relación, elemento fundamental considerando que la mayoría de los jugadores provienen de familias con bajos recursos y muchas carencias.

Es por ello que se considera correcto el reconocimiento de los jugadores propios dentro del activo intangible, pero también a los costos de formación que harán posible la aparición de nuevos deportistas profesionales. El hecho generador de los recursos provenientes del mecanismo de solidaridad es la permanencia de una política de desarrollo y formación de jugadores. Esto en el caso que el jugador se forme en la institución, pero debute en otra como profesional. En caso que se profesionalice en la misma institución, los recursos provendrán de la participación del jugador en el equipo

Palabras Clave:

Derechos Formativos – Indemnización por Formación – Mecanismo de Solidaridad – Derechos de Pase – Jugadores Profesionales

Comentario [L1]: No se si todos, pero los vi en Boca y en Independiente. Debe haber más

Comentario [L2]: El hecho generador de los recursos provenientes del mecanismo de solidaridad es la permanencia de una política de desarrollo y formación de jugadores. Esto en el caso que el jugador se forme en la institución pero debute en otra como profesional. En caso que se profesionalice en la misma institución hablaremos de recursos provenientes de la participación del jugador en el equipo

LA ACTIVIDAD DEPORTIVA - CARACTERIZACIÓN Y RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS DERECHOS FORMATIVOS

Caracterización de la actividad deportiva:

Los clubes son espacios de encuentro, organizados mayoritariamente bajo la forma de Asociaciones Civiles, aunque raramente, es posible encontrar algunas otras opciones organizativas, que tienen una función social inigualable: allí se experimentan el compromiso, la participación, la confianza en uno mismo, el respeto y el compañerismo, valores que se proyectan a lo largo de toda la vida.

Últimamente ha tomado cuerpo la idea que el deporte sirve como elemento de inclusión social hasta el punto de convertirse en una finalidad que forma parte de toda iniciativa con orientación deportiva, sea esta pública o privada, la que al ejecutarse busca en su desarrollo utilizar al deporte como elemento socializador e integrador de la mayor cantidad de personas posibles. (Vianna y Lovisololo, 2009).

Pero orientando este trabajo a aquellas de gran envergadura, de reconocimiento público nacional, sin que por esto se excluya a las demás, y si se quisiera caracterizarlas como una unidad de negocios, se debe reconocer que tienen condiciones muy particulares. Siguiendo la línea de LOZANO, Francisco JM en su tesis doctoral, y adaptándolo a la realidad local, los Clubes deportivos no son organizaciones ni productivas, ni industriales ni comercializadoras, las que ofrecen como producto un espectáculo deportivo brindado por deportistas contratados, además de la acción socio cultural, para ser presenciado por consumidores (seguidores) que pagan por el espectáculo ofrecido y por otros a la distancia que a través de cánones televisivos los pueden ver fuera del recinto donde se dispute el encuentro ya sea en directo o diferido, pero además de manera central desarrollan la función social de fomentar el deporte y proteger a muchos niños y jóvenes de un contexto de violencia y marginalidad, no limitándose solo a aquellos de acción barrial sino que es una función cumplida también en los clubes más importantes.

Los propietarios de los clubes, (los asociados) y la Junta o Comisión Directiva, no tienen como objetivo el lucro, sino obtener resultados deportivos favorables de manera más o menos permanente que permitan sostener el mismo nivel de recursos o incrementarlos para reinvertirlos en la "MATERIA PRIMA PRINCIPAL" que es la generadora de la mejor imagen deportiva posible que permita buenos resultados deportivos y posteriores incrementos de ingresos con los mejores deportistas profesionales, con lo que se hace referencia no a la persona física sino al Derecho Federativo de utilizarlo en las competiciones o espectáculos deportivos.

Otra característica es que esta "materia prima" (derecho de uso del deportista)- adquirido por un precio (Derecho de pase adquirido) no rota en el proceso productivo del ejercicio económico, es decir no se transforma para venderlo y obtener un margen comercial, sino que tiene vocación de permanencia, mientras dure el espectáculo, termine su contrato o sea vendido.

No se trata, pues, de existencias, sino de una potestad, de un privilegio, desde un punto de vista contable. Estos privilegios son verdaderos activos intangibles y su amortización se hará (de forma lineal) en función de esa vida útil sobre el precio pagado por el Club Deportivo. a la entidad de origen del jugador.

Comentario [L3]: No olvidar la función social de los clubes, fomentar el deporte para sacar a muchos chicos de un contexto de violencia y marginalidad. Esa función permanece también en los clubes más importantes

Este derecho de Uso Federativo tiene una vida útil establecida contractualmente que en el caso de jugadores adquiridos es de cuatro años.

Conviene en este momento hacer una precisión importante: No todos los futbolistas -que firman el contrato y cuyo derecho federativo es objeto de la compra-venta entre clubes, son adquiridos. Muchos futbolistas son propios, es decir, provienen de la denominada "cantera" – se han formado en la entidad desde niños-. En estos casos, al no existir un precio de adquisición, algunos clubes no reconocen un valor contable sobre estos derechos federativos autogenerados. Los gastos en que incurren los clubes en la formación de los jugadores de sus divisiones inferiores (sueldos de técnicos formadores, consumos de materiales deportivos, gastos de amortización de las instalaciones utilizadas, etc.) son contabilizados como gastos corrientes del ejercicio económico en que se incurren y no como un sacrificio económico necesario en la formación y desarrollo de estos deportistas

Los Derechos de Pase (tanto los federativos como los de transferencia de Jugadores Profesionales de fútbol son los principales Activos en los clubes de fútbol ya que son los activos centrales de los cuales el objeto de la práctica deportiva depende, y una fuente importante de ingresos cuando con posterioridad son vendidos a otras instituciones. Bajo las normas contables vigentes, están sólo parcialmente reconocidos, como Intangibles Deportivos, dentro de los Activos No Corrientes. Sólo se reconocen contablemente los derechos de pase de los jugadores adquiridos de otros clubes, pero al Precio de adquisición histórico (reducido por su amortización acumulada, calculada linealmente durante sus años de contrato). En general los denominados "grandes clubes" reconocen a los jugadores formados como un activo intangible, pero en el común de las instituciones medias o menores, los Derechos de pase de los jugadores formados internamente no se reflejan en absoluto en el balance, a veces argumentando "porque no tienen costo de adquisición".

Pero no es ésta, a nuestro entender, la única anomalía contable. La aplicación del "costo de adquisición" como criterio de valoración de las normas contables vigentes a menudo conduce, en los derechos de jugadores adquiridos, a unos valores netos contables notablemente más bajos que los del mercado de pases. Por lo tanto, los valores en libros de contabilidad de los activos más relevantes esconden enormes valores ocultos. Este hecho es especialmente notorio cuando sólo unos meses después del fin del ejercicio económico, se producen las transferencias de los derechos de jugadores de un club a otro, y se reconocen unas enormes ganancias en estos activos vendidos.

Según la RT 11 con las modificaciones de la RT25 plantea en el punto A.7. **Activos intangibles** Son aquellos representativos de franquicias, privilegios y otros similares, que no son bienes tangibles ni derechos contra terceros y que expresan un valor cuya existencia *depende de la posibilidad futura de producir ingresos*. Deben incluirse los anticipos efectuados para su adquisición. Incluyen, entre otros, los siguientes: derechos de propiedad intelectual, patentes, marcas, licencias, gastos de organización, gastos de desarrollo, *derechos de pase de jugadores profesionales, inscripciones y afiliaciones, etc.*

Por consiguiente, la aplicación restrictiva actual de las normas contabilidad en base a un exagerado concepto de prudencia, en la valoración de los activos más relevantes de estas empresas, está afectando de manera muy negativa al concepto de transparencia de la información financiera que se requiere en los Clubes de fútbol, y al cumplimiento del Objetivo de los Estados Contables, en la medida que sus Cuentas no reflejan la verdadera cuantía de sus activos (los principales y más relevantes) y, por tanto, de su patrimonio, de la situación

financiera y los resultados obtenidos. Lo que habilitaría a considerar otras opciones de valuación.

Es que el valor de incorporación al patrimonio de los jugadores comprados, tanto la normativa local (RT 17) como la internacional (NIC 38) coinciden en que el valor estará formado por el costo de adquisición más todos los gastos necesarios para que el jugador esté en condiciones de prestarle el servicio deportivo a la institución (traslados impuestos, primas al jugador, porcentaje a la AFA y a la FAA (Futbolistas Argentinos Agremiados), etc.). Pero en lo que se refiere a las mediciones periódicas (tanto de propios como adquiridos), si bien la RT 17 y la NIC 38 establecen el criterio de valuación a costo histórico, esta última da la opción de evaluarlos a valor de mercado (valor razonable). Dada la significatividad que tiene el plantel de jugadores en los clubes de fútbol, debe considerarse al criterio de valuación a valores corrientes como el más acertado. En Argentina, los clubes de fútbol se basan en la normativa local, dejando su plantel a valores históricos (desactualizado) e informando muchas veces mediante notas el verdadero valor del mismo (Club Atlético Boca Juniors, 2011). La posibilidad de optar por la normativa internacional la tiene cualquier institución sin importar su tamaño o trayectoria (RT 26). (Barbano, L. 2019)

Los Derechos Formativos

En la Inglaterra victoriana, la retención del deportista por parte del club tenía por objeto ordenar la competición y evitar que los clubes más poderosos se apoderaran de los mejores jugadores, lo que desequilibraba la competición. Inicialmente se creyó que el derecho de retención protegería a los pequeños clubes que podrían, de este modo, retener a sus mejores jugadores hasta que estos consideraran prudente transferirlos a algún club más poderoso y, en ese caso, la compensación recibida le permitiría al club vendedor reemplazar al futbolista y pagar algunas deudas pendientes (Vuotto, 2018).

Para los Clubes de Fútbol, existen diversas formas de disponer de los servicios de un Jugador (Villacorta Hernandez, 1999)

- a) Traspaso entre clubes
- b) Cesión temporal
- c) Contrato por pago de la cláusula de rescisión
- d) Adquisición de un Jugador en Formación
- e) Adquisición de un Jugador Libre
- f) Mantenimiento de jugadores Formados en el Club.

En las cuatro primeras, existe un pago por la adquisición de los derechos federativos. Es que no todos los Derechos Federativos de jugadores provienen de la adquisición de los mismos sino que hay jugadores formados en el propio club.

Luego del caso Bosman queda abolido el derecho de retención, y la FIFA introduce en su "Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores" (RETJ), dos conceptos: la "Indemnización por formación" y el "Mecanismo de solidaridad". Estos instrumentos normativos se crearon con la finalidad de establecer mecanismos de compensación, a ser aplicados en aquellos casos en que los deportistas formados en alguna institución deportiva (generalmente de menor envergadura), luego se profesionalizaban en otra institución de mayor categoría. Con ellos, y tal como se desarrolló en "*Tratamiento Contable dado a los Costos De Formación de Jugadores de Fútbol por parte de los cinco Clubes denominados "Los Grandes Del Fútbol Argentino"*" se buscó conceder algún tipo de beneficio al club que llevó

adelante toda la formación del jugador, pero que con posterioridad no contaba en su plantel, con el deportista profesionalizado. Con esta reforma normativa, se suprime el derecho de retención y aparecen los llamados “derechos formativos”.

Indemnización por formación

El artículo 20 del Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores (RETJ) de la Fédération Internationale de Football Association (FIFA) establece:

“La indemnización por formación se pagará al club o clubes formadores de un jugador: 1) cuando un jugador firma su primer contrato de profesional y 2) por cada transferencia de un jugador profesional hasta el fin de la temporada en la que cumple 23 años. La obligación de pagar una indemnización por formación surge, aunque la transferencia se efectúe durante o al término del contrato. Las disposiciones sobre la indemnización por formación se establecen en el anexo 4 del presente reglamento”

El anexo 4.1 de dicho reglamento agrega: “La formación y la educación de un jugador se realizan entre los 12 y los 23 años. Por regla general, la indemnización por formación se pagará hasta la edad de 23 años por la formación efectuada hasta los 21 años de edad, a menos que sea evidente que un jugador ha terminado su proceso de formación antes de cumplir los 21 años. En tal caso, se pagará una indemnización por formación hasta el final de la temporada en la que el jugador cumpla los 23 años, pero el cálculo de la suma de indemnización pagadera se basará en los años comprendidos entre los 12 años y la edad en que el jugador ha concluido efectivamente su formación”.

De donde se desprende que hay dos situaciones que dan derecho a recibir una indemnización por formación:

1. Cuando el jugador firme su primer contrato profesional.
2. Cuando el jugador profesional sea transferido entre clubes de dos asociaciones distintas (durante o a la finalización del contrato).

Que se extiende hasta la finalización de la temporada en la cual el jugador cumple los 23 años y por la formación recibida hasta los 21 años.

Siguiendo los lineamientos de la FIFA, el “Reglamento de compensación por la formación de jugadores jóvenes en el ámbito del fútbol argentino” de la Asociación del Fútbol Argentino (AFA), establece en sus artículos 5 y 6, que serán beneficiarios de la indemnización por formación aquellos que hubieran participado efectivamente en la educación y formación de un jugador, entre la temporada en la que cumplió los doce y veintiún años de edad, y se pagará siempre que el primer contrato profesional se firme antes de que finalice la temporada en la que el jugador cumpla los veintitrés años, por el entrenamiento efectuado hasta la finalización de la temporada en la que cumpla los veintiún años, y al momento en que el jugador firme su primer contrato profesional, se encuentren disputando competencias oficiales en una categoría inferior al club obligado.

Del análisis de lo expuesto se desprende que, si bien la AFA sigue los lineamientos de la normativa FIFA respecto a la indemnización por formación, existe una importante diferencia ya que la primera no contempla el caso de transferencias entre clubes como causal de resarcimiento. Solo habla de la firma del primer contrato profesional para poder reclamarla, y siempre que el club formador se desempeñe oficialmente en una menor categoría que el club al cual le reclama. En tal sentido, clubes de igual categoría no podrían reclamarse unos a otros ningún monto en carácter de indemnización por formación. En cambio, si la transferencia es

internacional y se dieran las condiciones que establece el artículo 20 del RETJ de la FIFA, entonces si se abriría la posibilidad de reclamarla.

Los montos de la indemnización a abonar al club formador, se determinan teniendo en cuenta los costos de formación que tenga el club con el que se firma el contrato. Estos costos de formación varían dependiendo de la categoría en que el club se desempeñe. A tal efecto la AFA en su artículo 9 divide a los clubes en cuatro categorías y establece en el artículo 10 el monto indemnizatorio por cada una de ellas.

Cada asociación miembro debe categorizar a sus clubes según las inversiones que éstos realicen en la capacitación de jugadores jóvenes. Dicha categorización deberá revisarse a finales de cada año. En la tabla adjunta figuran las categorías en las que las asociaciones de cada confederación deben ordenar a sus clubes, así como la indemnización por Formación correspondiente a la categoría de los mismos, en cada una de las confederaciones.

CONFEDERACIÓN	CATEGORIA I	CATEGORIA II	CATEGORIA III	CATEGORIA IV
AFC		U\$S 40,000	U\$S 10,000	U\$S 2,000
CAF		U\$S 30,000	U\$S 10,000	U\$S 2,000
CONCACAF		U\$S 40,000	U\$S 10,000	U\$S 2,000
CONMEBOL	U\$S 50,000	U\$S 30,000	U\$S 10,000	U\$S 2,000
OFC		U\$S 30,000	U\$S 10,000	U\$S 2,000
UEFA	EUR 90,000	EUR 60,000	EUR 30,000	EUR 10,000

Tabla I – Fuente: Circulares de FIFA

Y dentro de la CONMEBOL, solo Argentina y Brasil son las únicas dos Federaciones que están contempladas en las cuatro categorías, Chile y Uruguay pueden acceder a la Indemnización por Formación prevista para las categorías II, III y IV y el resto solo a las dos últimas.

En el marco nacional la Asociación del Fútbol Argentino AFA tiene reglamentados los montos de la indemnización por formación de los jugadores según su categoría, a saber:

- a) Categoría 1, Jugadores de 1ra. División \$ 80.000.-
- b) Categoría 2, Jugadores de 1ra. B Nacional \$ 40.000.-
- c) Categoría 3, Jugadores de 1ra. B \$ 30.000.-
- d) Categoría 4, Jugadores de la categoría C y D y Ligas, no cobran por ser amateurs.

Aprobado por el Comité Ejecutivo AFA Boletín N 5550 y Especial 5551 (18/10/2018)

Mecanismo de solidaridad

El mecanismo de solidaridad es una indemnización que se deduce del monto de la transacción por transferencia de un jugador de fútbol de un club a otro y es compensatorio por los gastos incurridos en la educación capacitación y adiestramiento del mismo durante el período de formación. En el año 2001 FIFA realiza una reforma del Reglamento sobre el Estatuto de Transferencia de Jugadores (RETJ) suprime el derecho de retención e incorpora la indemnización por formación y el mecanismo de solidaridad. (Bruera, 2019). También lo trata el Reglamento de compensación por la formación de jugadores jóvenes en el ámbito del fútbol argentino Boletín 5551 AFA

El mecanismo de solidaridad está consagrado por el artículo 21 del RETJ (FIFA), que textualmente consigna *“Si un jugador profesional es transferido antes del vencimiento de su contrato, el club o los clubes que contribuyeron a su educación y formación recibirán una parte de la indemnización pagada al club anterior (contribución de solidaridad) ”* y agrega *“Las disposiciones sobre la contribución de solidaridad se establecen en el anexo 5 del presente reglamento.”*

O sea que corresponde la aplicación del Mecanismo de Solidaridad cuando:

- a) Un jugador profesional se transfiere durante la vigencia de un contrato, o sea antes de su vencimiento. Anexo 5.1 del RETJ.
- b) La contribución es del 5 % de cualquier indemnización, excluida la por derechos de formación.
- c) El porcentaje del 5 % lo abona el club adquirente y se deduce previamente del monto de la transferencia para distribuir proporcionalmente entre el club o clubes que formaron al jugador desde los 12 los 23 años.
- d) No hay un límite temporal para el cobro de la indemnización, debiendo abonarse con cada transferencia del jugador, durante toda la vida deportiva del mismo.
- e) La Base de Cálculo es igual al precio de la transferencia menos la indemnización por formación.
- f) Será distribuida por el nuevo club como contribución de solidaridad entre el club o los clubes que a lo largo de los años han formado y educado al jugador. Esta contribución de solidaridad se realizará proporcionalmente, en función del número de años que el jugador ha estado inscripto en cada club durante las temporadas comprendidas entre la edad de 12 y 23 años, de la forma que muestra la Tabla N° 2 siguiente:

Edad	% s/ AFA	% s/ FIFA
12	10%	5%
13	10%	5%
14	10%	5%
15	10%	5%
16	10%	10%
17	10%	10%
18	10%	10%
19	10%	10%
20	5%	10%
21	5%	10%
22	5%	10%
23	5%	10%

Total	100%	100%
--------------	-------------	-------------

Tabla N°2 Elaboración Propia Fuente : normativa AFA - FIFA

El “Reglamento de compensación por la formación de jugadores jóvenes en el ámbito del fútbol argentino” de la Asociación del Fútbol Argentino (AFA), reglamenta el mecanismo de solidaridad en su Artículo 13, de una forma similar a lo planteado por la FIFA, siendo su principal diferencia la ponderación de los primeros años de la formación del futbolista. AFA le da más peso a los primeros años de formación que a los últimos, mientras que la FIFA considera lo inverso.

Como es posible observar el criterio de distribución entre FIFA y AFA es inverso, en la federación internacional a los cuatro primeros años de formación se les asigna menor reconocimiento económico por el proceso formativo, mientras que en la nacional es exactamente al revés donde el menor reconocimiento se da en los cuatro últimos años.

O sea que, en nuestro país, si hubiera más de un club formador, recibirá una mayor compensación aquella institución que formó al deportista a más temprana edad.

AFA a diferencia de FIFA, dictamina que solo podrá reclamar indemnización el club que al momento de la transferencia del jugador se encuentre disputando competencias oficiales en una categoría inferior al club obligado. No pudiendo reclamarse entre clubes de la misma categoría o uno de categoría superior.

El 4 de noviembre de 2015 se sanciona ley nacional 27.211 la cual reconoce el derecho de formación deportiva a las asociaciones civiles sin fines de lucro y simples asociaciones cuya principal actividad sea la formación, práctica, desarrollo, sostenimiento, organización y representación deportiva en todas sus disciplinas.

Esta ley viene a legislar lo que para la AFA y la FIFA es el llamado mecanismo de solidaridad. Se aplica tanto en los deportes colectivos federados como en los individuales, es decir que el derecho de formación nace con la inscripción federativa del deportista.

Establece en el Art. 6 “El Derecho de Formación Deportiva se adquiere cuando el deportista se haya inscripto federativamente a fin de representar a la entidad deportiva en confederaciones, federaciones, asociaciones, ligas o uniones con personería jurídica reconocida”. Y el siguiente adiciona, “El período de formación deportiva es aquel que se encuentra comprendido entre el año calendario del noveno cumpleaños del deportista y el año calendario del décimo octavo, ambos incluidos”.

Si hay más de una entidad formadora, la compensación se distribuye a prorrata de la siguiente manera: diez por ciento por cada año del noveno cumpleaños del deportista hasta su cumpleaños dieciocho, inclusive. Si en un mismo año calendario hubiera más de una entidad deportiva formadora, el porcentual recibido se distribuye entre ellas en forma proporcional a los meses comprendidos en la formación deportiva de ese año. (Artículo 23 Ley 27.221).

La primera diferencia que podemos advertir es respecto al período de formación del jugador, que para la FIFA y la AFA es de los 12 a los 23 años, mientras que para la ley desde los 9 a los 18 años de edad. Es decir que para poder reclamar la indemnización por formación se tendrá que, por un lado, haber formado al deportista durante el período que dicta el citado artículo de la ley, y por otro lado haberlo federado durante ese tiempo, que en el caso del fútbol será

en la AFA. Ahora bien, esta asociación solo permite la inscripción federativa de jugadores del fútbol infantil que cumplan al menos 11 años. (Art 203. "Reglamento Gral." AFA) Es decir que de los 9 a los 11 años no se podrá fichar a ningún jugador y se perderá los derechos formativos en ese plazo temporal.

De acuerdo a la Ley 27.211 (Art. 7), la compensación se produce en dos situaciones:

- a) Cuando el deportista es amateur y celebre el primer contrato profesional;
- b) Cuando el deportista es profesional, cada vez que se produzca una transferencia de derechos federativos a otra entidad deportiva, conservando el mismo estatus, o cada vez que suscribe un nuevo contrato.

A diferencia de lo que establece la FIFA y la AFA, este mecanismo de solidaridad también podrá pedirse en los casos de que el futbolista formado se incorpore al profesionalismo en otra institución (es decir que firme su primer contrato llamado de habilitación), y en las sucesivas renovaciones del contrato en la misma institución.

Analizando los estados contables del llamado cinco grandes del fútbol argentino (River Plate, Boca Juniors, Racing Club, Independiente y San Lorenzo), es posible observar que en todos ellos aparecen reconocidas dentro de los ingresos institucionales las percepciones por el mecanismo de solidaridad, todos reconocen a sus jugadores formados como un activo intangible, pero no ocurre lo mismo con los costos de formación.

San Lorenzo de Almagro e Independiente, no muestran al cierre de ejercicio ninguna cuenta que refleje el valor del proceso formativo y de desarrollo de futbolistas que se realizan año tras año. Los costos de formación son repartidos en su totalidad entre los nuevos profesionales que aparecen en cada ejercicio. Si bien es correcto que estos jugadores tengan un valor de ingreso al patrimonio del club, también lo sería mantener en el activo los costos de formación que continúan a través de los años. Los otros tres clubes (River Plate, Boca Juniors y Racing Club) reconocen a los costos formativos como un recurso valioso en cada cierre de ejercicio. Y para ello, no solo les otorgan valor a sus jugadores propios, sino también a sus políticas de formación, que trascienden en el tiempo independientemente de que jugadores se hayan formado. Para ello dejan dentro de su activo intangible, una cuenta representativa de los recursos destinados a futuras formaciones de deportistas.

Podemos ver en la imagen nº 1 como el Club Atlético Boca Juniors tiene dentro de sus recursos una cuenta que refleja los ingresos provenientes del mecanismo de solidaridad, como consecuencia de haber formado jugadores que luego se profesionalizaron en otra institución.

Comentario [L4]: No se si todos, pero los vi en Boca y en Independiente. Debe haber más

CLUB ATLÉTICO BOCA JUNIORS ASOCIACIÓN CIVIL
ESTADO DE RECURSOS Y GASTOS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO ECONÓMICO
FINALIZADO EL 30 DE JUNIO DE 2017
 (presentado en forma comparativa con el ejercicio económico finalizado el 30 de junio de 2016)
 (en pesos - nota 1.2)

RECURSOS	2017	2016
Ingresos por transferencias de jugadores (nota 2.5)	434.978.800	205.870.065
Exhibiciones y espectáculos de fútbol (anexo VI)	402.407.846	361.647.365
Publicidad y concesiones (anexo VII)	307.070.985	228.377.289
Cuotas sociales (anexo VIII)	533.301.765	364.622.924
Otras contribuciones de asociados	18.912.285	8.550.675
Departamento de fútbol juvenil	1.792.500	5.880.392
Mecanismo de solidaridad	29.815.609	4.670.945
Departamento de básquet	1.730.142	1.697.053
Cesión de jugadores a préstamo	40.090.411	22.836.033
Departamento de educación física	10.707.772	3.930.834
Departamento de Voley Liga Nacional	6.000	595.159
Ingresos por resarcimiento	2.784.879	-
Ingresos varios (anexo IX)	14.175.881	38.940.080
Total de Recursos	1.797.774.875	1.247.618.814

Imagen N° 1 – Fuente EECC Club Atlético Boca Juniors cierre 30/6/2017

De forma coherente muestra también al cierre de su ejercicio Económico el valor de una política de formación y desarrollo de jugadores en la cuenta Costo de formación de jugadores de fútbol juvenil, la cual reconoce, expuesto en la imagen n° 2, como un activo intangible generador de beneficios.

4.5 Activos intangibles

Costo de formación de jugadores de fútbol juvenil	116.283.652	85.283.797
Derechos de fútbol profesional destinados a la venta	7.085.526	1.683.761
Marcas y patentes (anexo III)	-	-
Total Activos intangibles	123.369.178	86.967.558

Imagen N° 2 – Fuente EECC Club Atlético Boca Juniors cierre 30/6/2017

Por su parte, el Club Atlético Independiente también reconoce en sus estados contables, recursos provenientes del mecanismo de solidaridad, el cual es posible observar en la imagen n° 3 del anexo de recursos correspondiente al ejercicio cerrado el 30 de junio de 2015.

ANEXO U

TRANSFERENCIA DE JUGADORES

correspondiente al Ejercicio Económico iniciado el 1 de Julio de 2014 y finalizado el 30 de Junio de 2015

	30 / 6 / 2015	30 / 6 / 2014
Ingresos por Transferencia de Jugadores	0,00	
0,00		
Ingresos por Derechos de Formación (Mecanismo de Solidaridad)	7.076.918,09	388.954,85
Gastos Directos derivados de la Venta (15% transferencias)	<u>0,00</u>	
<u>0,00</u>		

Neto Resultante de las transferencias
388.954,85

7.076.918,09

Imagen nº 3 Fuente : EECC Club Atlético Independiente al 30/6/2015

Sin embargo, como se muestra en la imagen Nº 4, no reconoce al cierre del ejercicio al intangible generador de dicho recurso:

2,5 BIENES INTANGIBLES

Adquisición de Jugadores (neto de Amortizaciones)	94.817.213,93	
Futbol Amateur (neto de Amortizaciones)	6.344.284,47	
	101.161.498, 40	10.741.368,24

Imagen nº 4 Fuente : EECC Club Atlético Independiente al 30/6/2015

Este reconocimiento contable de la existencia de una política formativa de jugadores, que se mantiene en el tiempo, es el hecho generador del reconocimiento del ingreso por el mecanismo de solidaridad, dicho en otros términos, solo es posible el reconocimiento del producido por el mecanismo de solidaridad si y solo si jugadores formados a través del tiempo siguen desarrollando la actividad deportiva, en una institución distinta a la que se formaron, dentro de los plazos y condiciones que fija la normativa , ejerciendo las aptitudes y competencia para las cuales, junto a otros tantos, se lo formó en la institución mediante una política de formación, donde no solo se le capacitó para jugar al futbol sino se lo educó en las más diversas formas que requiere una persona para poderse desempeñar solventemente en la vida de relación, elemento fundamental considerando que la mayoría de los jugadores provienen de familias con bajos recursos y muchas carencias.

Es por ello que se considera correcto el reconocimiento de los jugadores propios dentro del activo intangible, pero también a los costos de formación que harán posible la aparición de nuevos deportistas profesionales.

El hecho generador de los recursos provenientes del mecanismo de solidaridad es la permanencia de una política de desarrollo y formación de jugadores. Esto en el caso que el jugador se forme en la institución, pero debute en otra como profesional.

En caso que se profesionalice en la misma institución, los recursos provendrán de la participación del jugador en el equipo

Comentario [L5]: El hecho generador de los recursos provenientes del mecanismo de solidaridad es la permanencia de una política de desarrollo y formación de jugadores. Esto en el caso que el jugador se forme en la institución pero debute en otra como profesional. En caso que se profesionalice en la misma institución hablaremos de recursos provenientes de la participación del jugador en el equipo

Bibliografía

BARBANO, Leonardo. "El reconocimiento de jugadores propios como un activo. El caso del Club Atlético Independiente (Argentina)", *FACES. Revista de la Facultad de Cs. Económicas y Sociales, UNMDP*, N.º 52 pag. 73-89.

BRUERA, Pablo. Derechos del Futbol en consultado en línea 24/4/2019, en www.derechosdelfutbol.com.

DE VEGA, R, BARBANO, L, GIAI LEVRA, V y BASUALDO, M, "Tratamiento Contable dado a los Costos De Formación de Jugadores de Fútbol por parte de los cinco Clubes denominados "Los Grandes Del Fútbol Argentino" XL Jornadas Universitarias de Contabilidad- Buenos Aires – 2019.

LOZANO, Francisco Javier Martín – Tesis Doctoral “Discusión crítica sobre valoración y revelación contable de los derechos de traspaso de los jugadores profesionales en las SAD- Clubes de Fútbol”- Universidad de Sevilla - 2015.

VIANNA J. – LOVISOLO H. (2009) – “Proyectos de inclusión social del Deporte: Notas sobre evaluación” – Movimiento, Porto Alegre, V. 15, nº 03 Julio/Septiembre de 2009 p. 145 – (Consultado en línea 18/07/2014 en www.seer.ufrgs.br/Movimento/article/download/5190/28289 -

VUOTO, Marcelo O. El Derecho Diario de Doctrina y Jurisprudencia Edición del 3/4/2018 Universidad Católica Argentina.

VILLACORTA HERNANDEZ, Miguel Ángel. Revista Partida Doble Nº 175, pg. 32 a 39, marzo 2006.