

NORMAS DE REGISTRO, VALORACIÓN E INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE. RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 28 DE MAYO DE 2013 (I)

Anna Ayats Vilanova

Pilar García Giménez

Profesoras del CEF

EXTRACTO

El presente trabajo forma parte de una serie de comentarios sobre la Resolución del ICAC sobre el inmovilizado intangible en los que se incluyen numerosos ejemplos de carácter práctico para facilitar su comprensión y aplicación en la contabilidad de una empresa.

La Resolución se divide en siete normas:

Primera. Criterios aplicables.

Segunda. Criterio general de reconocimiento: identificabilidad.

Tercera. Valoración inicial.

Cuarta. Valoración posterior.

Quinta. Derechos de uso adquiridos a título gratuito.

Sexta. Normas particulares del inmovilizado intangible.

Séptima. Otros inmovilizados intangibles.

En este primer artículo se estudian las cinco primeras partes de la Resolución de forma pormenorizada para poder extraer conclusiones sobre lo más relevante de la misma y que sean de utilidad en el orden práctico.

Palabras claves: ICAC, inmovilizado intangible, derechos de uso, proyectos I+D, contratos de franquicia, derechos de autor, aplicaciones informáticas y páginas web.

ACCOUNTING, VALUATION AND INFORMATION OF INTANGIBLE ASSETS. ORDER OF THE ICAC MAY 28, 2013 (I)

Anna Ayats Vilanova

Pilar García Giménez

ABSTRACT

This work is part of a series of reviews of the ICAC Order on Intangible assets with numerous practical examples are included to facilitate understanding and application in the accounts of a company.

The Order is divided into seven standards:

First. Criteria.

Second. General recognition criteria: identifiability.

Third. Initial assessment.

Fourth. Subsequent measurement.

Fifth. Rights of use acquired free of charge.

Sixth. Special rules for Intangible assets.

Seventh. Other intangible assets.

In this first article the first five parts of the Order are studied in detail to draw conclusions about the most relevant of them and to be useful in the practical order.

Keywords: ICAC, intangible assets, rights of use, research & development projects, franchises, copyrights, software applications and web pages.

Sumario

1. Introducción
2. Norma Primera. Criterios aplicables
3. Norma Segunda. Criterio general de reconocimiento: identificabilidad
 - 3.1. Reconocimiento inicial
 - 3.2. Identificabilidad
4. Norma Tercera. Valoración inicial
 - 4.1. Regla general
 - 4.2. Valoración inicial en las combinaciones de negocios
5. Norma Cuarta. Valoración posterior
 - 5.1. Regla general
 - 5.2. Amortización
 - 5.3. Deterioro
6. Norma Quinta. Derechos de uso adquiridos a título gratuito

1. INTRODUCCIÓN

En el contexto de ir publicando normas de desarrollo del Plan General de Contabilidad (PGC), el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) dictó la Resolución de 28 de mayo de 2013 por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.

Es la segunda norma de desarrollo que dicta este Instituto desde que publicara el 1 de marzo de 2013 la Resolución por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

Se definen los inmovilizados intangibles como «activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica, así como los anticipos a cuenta entregados a proveedores de inmovilizado».

Son, entre otros:

- Investigación y desarrollo.
- Propiedad industrial.
- Propiedad intelectual.
- Derechos de traspaso.
- Concesiones administrativas.
- Aplicaciones informáticas.

En el PGC están regulados por las normas de registro y valoración 5.^a y 6.^a.

La Resolución se divide en siete normas:

- Norma Primera. Criterios aplicables.
- Norma Segunda. Criterio general de reconocimiento: identificabilidad.
- Norma Tercera. Valoración inicial.
- Norma Cuarta. Valoración posterior.
- Norma Quinta. Derechos de uso adquiridos a título gratuito.
- Norma Sexta. Normas particulares del inmovilizado intangible.
- Norma Séptima. Otros inmovilizados intangibles.

A diferencia de lo que ocurrió con la anterior Resolución relativa al inmovilizado intangible y publicada el 21 de enero de 1992, los arrendamientos no se incluyen entre los inmovilizados intangibles puesto que el objeto de los contratos de arrendamiento se presenta de acuerdo con su naturaleza, generalmente como un inmovilizado material. Lo anterior es consecuencia de hacer prevalecer el fondo económico sobre la forma jurídica como criterio a la hora de contabilizar las operaciones.

Como señala la norma primera, al inmovilizado intangible también le son aplicables los criterios de valoración de la Resolución del inmovilizado material, pero a la vez incorpora novedades, tales como la prohibición de activar los gastos financieros en los proyectos de investigación, clarifica el inicio de la amortización en los gastos de I+D, permite la activación de los costes de mejora en los programas informáticos y en el diseño de las páginas web e incorpora los criterios contables que se han publicado en consultas del BOICAC acerca de los fondos editoriales, derechos de autor, derechos de compra de los jugadores por clubes deportivos, las franquicias, derechos de imagen, la organización de eventos deportivos y otros intangibles.

2. NORMA PRIMERA. CRITERIOS APLICABLES

Se aplican también los criterios contenidos en la Resolución por la que se dictan las normas de registro y valoración del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias.

Es decir, que si la contraprestación acordada contiene un componente contingente, lo cual es habitual en las cesiones de elementos del inmovilizado intangible, formará parte del precio de adquisición la mejor estimación del valor actual de la contraprestación contingente futura.

Si ese pago contingente está vinculado a resultados que provengan del desarrollo de la actividad, deben contabilizarse como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Si el pago contingente se relaciona con un hecho futuro que implique un aumento de los beneficios asociados al activo, o con circunstancias que hacen que el activo tenga un valor superior y que no se pusieron de manifiesto en el momento de la adquisición, se tratará como una ampliación o mejora en los mismos términos en que se trata en el caso de un inmovilizado material.

Existe un paso previo a tener en cuenta: si se obtuviese el derecho a explotar un inmovilizado intangible a cambio de un valor fijo y otro contingente, se deberá analizar si la empresa cesionaria asume los riesgos y beneficios relacionados con el activo. Si esto es así, se ha producido la transmisión.

Por el contrario, si no se asumen los riesgos y beneficios relativos al activo, el contrato es un arrendamiento operativo y no debe incorporarse al patrimonio de la empresa el inmovilizado intangible, sino que debe registrarse según indica la norma de registro y valoración 8.^a del PGC relativa a los arrendamientos.

EJEMPLO 1. Arrendamiento que no se considera activo intangible

Una empresa tiene el derecho a utilizar una marca por un periodo de 10 años, a cambio de percibir una renta al final de cada ejercicio de 100.000 euros fijos más un 5 % de la facturación del producto.

Se estima que la facturación anual del producto será aproximadamente de 500.000 euros. La marca a día de hoy tiene un valor de mercado de 2.000.000 de euros.

A efectos de realizar los cálculos financieros se tiene en cuenta la rentabilidad de un bono del estado a 10 años que es del 3 %.

Se pide:

Comentar si la marca figura como inmovilizado intangible y registrar el pago del primer año si se han facturado 600.000 euros.

Solución

En primer lugar, debemos analizar si la cesión de la marca se considera adquisición de un activo, es decir, se asumen los riesgos y beneficios del derecho, o por el contrario es un arrendamiento operativo.

Si al actualizar los pagos mínimos coincide con el valor razonable de la marca, se considera arrendamiento financiero y se registra como un activo intangible, en caso contrario nos limitamos a registrar como gasto el alquiler que se abona al cierre de cada ejercicio.

A continuación procedemos a calcular el valor actual de los pagos mínimos:

El importe anual lo constituye un importe fijo de 100.000 euros y una parte variable en función de la facturación que se estima en un 5 % de 500.000 euros: 25.000 euros.

El importe de la cuota que guarda una relación con las ventas no se puede incluir en el cálculo según lo que establece la Norma Internacional de Contabilidad n.º 17 sobre arrendamientos en su párrafo 4:

«Cuotas contingentes del arrendamiento son la parte de los pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo, sino que se basa en el importe futuro de un factor que varía por razones distintas del mero paso del tiempo (por ejemplo, un tanto por ciento de las ventas futuras, grado de utilización futura, índices de precios futuros, tipos de interés de mercado futuros, etc.).»

Utilizando la fórmula del valor actual de rentas constantes o la función financiera del valor actual (VA) de la hoja de cálculo Excel, obtenemos:

$$VA = 100.000 \frac{1 - (1 + 0,03)^{-10}}{0,03} = 853.020,28 \text{ euros}$$

.../...

.../...

O, podemos hacer el siguiente cálculo:

Tasa de interés	3 %
Número pagos	10
Importe pago	-100.000
Valor actual (VA)	853.020,28 €

Como podemos ver, el importe actualizado es muy inferior al valor razonable de la marca (2.000.000 €). En esta situación el contrato se califica como arrendamiento operativo y el pago anual se registra como un gasto.

Por el pago del primer año:

Código	Cuentas	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (100.000 + 600.000 × 5%)	130.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	27.300	
410	Acreedores por prestación de servicios		157.300

Código	Cuentas	Debe	Haber
410	Acreedores por prestación de servicios	157.300	
572	Bancos, c/c		157.300

3. NORMA SEGUNDA. CRITERIO GENERAL DE RECONOCIMIENTO: IDENTIFICABILIDAD

La norma segunda se divide en dos apartados:

1. Reconocimiento inicial.
2. Identificabilidad.

3.1. RECONOCIMIENTO INICIAL

Deben cumplirse los requisitos del Marco Conceptual, esto es, control por parte de la empresa, probable obtención de beneficios y valoración fiable.

Estos requisitos son especialmente importantes cuando se trata de valorar un activo generado internamente por la empresa. Si el activo es adquirido a terceros, la valoración fiable y los beneficios económicos que vaya a generar el activo en el futuro ya están contemplados en el precio que acuerdan las partes de la operación.

Desde la entrada en vigor del PGC hay gastos que eran activables con el PGC de 1990 pero que ya no lo son con el actual. Por ejemplo, los gastos de primer establecimiento que en la actualidad se contabilizan como gastos por naturaleza utilizando las cuentas correspondientes y sin tener la posibilidad de repartirlos entre varios ejercicios económicos. El motivo es que la empresa no tiene control sobre los mismos.

Lo mismo ocurre con los gastos de formación del personal de la empresa. Se registran como un gasto pero no son activables debido a que la empresa no tiene control sobre los mismos.

Otros activos intangibles generados internamente tampoco son objeto de registro como activos porque carecen del requisito de la valoración fiable. Sería el caso de las marcas, la razón social, las cabeceras de periódicos, las listas de clientes, entre otros.

3.2. IDENTIFICABILIDAD

Para ser identificable, un activo debe cumplir cualquiera de los siguientes requisitos:

- a) Que sea separable, es decir, que puedan hacerse transacciones con el mismo de forma independiente a otros activos. Se puede vender, ceder en explotación, alquilar.
- b) Que haya surgido por derechos legales o contractuales independientemente de que dichos derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

Un ejemplo de lo anterior sería la contratación con otra empresa para el diseño de una página web. Este intangible es identificable por los dos requisitos: por un lado, es separable, el diseño de la página web se puede vender a otra empresa independientemente del resto de activos y ha surgido por un contrato.

Otro activo intangible sería la lealtad de los clientes (NIC 38). Sin embargo, ese activo intangible no es identificable porque no ha surgido por un contrato ni por una ley, además de ser difícil de valorar.

EJEMPLO 2. Reconocimiento de activos intangibles

Una empresa tiene dudas de si las siguientes partidas deben registrarse como inmovilizado intangible:

- a) Unos estudios de mercado con el fin de exportar uno de nuestros productos a Dubai.
- b) Una campaña publicitaria durante seis meses como lanzamiento de un producto nuevo.
- c) Desde el departamento de recursos humanos se está impulsando un plan de formación para el personal.
- d) Un diseño industrial que se ha desarrollado internamente y se acaba de patentar.
- e) Los gastos de inauguración de una tienda nueva en Barcelona.
- f) La creación de una base de datos con clientes de la propia empresa y su lealtad a la empresa.

Se pide:

Comentar si se consideran activos intangibles y justificarlo.

Solución

- a) El importe que se abona por un estudio de mercado no cumple los criterios de reconocimiento de un activo intangible, debido a que por sí solo no aporta rendimientos económicos, ni puede ser objeto de explotación o venta.
- b) Las campañas de publicidad y promoción son consideradas en la propia Resolución como un gasto del ejercicio tanto si se trata de un producto consolidado en el mercado como del lanzamiento de un producto nuevo.
- c) La formación del personal es un elemento positivo para la empresa y le beneficia, pero la sociedad no tiene el control de estos conocimientos puesto que no puede retener al personal, por este motivo se registra como un gasto del ejercicio, en la cuenta 649, «Otros gastos sociales».
- d) El diseño industrial y su registro sí se considera activo intangible, y se valora por el coste de su desarrollo más los gastos de inscripción en el Registro de la Propiedad Industrial. Cumple todos los requisitos: la valoración fiable, se trata de un derecho legal, cuenta con la protección del Registro de 5 años prorrogables, puede ser transferido por separado y contribuye a la generación de beneficios económicos futuros.
- e) Los gastos de inaugurar una tienda se contabilizan como un gasto del ejercicio. No se pueden considerar inmovilizado intangible porque no se pueden transferir por

.../...

.../...

separado, no generan ningún derecho legal y además no van a tener repercusión en los ingresos futuros.

- f) Los conceptos de la creación de una cartera de clientes y la lealtad de estos no se pueden reconocer como intangibles, puesto que no proceden de una compra a terceros, se han generado internamente y la propia normativa de activos intangibles prohíbe su activación. El problema fundamental es el de su valoración. ¿Cuánto le ha costado a la empresa generar esa cartera de clientes? Es un coste de imposible medición.

4. NORMA TERCERA. VALORACIÓN INICIAL

Es la valoración por la que debe incorporarse al patrimonio de la empresa el elemento de inmovilizado intangible.

Tiene dos apartados:

1. Regla general.
2. Valoración inicial en combinaciones de negocios.

4.1. REGLA GENERAL

La valoración inicial es por el coste, ya sea el precio de adquisición (compra a terceros) o el coste de producción (lo ha generado la propia empresa). Se incluye en la valoración inicial el coste de los impuestos indirectos cuando no sean recuperables de la Hacienda Pública.

Cuando un activo ha sido generado internamente por la propia empresa se incluyen en el coste de producción todos los costes directos. Son, entre otros, los costes de los materiales y de los servicios que otras empresas han prestado para crear el intangible, los gastos del personal que ha contribuido a la creación del activo, los honorarios para registrar el derecho (en el caso de patentes) y la amortización de patentes y licencias usadas para generar los activos intangibles.

No pueden incluirse entre los costes de producción los de formación del personal que ha de trabajar con el activo ni los relativos a funciones administrativas o comerciales.

Son gastos del ejercicio, y por lo tanto, no activables, los de publicidad y actividades de promoción y los de traslado o reorganización de la empresa.

Un caso especial son los pagos relacionados con los costes de inserción publicitaria, si se pueden diferenciar de los costes de producción del anuncio. Por ejemplo, cuando existe un contrato para realizar anuncios en distintos momentos y medios, el gasto debe contabilizarse cuando se emita el anuncio o se inserte la publicidad. Esto implica una periodificación de este gasto, registrando en la cuenta 480, «Gastos anticipados» el importe desembolsado por los anuncios pendientes de emitir o insertar.

Si un elemento incluye inmovilizados tangibles e intangibles, se debe determinar cuáles tienen un peso más significativo. Este sería el caso de una máquina que incorpora un *software* informático que permite un funcionamiento automático del equipo y aporta datos de gestión. Generalmente, el valor de la máquina será superior al del programa, por lo que ambos se registrarían como un inmovilizado material. No obstante, si el programa debe ser objeto de renovación en un plazo inferior al de la vida útil de la máquina, debe registrarse por separado y amortizarse en función de su propia vida útil.

Si un intangible se ha comprado a cambio de un pago contingente, o de uno o más activos no monetarios (permutas), se aplicará lo dispuesto para el inmovilizado material en la Resolución del ICAC aprobada el 1 de marzo de 2013.

EJEMPLO 3. Compra de un programa informático

Una clínica privada va a cambiar el sistema informático de todas sus sedes y va a instalar la aplicación informática SAP. El periodo de pruebas e integración va a durar un año y medio. El coste de todo el proceso es de 3.000.000 de euros, de los cuales 1.000.000 se destina a la formación de la plantilla. IVA de la operación, 21 %, excepto en la formación, porque se trata de una actividad exenta.

El acuerdo con SAP España es abonar por anticipado 1.000.000 de euros en el momento de la aprobación del proyecto, el 1 de marzo de 2014. A los seis meses, 1.500.000 euros y el resto, al finalizar la instalación.

Parte del coste de la formación del personal (700.000 €) se incluye en la factura a pagar a los seis meses y el resto se documenta en la última factura.

La empresa cuenta con recursos propios para financiar el proyecto. En estos momentos, las empresas que acuden al mercado bancario para financiarse tienen que pagar una tasa de interés media del 5 %.

Se pide:

Contabilizar la operación anterior.

.../...

.../...

Solución

El coste del programa es de 2.000.000 de euros y el millón restante corresponde a la formación. La formación se contabiliza como un gasto del ejercicio.

01-03-2014. Por el anticipo a cuenta del programa:

Código	Cuentas	Debe	Haber
209	Anticipo para inmovilizaciones intangibles	1.000.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	210.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		1.210.000

Por el pago:

Código	Cuentas	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	1.210.000	
572	Bancos, c/c		1.210.000

01-09-2014. Por la segunda factura.

Ha recibido una factura por importe de 1.500.000 euros, de los cuales 700.000 corresponden a gastos de formación, por lo que soporta IVA sobre 800.000 euros.

Código	Cuentas	Debe	Haber
209	Anticipo para inmovilizaciones intangibles	800.000	
649	Otros gastos sociales (formación)	700.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (800.000 × 21 %)	168.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		1.668.000

Por el pago:

Código	Cuentas	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	1.668.000	
572	Bancos, c/c		1.668.000

.../...

.../...

31-12-2014. Consideración del efecto financiero en el anticipo.

La Resolución del inmovilizado material regula la consideración del efecto financiero en los anticipos cuando la puesta en condiciones de funcionamiento del bien supere el año. Se considera como tasa de interés aquella a la que podría financiarse el proveedor en el mercado.

Código	Cuentas	Debe	Haber
209	Anticipo para inmovilizaciones intangibles	55.000	
762	Ingresos de créditos		55.000

Devengo de los intereses:

Periodo de marzo a agosto ($1.000.000 \times 0,05 \times 6/12$)	25.000
Periodo de septiembre a diciembre ($1.800.000 \times 0,05 \times 4/12$)	30.000
	55.000

01-09-2015. Por la última factura.

Ha recibido una factura por 500.000 euros, de los cuales 300.000 corresponden a gastos de formación, por lo que soporta IVA sobre 200.000 euros.

Código	Cuentas	Debe	Haber
209	Anticipo para inmovilizaciones intangibles	200.000	
649	Otros gastos sociales (formación)	300.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado ($200.000 \times 21\%$)	42.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		542.000

Por el pago:

Código	Cuentas	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	542.000	
572	Bancos, c/c		542.000

.../...

.../...

Antes de reclasificar el activo a la cuenta 206, «Aplicaciones informáticas», hay que actualizar el efecto financiero del anticipo:

Código	Cuentas	Debe	Haber
209	Anticipo para inmobilizaciones intangibles	60.000	
762	Ingresos de créditos		60.000

Devengo de los intereses de enero a agosto: $1.800.000 \times 0,05 \times 8/12 = 60.000$.

Por la reclasificación:

Código	Cuentas	Debe	Haber
206	Aplicaciones informáticas (2.000.000 + 55.000 + 60.000) .	2.115.000	
209	Anticipo para inmobilizaciones intangibles		2.115.000

4.2. VALORACIÓN INICIAL EN LAS COMBINACIONES DE NEGOCIOS

Debe aplicarse la norma de registro y valoración 19.^a del PGC. Esta norma establece que la valoración debe hacerse por el valor razonable.

La Resolución del ICAC introduce una jerarquía de valores para determinar cuál es el valor razonable por el que han de contabilizarse los activos intangibles:

- a) Importe acordado en transacciones recientes sin vinculación entre las entidades participantes y debidamente informados.
- b) Importe acordado en transacciones recientes de otros activos que sean sustancialmente iguales sin existir vinculación entre las entidades participantes y contando estas con bastante información.
- c) Otros métodos o técnicas de valoración: indicadores o múltiplos relacionados con la rentabilidad del activo, métodos basados en los flujos de efectivo futuros descontados o en el coste de reposición depreciado del activo.

EJEMPLO 4. Fusión entre sociedades independientes

El 1 de octubre de 2013 la sociedad ABS toma la dirección de la sociedad Z, habiendo aprobado las juntas generales de accionistas de ambas sociedades una fusión por absorción.

La sociedad ABS entrega a los socios de Z 50.000 acciones de 5 euros de valor nominal con un valor a efectos del canje de 8 euros.

El patrimonio de Z está formado por los siguientes elementos:

ACTIVOS			
Código	Nombre de la cuenta	Valor contable	Valor razonable
203	Propiedad industrial	100.000	200.000
206	Aplicaciones informáticas	30.000	30.000
216	Mobiliario	40.000	40.000
217	Equipos informáticos	25.000	25.000
300	Productos	90.000	135.000
43/44	Clientes y deudores	50.000	30.000
57	Efectivo y otros medios líquidos	40.000	40.000
	Suma total de activos	375.000	500.000
CUENTAS DE PASIVO			
1633	Deudas con empresas del grupo	60.000	60.000
5201	Deudas por crédito dispuesto	20.000	20.000
40/41	Acreedores comerciales	30.000	30.000
47	Administraciones Públicas	10.000	10.000
	Suma total de pasivos	120.000	120.000

Información adicional respecto a la sociedad Z (absorbida):

- Tiene una base de datos de clientes propios cuyo valor razonable se cifra en 150.000 euros.

.../...

.../...

- El perfil de los empleados del departamento comercial y sus conocimientos se valoran en 50.000 euros.
- El alquiler que abona es favorable respecto a las condiciones de mercado actual, lo que se valora en un ahorro de 40.000 euros.

La fusión queda inscrita en el Registro Mercantil el 1 de diciembre de 2013.

Se pide:

Registrar la operación de fusión si la empresa se acoge al régimen especial de fusiones y escisiones, siendo el tipo de gravamen en el Impuesto de Sociedades del 30 %.

Solución

El coste de la combinación de negocios está formado por el valor de las acciones de ABS que entrega a los socios de Z: 50.000 acciones a 8 euros = 400.000 euros.

A continuación se procede a determinar el valor razonable del negocio adquirido:

Propiedad industrial	200.000
Pasivo por diferencia temporaria imponible propiedad industrial	(30.000)
[$(200.000 - 100.000) \times 30\%$]	
Aplicaciones informáticas	30.000
Cartera de clientes	150.000
Pasivo por diferencias temporarias imponibles cartera clientes	(45.000)
$(150.000 \times 30\%)$	
Alquiler en condiciones favorables (intangibles)	40.000
Pasivo por diferencias temporarias imponibles alquiler	(12.000)
$(40.000 \times 30\%)$	
Mobiliario	40.000
Equipos informáticos	25.000
Productos	135.000
Pasivo por diferencias temporarias imponibles existencias.....	(13.500)
[$(135.000 - 90.000) \times 30\%$]	
Clientes y deudores	30.000

.../...

.../...

Activo por diferencias temporarias deducibles	6.000
[(30.000 – 50.000) × 30 %]	
Efectivo y otros medios líquidos	40.000
Suma Total de activos identificados	595.500
Total de pasivos asumidos	(120.000)
Valor razonable del negocio adquirido	475.500

El valor del capital humano del departamento comercial no se puede registrar como un activo intangible, debido a que la empresa no tiene el control, puesto que pueden abandonar la empresa en cualquier momento. No cumple la definición de activo.

En cambio, la cartera de clientes sí cumple la definición como también lo hace el arrendamiento operativo. La norma de registro y valoración 19.^a apartado 2.4 a) del PGC nos indica que si el contrato de alquiler es favorable para la sociedad adquirente, debemos registrar un activo intangible.

Al comparar el valor de las acciones que se entregan con el valor razonable del negocio de Z, surge una diferencia negativa de la combinación de negocios que se registra como ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Diferencia negativa = Coste combinación de negocios – Valor razonable de los activos identificados y pasivos asumidos = 400.000 – 475.500 = 75.500 euros.

No obstante, antes de reconocer dicho ingreso, la norma de registro y valoración 19.^a apartado 2.5 del PGC, último párrafo, limita la activación de los activos intangibles que no tengan un mercado activo.

Vamos a ver por qué valor debe aparecer la cartera de clientes y su efecto impositivo.

El valor del resto de activos que no son la cartera de clientes es: 490.500 (en este valor se han incluido también los efectos impositivos).

El valor de los pasivos asumidos es 120.000.

La diferencia entre ambas cantidades da: 490.500 – 120.000 = 370.500, por lo que el valor neto de efecto impositivo de la cartera de clientes debe ser: 400.000 – 370.500 = 29.500.

Para obtener el valor de la cartera de clientes a contabilizar se divide 29.500/0,70 = 42.142,86 y el efecto impositivo es: 42.142,86 × 0,30 = 12.642,86. Si restamos ambos importes obtenemos: 42.142,86 – 12.642,86 = 29.500.

01-10-2013. Por la emisión de las acciones:

Código	Cuentas	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (50.000 acciones × 8€)	400.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		400.000

.../...

.../...

01-10-2013. Por la recepción del patrimonio de Z:

Código	Cuentas	Debe	Haber
203	Propiedad industrial	200.000,00	
206	Aplicaciones informáticas	30.000,00	
207	Cartera de clientes	42.142,86	
208	Derechos sobre arrendamientos en condiciones favorables	40.000,00	
216	Mobiliario	40.000,00	
217	Equipos para procesos de información	25.000,00	
300	Mercaderías	135.000,00	
43/44	Clientes y deudores	30.000,00	
4740	Activo por diferencias temporarias deducibles	6.000,00	
57	Efectivo y otros medios líquidos	40.000,00	
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles de propiedad industrial (100.000 × 30 %)		30.000,00
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles de cartera de clientes (42.142,86 × 30 %)		12.642,86
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles de derechos sobre arrendamientos (40.000 × 30 %)		12.000,00
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles de mercaderías (45.000 × 30 %)		13.500,00
163	Deudas con empresas del grupo		60.000,00
5201	Deudas por crédito dispuesto		20.000,00
40/41	Acreedores comerciales		30.000,00
47	Administraciones públicas		10.000,00
5530	Socios de sociedad disuelta (valor razonable)		400.000,00

Por la entrega de las acciones a los socios de Z:

Código	Cuentas	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	400.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		400.000

.../...

.../...

01-12-2013. Por la inscripción en el Registro Mercantil

Código	Cuentas	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	400.000	
100	Capital social (50.000 acciones × 5 €)		250.000
110	Prima de emisión (50.000 acciones × 3 €)		150.000

5. NORMA CUARTA. VALORACIÓN POSTERIOR

Es la valoración por la que figurará el activo intangible una vez haya empezado a generar ingresos para la empresa.

Se divide en tres apartados:

1. Regla general.
2. Amortización.
3. Deterioro.

5.1. REGLA GENERAL

Se valorarán haciendo el siguiente cálculo:

$\text{Valor en libros} = \text{Valor de coste} - \text{Amortización acumulada} - \text{Deterioros de valor}$

Esta valoración se mantendrá hasta que causen baja en el patrimonio de la empresa.

Si se realizaran pagos posteriores al momento inicial, generalmente se valorarán como un gasto que se llevará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que se produzca el devengo.

EJEMPLO 5. Amortización y deterioro de un proceso industrial

Al inicio del ejercicio 2014 se conocen los siguientes datos relacionados con un procedimiento industrial:

(203) Propiedad industrial	500.000 euros
(2803) Amortización acumulada de propiedad industrial	(200.000) euros
(2903) Deterioro de valor de propiedad industrial	(100.000) euros

Información complementaria: El deterioro de valor es fruto de la caída de ingresos respecto a la previsión de los dos últimos años.

Al producto le resta una vida de 4 años y a efectos del cierre de 2014 la previsión actualizada de los flujos de efectivo es 120.000 euros, mientras que el valor razonable de la patente es de 100.000 euros.

Se pide:

Ajustes de cierre del ejercicio 2014.

Solución

Por la amortización:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible [(500.000 – 200.000 – 100.000)/4 años]	50.000	
2803	Amortización acumulada de propiedad industrial		50.000

En el cálculo de la cuota de 2014 se tiene en cuenta el deterioro registrado en ejercicios anteriores.

Por el ajuste del deterioro:

Valor en libros (500.000 – 250.000 – 100.000)	150.000
Importe recuperable (valor en uso)	120.000
Aumento del deterioro de valor	30.000

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	30.000	
2903	Deterioro de valor de propiedad industrial		30.000

La cuota de amortización para el siguiente ejercicio es $120.000/3 \text{ años} = 40.000 \text{ euros}$.

5.2. AMORTIZACIÓN

La empresa debe estimar si el activo intangible va a generar ingresos durante un periodo de tiempo determinado o indefinido.

La vida útil indefinida se considera cuando no existe un límite previsible del periodo durante el cual el activo contribuirá a generar beneficios para la empresa, por ejemplo, como en el caso de una patente o de una marca. Para juzgar la vida indefinida de un activo intangible se tiene en cuenta el uso que se le va a dar en la empresa, no el periodo durante el cual está protegido en un registro público.

Por ejemplo, las marcas tienen un periodo de protección de diez años prorrogable por periodos sucesivos de otros diez años. Sin embargo, en el caso de las patentes, el periodo de protección es de veinte años sin posible prórroga. O, en el caso de los diseños, cinco años contados desde la fecha de la presentación de la solicitud en el registro, prorrogables por otros periodos de cinco años hasta un máximo de veinticinco años computados desde la fecha de la solicitud.

Los periodos anteriores no son relevantes para juzgar la vida útil de una marca, una patente o un diseño. El periodo relevante es el que la empresa entienda que va a ser su vida útil. Si no puede estimarse de forma fiable, el activo intangible no se va a amortizar, pero sí se le va a someter a un test de deterioro anual.

En la memoria debe explicarse cuáles han sido los motivos que han llevado a la empresa a considerar que un elemento del inmovilizado intangible tiene vida útil indefinida.

No obstante, puede darse el caso de que el activo intangible que se juzgó con vida útil indefinida pase a tener una vida útil finita, por ejemplo, porque haya prevista una renovación del mismo (cambio del logotipo de la empresa para incorporar los cánones estéticos actuales). Si se da esta situación, el cambio debe considerarse como prospectivo, es decir, afecta a la dotación de las amortizaciones futuras, sin tener en cuenta las amortizaciones que se habrían dotado en ejercicios anteriores de haber conocido esta vida útil desde el momento inicial.

Solo en el caso en que se entienda que se cometió un error en el momento inicial debería realizarse un ajuste por las amortizaciones no dotadas en ejercicios anteriores. Este ajuste tendrá como cuenta de cargo la 113, «Reservas voluntarias», porque afecta al resultado de ejercicios anteriores. La dotación correspondiente al año en curso se hará con cargo a la cuenta 680, «Amortización del inmovilizado intangible». La contrapartida será la cuenta 280, «Amortización acumulada del inmovilizado intangible» o el desglose en subcuentas para cada uno de los elementos que la empresa pudiera tener en su patrimonio.

Si la vida útil del activo intangible es finita, debe amortizarse según el uso esperado que se le vaya a dar. Como norma general se utiliza el método lineal o de cuota constante. Pueden usarse cuotas de amortización creciente cuando los ingresos generados por el activo se estimen crecientes (licencias para explotar un servicio en el que se espera una demanda creciente a lo largo del periodo de la concesión).

Habitualmente se considerará que el activo intangible no tiene valor residual. Sin embargo, puede reconocerse un valor residual cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Un tercero se ha comprometido a comprar el activo intangible al final de su vida útil.
- b) Existe un mercado activo para el intangible y se da, simultáneamente:
 - El valor residual se puede determinar en referencia a este mercado.
 - El mercado probablemente subsistirá al final de la vida útil del activo.

EJEMPLO 6. Amortización de activos intangibles

Una empresa es propietaria de los siguientes activos al inicio de 2014:

- Hace tres años compró una marca por importe de 300.000 euros, cuya vida se considera indefinida, pero que en el cierre de 2014 y debido a la fuerte caída de las ventas, se deteriora un 40 % de su valor inicial y se calcula que en el plazo de 5 años dejará de aportar ingresos.
- Hace 5 años se abonó por el traspaso de un local 120.000 euros. La duración del contrato es de 10 años. Con motivo de unas obras de mejora que se han realizado en el local, el propietario prorroga el contrato por 5 años más contados a partir del inicio de 2014.

Se pide:

Ajustes al cierre de 2014.

.../...

.../...

Solución

31-12-2014. Por el deterioro de la marca:

Código	Cuentas	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	120.000	
2903	Deterioro de valor de propiedad industrial (300.000 × 40 %)		120.000

A partir del ejercicio 2015 la marca se recalifica como un activo con vida finita y pasa a amortizarse. El valor en libros es: 300.000 – 120.000 (deterioro 2014) = 180.000 euros. El periodo de generación de ingresos es de 5 años. La cuota de amortización es: 180.000/5 años = 36.000 euros.

31-12-2014. Por la amortización del derecho de traspaso:

Al modificarse las condiciones del contrato cambia la cuota de amortización. Al valor pendiente de amortizar que es de 60.000 euros, se le aplicará la nueva duración del contrato que son 10 años (cinco pendientes del contrato inicial más cinco años de prórroga).

Cuota de amortización antes de la mejora del local (120.000/10 años)	12.000 euros
Saldo pendiente de amortizar al inicio 2014 [120.000 – (12.000 × 5 años)]	60.000 euros
Nueva cuota de amortización (60.000/10 años)	6.000 euros

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	6.000	
2805	Amortización acumulada de derecho de traspaso		6.000

5.3. DETERIORO

El deterioro debe calcularse elemento por elemento si los activos intangibles generan flujos de forma individualizada de forma que puede calcularse su importe recuperable (descuento de los flujos de efectivo a una tasa de interés).

En caso de que la estimación no pueda hacerse individualmente, se hará en función de la unidad generadora de efectivo en la que se halle incluido el activo intangible correspondiente, junto al inmovilizado material y el fondo de comercio en su caso.

EJEMPLO 7. Unidad generadora de efectivo y deterioro de valor

Al inicio de 2014 se adquirió una unidad económica que está formada por los siguientes elementos:

(203) Propiedad industrial	150.000 euros
(204) Fondo de comercio	50.000 euros
(213) Maquinaria	300.000 euros

Información complementaria: A la patente se le estima una vida útil de 15 años, mientras que la maquinaria se amortiza linealmente en 10 años.

Al cierre de 2014 el negocio tiene un valor razonable de 400.000 euros y el valor en uso se estima en 350.000 euros.

Se pide:

Ajustes de cierre de 2014.

Solución

31-12-2014. Por la amortización de la patente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (150.000/15 años)	10.000	
2803	Amortización acumulada de propiedad industrial		10.000

31-12-2014. Por la amortización de la maquinaria:

Código	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (300.000/10 años)	30.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		30.000

31-12-2014. Por el deterioro de la unidad generadora de efectivo:

Valor en libros [(150.000 - 10.000) + 50.000 + (300.000 - 30.000)]	460.000
Importe recuperable (valor razonable)	400.000
Deterioro de valor	60.000

.../...

.../...

El importe recuperable se obtiene de comparar el mayor entre el valor razonable (400.000 €) y el valor en uso (350.000 €).

La norma de registro y valoración 2.^a 2 del PGC establece que si procede deterioro en una unidad generadora de efectivo, en primer lugar debe imputarse al fondo de comercio y el exceso en proporción al resto de activos no corrientes. En el ejemplo anterior, el importe del deterioro es 60.000 euros, de los cuales 50.000 euros corresponden al fondo de comercio. Este deterioro es irreversible, mientras que los 10.000 euros restantes se imputan a la maquinaria y a la propiedad industrial en proporción al valor contable de cada una a 31 de diciembre de 2014 y el deterioro tiene carácter reversible.

Valor contable de la maquinaria y de la propiedad industrial: 140.000 + 270.000 = 410.000.

$(10.000/410.000) \times 270.000 = 6.585,37$ imputables a la maquinaria y $10.000 - 6.585,37 = 3.414,63$ imputables a la propiedad industrial.

Código	Cuentas	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	50.000	
204	Fondo de comercio		50.000

Código	Cuentas	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	6.585,37	
2913	Deterioro de valor de maquinaria		6.585,37

Código	Cuentas	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	3.414,63	
2903	Deterioro de valor de propiedad industrial		3.414,63

6. NORMA QUINTA. DERECHOS DE USO ADQUIRIDOS A TÍTULO GRATUITO

Para contabilizar una cesión gratuita, habrá que calificar el activo como material o intangible. Esto dependerá de las condiciones de la cesión.

Los antecedentes en los que se basa el ICAC para determinar la forma de contabilizar son la Consulta 6 del BOICAC n.º 77, de marzo de 2009 (NFC032488), sobre la cesión de bienes de dominio público sin contraprestación y las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos.

Los derechos de uso adquiridos a título lucrativo se valorarán en la fecha de su incorporación al patrimonio de la empresa por su valor razonable y se contabilizarán como un inmovilizado intangible, según lo dispuesto en la norma de registro y valoración 18.^a «Subvenciones, donaciones y legados recibidos».

Si la cesión abarca casi completamente la vida económica del bien o derecho objeto de cesión, la empresa contabilizará el elemento patrimonial según su naturaleza (inmovilizado material o inmovilizado intangible). Esto se basa en que la entidad controla un recurso con proyección económica futura puesto que la cesión se concede de forma irrevocable e incondicional por un periodo de tiempo que es superior a un año.

Si la cesión se pacta por un periodo de un año, renovable en periodos iguales, o por un periodo indefinido o determinado superior a un año teniendo el cedente la facultad de revocar la cesión al cierre de cada ejercicio, no se puede registrar un activo por parte de la entidad cesionaria. Cada año deberá registrar un gasto por naturaleza en la cuenta 621, «Arrendamientos y cánones» y un ingreso por la subvención o donación en la cuenta de pérdidas y ganancias en la cuenta 740, «Subvenciones, donaciones y legados a la explotación». Este tratamiento también se dará cuando no exista un contrato que regule la cesión o el contrato no determine con precisión las condiciones de la misma.

En los casos previstos en el apartado anterior, se entiende que el fondo económico de la operación es el de un contrato a ejecutar de carácter gratuito y que la entidad no debe contabilizar ningún activo porque no asume el control del mismo.

El otro tema a tratar en este apartado es el de los anticipos. Según establece el PGC solo se califican como inmovilizado intangible los anticipos entregados para la adquisición de un activo de naturaleza intangible. El resto de anticipos deben registrarse como inmovilizado material o como existencias, dependiendo de los bienes que se vayan a obtener en el futuro. Si el anticipo es para recibir un servicio, debe registrarse en una cuenta de deudores comerciales.

Si la empresa anticipa una cantidad en el marco de un arrendamiento operativo u operación similar, el activo se calificará como un anticipo al proveedor de servicios, se registrará en el apartado de «Deudores comerciales no corrientes», y se irá imputando a la cuenta de pérdidas y ganancias como un gasto por arrendamiento a medida que se vaya devengando.

Los anticipos entregados van a ser objeto de actualización al interés contractual. No se actualizarán cuando se carezca de interés contractual, vayan a ser cancelables en el corto plazo o el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

EJEMPLO 8. Derechos de uso gratuitos por tiempo limitado

El Ayuntamiento de Duro cede gratuitamente un local a una empresa de deportes de aventura que lo va a destinar a la promoción del esquí de fondo. El periodo de cesión es por 15 años y el derecho de uso se valora en 120.000 euros.

Al local se le calcula una vida económica de 60 años.

Dicha empresa realiza una serie de inversiones:

- Reformas en el local por importe de 18.000 euros más el 21 % de IVA, con una vida económica de 20 años.
- Compra de equipos informáticos, 6.000 euros más el 21 % de IVA, siendo la vida económica de 5 años.
- Compra de mobiliario, 4.000 euros más el 21 % de IVA, con una vida económica de 10 años.

Todas las inversiones se pagan en el momento en que se reciben las facturas.

La inauguración del local tuvo lugar el 1 de octubre de 2014, fecha a partir de la cual se inicia el cómputo del periodo de cesión.

El coste de la fiesta de inauguración asciende a 1.500 euros más el 21 % de IVA y el coste de la selección del personal 600 euros más el 21 % de IVA. Ambos gastos quedan pendientes de pago.

Se pide:

Contabilizar las operaciones y ajustes de cierre de 2014, si la empresa aplica el PGC y tributa al 30 % en el Impuesto sobre Sociedades.

Solución

01-10-2014. Por la cesión del derecho de uso:

Código	Cuentas	Debe	Haber
207	Derechos de uso sobre bienes de dominio público	120.000	
943	Ingresos por bienes cedidos en uso		120.000

El derecho de uso se registra como inmovilizado intangible porque el periodo de cesión es por un tiempo limitado (15 años) e inferior a la vida económica del local (60 años). Hay una cesión de los beneficios económicos que no está condicionada a renovación anual.

.../...

.../...

Por el efecto impositivo:

Código	Cuentas	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (120.000 × 30 %)	36.000	
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles		36.000

Por la incorporación al patrimonio neto:

Código	Cuentas	Debe	Haber
943	Ingresos por bienes cedidos en uso	120.000	
8301	Impuesto diferido		36.000
139	Derechos sobre bienes de dominio público cedidos en uso		84.000

01-10-2014. Por las inversiones realizadas en el inmueble:

Código	Cuentas	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material (reformas en el local)	18.000	
217	Equipos para procesos de información	6.000	
216	Mobiliario	4.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	5.880	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		33.880

Por el pago de las inversiones:

Código	Cuentas	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	33.880	
572	Bancos, c/c		33.880

Por los costes de la inauguración:

Código	Cuentas	Debe	Haber
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	1.500	

.../...

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
.../...			
472	Hacienda Pública, IVA soportado	315	
410	Acreeedores por prestación de servicios		1.815

Por los costes de selección del personal:

Código	Cuentas	Debe	Haber
629	Otros servicios	600	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	126	
410	Acreeedores por prestación de servicios		726

31-12-2014. Por los ajustes de cierre.

Por las amortizaciones:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	2.000	
	(120.000/15 años × 3/12)		
2807	Amortización acumulada de los derechos de uso sobre bienes de dominio público		2.000

Por la transferencia de patrimonio neto a resultado del ejercicio:

Código	Cuentas	Debe	Haber
843	Transferencia de derechos de bienes cedidos en uso	2.000	
748	Derechos de uso transferidos a resultado del ejercicio .		2.000

Por la reversión del pasivo fiscal:

Código	Cuentas	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencia temporaria imponible (2.000 × 30%)	600	
8301	Impuesto diferido		600

.../...

.../...

Por la cancelación de la cuenta (139):

Código	Cuentas	Debe	Haber
139	Derechos sobre bienes de dominio público cedidos en uso	1.400	
8301	Impuesto diferido	600	
843	Transferencia de derechos de bienes cedidos en uso		2.000

Por la amortización de las inversiones:

Código	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	700	
2811	Amortización acumulada de construcciones (18.000/15 años × 3/12)		300
2817	Amortización acumulada de equipos informáticos (6.000/5 años × 3/12)		300
2816	Amortización acumulada de mobiliario (4.000/10 años × 3/12)		100