

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

Anna Ayats Vilanova

Pilar García Giménez

Profesoras del CEF

EXTRACTO

El trabajo que a continuación se desarrolla constituye la tercera y última parte de la serie dedicada a la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible. En él desarrollaremos la norma séptima de la citada Resolución y a continuación exponemos un esquema a modo de resumen de lo visto a lo largo de los tres trabajos ya publicados.

Palabras claves: derechos de adquisición de jugadores, derechos de participación en competiciones deportivas, derechos sobre organización de acontecimientos deportivos y derechos de replantación de las empresas vitivinícolas.

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

Anna Ayats Vilanova

Pilar García Giménez

ABSTRACT

The work then develops is the third and final part of the series dedicated to the resolution of 28 May 2013, the Institute of Accounting and Auditing, setting standards for registration, assessment and information are held to include in memory of intangible assets. It will develop the seventh rule of Resolution and then we present a scheme as a summary of what is seen along the three papers published.

Keywords: rights to acquire players, rights to participate in sports competitions, rights organization of sporting events and replanting rights of wine companies.

Sumario

8. Norma Séptima. Otros inmovilizados intangibles
 - 8.1. Derechos de adquisición de jugadores
 - 8.2. Derechos de participación en competiciones deportivas
 - 8.3. Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos
 - 8.4. Derechos de replantación de las empresas vitivinícolas
9. Esquema resumen de las normas de inmovilizado intangible

8. NORMA SÉPTIMA. OTROS INMOVILIZADOS INTANGIBLES

En esta norma se estudian inmovilizados intangibles que no estaban previstos en el PGC, pero que han ido apareciendo en sucesivas consultas publicadas por el ICAC. Son:

1. Derechos de adquisición de jugadores.
2. Derechos de participación en competiciones deportivas.
3. Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos.
4. Derechos de replantación de las empresas vitivinícolas.

8.1. DERECHOS DE ADQUISICIÓN DE JUGADORES

Es el importe devengado cuando se adquieren los derechos sobre un jugador determinado. Este contrato es independiente del contrato de prestación de servicios del jugador.

Los derechos se valoran por su precio de adquisición.

El plazo de amortización es la duración del contrato. Este plazo podrá ampliarse si el jugador renovase antes de la finalización del mismo. También es susceptible de deteriorarse si el valor recuperable del derecho es inferior a su valor contable (por ejemplo, por sucesivas lesiones que afecten al rendimiento del jugador, no ser convocado habitualmente...).

El derecho es baja del balance cuando el jugador sea traspasado o sea baja del equipo por cualquier circunstancia. Si se hace efectiva la cláusula de rescisión, se genera un resultado, positivo o negativo que se recogerá en el apartado 11, «Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado de la cuenta de pérdidas y ganancias».

Si se produjera la renovación, los importes a pagar se contabilizan como gastos de personal. En caso de estar pendientes de devengo, deben reflejarse en el activo del balance como un anticipo en el epígrafe «Deudores comerciales no corrientes». El anticipo se dará de baja a medida que se vayan devengando los gastos de personal.

El mismo tratamiento se aplicará cuando se realice la adquisición de los derechos de imagen del jugador o del técnico. A medida que se vayan generando los beneficios económicos se irán imputando a la cuenta de pérdidas y ganancias como un gasto de personal.

Si se pagara una cantidad a cuenta de hacerse con los servicios futuros del jugador, debería registrarse como un anticipo del inmovilizado intangible.

No son inmovilizados intangibles los gastos de formación de los jugadores pertenecientes a la cantera del club.

EJEMPLO 18. Derechos de compra sobre jugadores

Con fecha 30 de junio de 2013 el Atlético de Madrid acuerda con el Valencia, CF el traspaso de un jugador pagando al contado 500.000 euros y 420.000 euros dentro de un año. El contrato vincula al jugador por 3 años, acordando un salario mensual de 30.000 euros, con una cláusula de rescisión de 1.500.000 euros.

A finales de 2014 se pacta con el jugador una mejora de contrato pasando a cobrar 50.000 euros por mes y se le prorroga el contrato hasta finales de 2017.

El 30 de junio de 2015 se considera que el importe recuperable es de 250.000 euros, en parte por la situación de crisis de los clubes, lo que ha repercutido en el precio de los fichajes y a que el jugador durante el mes de marzo sufrió una grave lesión que le tendrá apartado de los terrenos de juego como mínimo 6 meses.

El 30 de junio de 2016 se analiza la situación del jugador que se ha vuelto a incorporar al equipo. Su rendimiento es inferior al esperado y el club le está buscando comprador, solicitando 200.000 euros.

En el mercado de invierno se formaliza su traspaso por 240.000 euros que se perciben al contado. El contrato se formaliza el 28 de diciembre de 2016.

Se pide:

Registrar las operaciones anteriores si la fecha de cierre del ejercicio contable es el 30 de junio y suponiendo una tasa de interés o de actualización del 5 %.

Solución

30-06-2013. Por los derechos de compra:

Código	Cuentas	Debe	Haber
208	Derechos de adquisición de jugadores	900.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo (420.000/1,05)		400.000
572	Bancos, c/c		500.000

.../...

.../...

30-06-2014. Por la amortización de los derechos de compra de los jugadores:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	300.000	
2808	Amortización acumulada de derechos de compra de jugadores (900.000/3 años)		300.000

Por el devengo de los intereses y el pago de la deuda pendiente de los derechos de compra:

Código	Cuentas	Debe	Haber
6624	Intereses de deudas, otras empresas	20.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo (400.000 × 0,05)		20.000

Código	Cuentas	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo (400.000 × 1,05)	420.000	
572	Bancos, c/c		420.000

31-12-2014. Se modifica el contrato del jugador:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	150.000	
2808	Amortización acumulada de derechos de compra de jugadores [(900.000/3 años) × 6/12]		150.000

Valor en libros de los derechos de compra (900.000 – 450.000) 450.000 euros

Nuevo periodo de vinculación al club 3 años
(desde 1 de enero de 2015 a 31 de diciembre de 2017)

Nueva cuota de amortización (450.000/3 años) 150.000 euros

30-06-2015. Por la cuota de amortización de los derechos de compra del jugador:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	75.000	

.../...

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
.../...			
2808	Amortización acumulada de derechos de compra de jugadores $[(450.000/3 \text{ años}) \times 6/12]$		75.000

Determinar si procede dotar deterioro de valor o no:

Valor en libros (900.000 – 525.000)	375.000 euros
Importe recuperable	250.000 euros
Deterioro de valor	125.000 euros

Código	Cuentas	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	125.000	
2908	Deterioro de valor de los derechos de compra de jugadores		125.000

30-06-2016. Por la cuota de amortización de los derechos de compra del jugador:

Valor en libros (900.000 – 525.000 – 125.000)	250.000 euros
Duración contrato pendiente	2,5 años

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	100.000	
2808	Amortización acumulada de derechos de compra de jugadores (250.000/2,5 años)		100.000

Existe un plan de venta sobre el jugador, siendo el precio que solicita el club por el traspaso 200.000 euros.

Valor en libros (900.000 – 625.000 – 125.000)	150.000 euros
Importe recuperable	200.000 euros
Revierte el deterioro	50.000 euros

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
2908	Deterioro de valor de los derechos de compra de jugadores	50.000	
790	Reversión del deterioro del inmovilizado intangible ...		50.000

Y se reclasifica a activo no corriente mantenido para la venta:

Código	Cuentas	Debe	Haber
580	Inmovilizado	200.000	
2908	Deterioro de valor de los derechos de compra de jugadores	75.000	
2808	Amortización acumulada de los derechos de compra de jugadores	625.000	
208	Derechos de compra de jugadores		900.000

28-12-2016. Por el traspaso del jugador:

Por la transmisión del jugador:

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	240.000	
580	Inmovilizado (derechos de adquisición de jugadores) ...		200.000
770	Beneficio procedente del inmovilizado intangible		40.000

8.2. DERECHOS DE PARTICIPACIÓN EN COMPETICIONES DEPORTIVAS

Son los importes pagados a otras entidades por la adquisición de los derechos para poder participar en competiciones de carácter oficial. Debe ser con carácter oneroso y no representarse mediante una cuota periódica.

La amortización se hará durante la vida útil que no podrá ser superior a cinco años salvo prueba en contrario.

Si se produjera un descenso de categoría o una pérdida del derecho a participar, debe registrarse un deterioro de valor por el valor en libros.

EJEMPLO 19. Derechos de participación en competencias deportivas

El Club de Fútbol Sabadell le compra los derechos al Club de Fútbol Girona, que atraviesa por graves problemas financieros, la permanencia en la Segunda División para la Liga 2014/2015 y le paga 200.000 euros. El importe se abona a finales de mayo de 2014.

Se decide amortizar el derecho en el plazo que recomiendan las normas contables, pero el 30 de junio de 2016 pierde la categoría y no puede permanecer en la Segunda División.

Se pide:

Registrar las operaciones anteriores si la fecha de cierre del ejercicio es el 30 de junio.

Solución

31-05-2014. Por la compra de los derechos de participación en la Segunda División:

Código	Cuentas	Debe	Haber
207	Derechos de participación en competiciones deportivas	200.000	
572	Bancos, c/c		200.000

La normativa contable recomienda amortizar estos derechos en el plazo máximo de 5 años. Si se perdiese la categoría debería dotarse deterioro por el valor en libros.

30-06-2015. Por la amortización:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	40.000	
2807	Amortización acumulada de derechos de participación en competiciones deportivas (200.000 euros/5 años)		40.000

30-06-2016. Por la amortización:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	40.000	
2807	Amortización acumulada de derechos de participación en competiciones deportivas (200.000 euros/5 años)		40.000

.../...

.../...

30-06-2016. Al perder la categoría profesional se debe registrar deterioro por el importe del valor en libros de los derechos de participación.

$$\text{Valor en libros} = 200.000 - (200.000/5 \text{ años} \times 2 \text{ años}) = 120.000 \text{ euros}$$

Código	Cuentas	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	120.000	
2907	Deterioro de valor de derechos de participación en competiciones deportivas		120.000

8.3. DERECHOS SOBRE ORGANIZACIÓN DE ACONTECIMIENTOS DEPORTIVOS

Se contabilizarán como un inmovilizado intangible cuando se adquieran a título oneroso.

Los criterios de amortización y deterioro son los comunes para el resto de los inmovilizados intangibles.

Los gastos ocasionados por la celebración de eventos deportivos (campeonatos del mundo, de la región, olimpiadas) se calificarán como un proyecto de prestación de servicios en curso que se califica como existencias.

Los gastos se registrarán según el momento del devengo.

Se contabilizarán existencias de servicios en curso por el coste de producción, que estará formado por los costes directos y la parte que razonablemente pueda imputarse de costes indirectos.

En cuanto a los otros gastos, tendrán el siguiente tratamiento:

- a) Gastos de comercialización y gastos generales de administración o dirección, no tendrán la consideración de coste de producción.
- b) No se incluirán dentro del coste de producción los gastos incurridos antes de la designación ni aquellos que tengan naturaleza similar a la de los gastos de establecimiento.
- c) Si las existencias de productos en curso necesitan un periodo de tiempo superior a un año antes de empezar a generar ingresos, se incluirán los gastos financieros devengados que se correspondan con financiación ajena, ya sea específica o genérica y que sean atribuibles a la realización del proyecto.

Si el valor neto realizable de las existencias fuera inferior a su valor en libros, debe registrarse un deterioro de valor.

En el caso de firmarse contratos de patrocinio publicitario (el patrocinado a cambio de una contraprestación se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador) debe registrarse como un gasto para el patrocinador y como un ingreso para el patrocinado. Ambos se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con el principio del devengo. Si se realizasen pagos anticipados por la futura prestación del servicio, se reflejarán como un anticipo que se dará de baja en el momento en el que se preste el servicio.

8.4. DERECHOS DE REPLANTACIÓN DE LAS EMPRESAS VITIVINÍCOLAS

Se contabiliza como un inmovilizado intangible el importe pagado por la adquisición de los derechos de plantación de la vid en terrenos que no son propiedad de la empresa vitivinícola.

Este derecho de replantación está generado por el previo arranque de viñedos de otra parcela, de tal modo que la superficie cultivada en el conjunto de la CEE se mantenga invariable.

El derecho de replantación tiene una vida indefinida y no se amortiza, pero puede ser objeto de deterioro de valor, si el importe recuperable es inferior al valor en libros.

EJEMPLO 20. Derechos de replantación de viñedos

Una cooperativa vitivinícola del Priorato adquiere los derechos de replantación de unas viñas que eran propiedad de un agricultor. El importe pagado es de 50.000 euros más el 12 % de IVA al estar en el régimen especial agrario.

Se pide:

Registrar la compra.

Solución

Por la compra de los derechos de replantación de viñedos:

Código	Cuentas	Debe	Haber
207	Derechos de replantación de viñedos	50.000	
			.../...
			.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
.../...			
472	Hacienda Pública, IVA soportado (12%)	6.000	
572	Bancos, c/c		56.000

Al no tener una vida indefinida no se amortiza. Si el importe recuperable en el tiempo fuera inferior al valor en libros, debería ser objeto de deterioro de valor.

9. ESQUEMA RESUMEN DE LAS NORMAS DE INMOVILIZADO INTANGIBLE

Definición	<ul style="list-style-type: none"> • Son derechos susceptibles de valoración económica, identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física. • Su reconocimiento se basa en el cumplimiento de la definición de activo del Marco Conceptual que implica control, valoración fiable y que origine beneficios económicos futuros para la entidad. • Además, se exige el criterio de identificabilidad, que implica cumplir alguna de las dos condiciones: <ul style="list-style-type: none"> – Ser separable, esto es, que pueda ser vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado. – Surgir de derechos legales o contractuales, con independencia de que sean transferibles o separables de la empresa. <p>Ejemplos: proyectos de I+D, licencias, concesiones, derechos de imagen, derechos de autor, aplicaciones informáticas, página web, cuotas emisión de CO₂, derechos de traspaso, compra de base de datos o carteras de clientes, etc.</p> <p>No se consideran activos intangibles: los gastos de primer establecimiento o inicio de actividad, los costes de selección y formación del personal, estudios de mercado, los gastos de publicidad o lanzamiento de productos, el diseño interno de logos y marcas, la creación propia de una cartera de clientes o la valoración de la fidelidad de los clientes, los planes de formación de la plantilla o los costes de traslado o reorganización empresarial.</p>
-------------------	--

VALORACIÓN INICIAL DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE	
Precio de adquisición	<ul style="list-style-type: none"> • Precio inicial – descuentos + costes de la puesta en uso + valor actual de los pagos contingentes + valor actual de los costes de desmantelamiento, retiro o rehabilitación + costes financieros en los proyectos que su puesta en uso supere el año (excepto investigación). <p>Los impuestos indirectos solo se incluyen si no son recuperables de la Hacienda Pública.</p> <p>Observación: se incorporan los mismos criterios que contiene la Resolución del ICAC del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, e incluso algunos conceptos pueden tener mayor protagonismo, como los pagos contingentes, que suelen ser habituales en las concesiones administrativas, los derechos de uso y los derechos de autor.</p>
Coste de producción	<ul style="list-style-type: none"> • Son los costes necesarios para crear, producir y poner en uso un activo intangible que se genere internamente, como por ejemplo: <ul style="list-style-type: none"> – Coste de materiales y servicios utilizados en la generación del activo intangible. – Los costes de la retribución del personal que colaboran directamente en el proyecto. – Los honorarios para registrar el derecho. – La amortización de patentes y licencias que se utilicen para generar activos intangibles. <p>No se incluirán como coste del activo intangible la formación del personal que ha de trabajar con el activo ni los costes generales de administración o comerciales. Tampoco los costes de subactividad.</p>

NORMA CUARTA DE LA RESOLUCIÓN. VALORACIÓN POSTERIOR
<ul style="list-style-type: none"> • Es la valoración por la que figurará el activo intangible una vez haya empezado a generar ingresos para la empresa: $\text{VALOR CONTABLE} = \text{COSTE} - \text{AMORTIZACIÓN ACUMULADA} - \text{DETERIORO DE VALOR}$ <ul style="list-style-type: none"> • La vida útil es el periodo de tiempo que la empresa estima que el activo intangible le aporta beneficios económicos. • Un activo intangible se considera que tiene una vida indefinida cuando no podemos acotar los años que genera ingresos (marcas, carteras de clientes, licencias por tiempo indeterminado, bases de datos). Dichos activos no se amortizan, pero existe la obligación de analizar si se produce deterioro de valor al cierre del ejercicio y debemos informar en la Memoria de las causas que hacen que la vida sea indefinida. <p style="text-align: right;">.../...</p>

NORMA CUARTA DE LA RESOLUCIÓN. VALORACIÓN POSTERIOR

.../...

- Si un activo incluye elementos tangibles e intangibles, se debe valorar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo.

Ejemplos:

- Una máquina que incorpora *software* informático para automatizar su uso y control de costes. Ambos se registran como inmovilizado material y si la vida útil es distinta se amortizan como elementos separados.
- Un programa de ingeniería industrial que requiere la instalación de *hardware* (ordenadores, paneles electrónicos, cables), pero del total del presupuesto la parte de materiales representa un 15 %. Ambos se registran como inmovilizado intangible.
- El valor residual para el inmovilizado intangible se presume nulo, excepto que haya un compromiso de compra por un tercero o un mercado activo.

NORMA QUINTA. DERECHOS DE USO A TÍTULO GRATUITO (NRV 18.ª PGC)

- El registro contable de la cesión del derecho de uso de un bien dependerá de si abarca la totalidad de la vida económica del activo o no.

a) Cesión del derecho de uso a perpetuidad o por un periodo de tiempo que supera la vida económica del bien.

La empresa receptora da de alta el activo atendiendo a sus características físicas (material o intangible). Se valora por su valor razonable y se considera ingreso de patrimonio neto, cuenta 941, «Ingresos por donaciones y legados de capital», siendo el criterio de amortización e imputación a resultado del ejercicio en función de la vida del activo.

b) Cesión por un periodo inferior a la vida económica del inmovilizado

La empresa receptora anota el derecho de uso como inmovilizado intangible, cuenta 207, «Derechos sobre activos cedidos en uso». Se valora por su valor razonable y se imputa como ingreso de patrimonio, cuenta 941, «Ingresos por donaciones y legados de capital». La amortización del derecho y la imputación a ingreso de la donación se harán en función de los años de cesión.

- Si el periodo de cesión se pacta por un año o es revocable por parte del cedente al cierre de cada ejercicio, la empresa no registra ningún activo. A efectos puramente informativos, se limita a contabilizar gasto según su naturaleza e ingreso por donación directamente a pérdidas y ganancias.

NORMAS PARTICULARES (NRV 6.ª PGC + NORMA SEXTA DE LA RESOLUCIÓN)

Investigación: búsqueda de nuevos conocimientos en el ámbito científico y técnico, de una forma continua y planificada.

La regla general es registrar como gasto del ejercicio los gastos de investigación, aunque existe la opción de activarlos si se cumplen los siguientes requisitos:

- Informes favorables a nivel técnico y económico.
- Correlación entre el proyecto con los objetivos perseguidos y obtenidos.
- Especificar de forma individualizada los costes, tiempos y la rentabilidad de cada proyecto.
- Informar en la Memoria.

Desarrollo: es la aplicación concreta de los logros conseguidos de la investigación hasta que se inicia la producción comercial (creación de modelos, prototipos, moldes, diseños industriales utilizando la nueva tecnología).

La activación de los gastos de desarrollo es obligatoria si se cumplen los siguientes requisitos:

- Proyecto individualizado que permita medir de forma fiable los desembolsos atribuibles al mismo.
- Claridad en el método de asignación, imputación y distribución temporal de los costes.
- Informes favorables a nivel técnico y ofrecer una rentabilidad económica (exista mercado).
- No existan problemas para financiarlo e intención por parte de la empresa de completar el proyecto.
- Informar en la Memoria.

NOTA: Solo es posible activar los gastos del ejercicio actual, no se pueden aflorar los costes del proyecto de ejercicios anteriores que se consideraron gastos del ejercicio.

Los gastos financieros se incluyen como mayor coste en la fase de desarrollo si va suponer más de un año, pero nunca se consideran en la etapa de investigación.

Los gastos de desarrollo no incluyen los costes activados como investigación. Si existen dificultades para separar la etapa de investigación de la fase de desarrollo, la totalidad de la inversión se considera investigación.

Amortización

- Los gastos de investigación se empiezan a amortizar a partir de la activación en un máximo de cinco años, pueden ser menos.

.../...

NORMAS PARTICULARES (NRV 6.ª PGC + NORMA SEXTA DE LA RESOLUCIÓN)

.../...

- Los gastos de desarrollo se empiezan a amortizar una vez ha finalizado el proyecto. La normativa recomienda cinco años, pero permite un plazo superior con la condición que se informe de las causas en la Memoria.
- Una vez activados los gastos de I+D, si surgen dudas sobre la viabilidad técnica o económica del proyecto, se procede a dar de baja la fase de investigación por la parte no amortizada con la cuenta 670, «Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible»; mientras que por la parte del desarrollo se determina si procede deterioro de valor.

Propiedad industrial: son los costes incurridos para obtener la propiedad o el uso de patentes de invención, modelos de utilidad, diseños industriales y patentes de introducción, tanto si se han desarrollado internamente como si se adquieren a terceros.

Si se trata de un desarrollo propio, el coste está formado por los gastos de desarrollo pendientes de amortizar más los costes de inscripción, mientras que si adquiere a terceros incluye el precio de adquisición más los costes de registro y formalización.

El periodo de amortización se elige en función de la capacidad de generar ingresos del producto o diseño industrial, no tiene por qué coincidir con el límite legal.

Propiedad intelectual: es la adquisición de los derechos de explotación de una obra literaria, artística o científica. Dos tipos:

- a) **Obras audiovisuales:** creación de imágenes, con o sin sonido incorporado, que están destinadas a ser mostradas a través de aparatos de proyección o por cualquier medio de comunicación (salas cinematográficas, pases en televisión, video, internet).

La vida de estos activos depende del tiempo que contribuyan a generar ingresos. La Resolución recomienda no superar los cinco años y obliga a informar en la Memoria de las causas si se elige un periodo superior. Además, no admite sistemas de amortización crecientes, debido a que la difusión de la obra es más relevante en los primeros años.

- b) **Fondos editoriales:** es un contrato en que el autor de una obra literaria le autoriza al editor la reproducción y difusión de la misma, tanto en formato libro como digital, a cambio de una compensación económica, son los llamados derechos de autor.

La cuota de amortización se determina en función de la previsión de ventas o descargas, con revisión a final de cada ejercicio en función de las desviaciones entre realidad y previsión, lo que conlleva modificar las estimaciones futuras.

Derechos de traspaso: es el precio que se abona por la cesión de un local de negocio, debido a la clientela, imagen de marca, localización o reformas que hizo el anterior arrendatario. El nuevo arrendatario subroga los derechos y obligaciones que se acordaron en el contrato de arrendamiento primario con el propietario del local.

.../...

NORMAS PARTICULARES (NRV 6.ª PGC + NORMA SEXTA DE LA RESOLUCIÓN)

.../...

Las inversiones que haga el arrendatario en el local, siempre que no sean separables del edificio y aporten beneficios económicos, se registran como inmovilizado material.

Los derechos de traspaso se amortizan en función de la duración del contrato de arrendamiento, incluyendo las posibles prórrogas si no hay dudas de que se van a ejercitar. Mismo criterio para las reformas, excepto que la vida económica sea inferior.

Si el arrendatario percibe una contraprestación por renunciar a sus derechos, dicho importe se asimila a una indemnización y se registra en la cuenta 770, «Beneficios procedentes del inmovilizado intangible», aunque no exista ningún intangible registrado como activo.

Desde la perspectiva del arrendador, el pago de la indemnización para rescindir el contrato se considera un activo, si la consecuencia de dicha cancelación va a suponer para la empresa la generación de ingresos futuros por un importe igual o superior al de la indemnización. En caso contrario, el importe pagado se considera (678) «Gastos excepcionales».

Ejemplo: Una sociedad adquiere un bloque de pisos en el casco antiguo de la ciudad con la intención de remodelar toda la finca y convertirlo en un hotel de lujo. Para ello, acuerda con los inquilinos una indemnización a fin de que abandonen el inmueble. ¿Cómo se registraría la indemnización?

Respuesta: Mayor coste del edificio.

Aplicaciones informáticas: es el importe que se abona por la propiedad o el uso de programas informáticos o páginas web, ya sean adquiridos a terceros o elaborados por la propia empresa, con la condición de que se vayan a utilizar durante varios ejercicios.

No se incluyen como parte del coste los siguientes conceptos:

- Los costes derivados de la modificación o modernización de la aplicación informática o página web ya existentes, **salvo que puedan identificarse de forma específica e individualmente como ampliación o mejoras del citado activo, que luego irían como mayor valor del intangible.**
- Los costes de formación del personal para la aplicación del sistema informático o la página web.
- Los costes derivados de consultas realizadas a otras empresas.
- Los costes de mantenimiento de la aplicación informática o página web.
- Los desembolsos realizados para el desarrollo de una página web, básicamente con el objetivo de promocionar y anunciar sus productos o servicios de la empresa.

El criterio de amortización nos remite a los gastos de desarrollo, recomienda un máximo de 5 años. La Resolución hace hincapié en la obsolescencia tecnológica y defiende periodos cortos. Excepcionalmente, si se trata de grandes inversiones (SAP, Navision), puede exceder el límite de los 5 años con el requisito de informar en la Memoria.

.../...

NORMAS PARTICULARES (NRV 6.ª PGC + NORMA SEXTA DE LA RESOLUCIÓN)

.../...

Cuando un inmovilizado material incorpora un programa informático para su funcionamiento hay que evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo a fin de calificar la inversión global como material o intangible.

Concesiones administrativas: es el precio que abona una empresa a un ente público por la gestión de un servicio público.

Si el contrato establece pagos anuales durante el periodo de concesión, el tratamiento contable se regula por la norma de arrendamientos, lo habitual es que sea operativo (gasto del ejercicio), excepto que conlleve la explotación de la totalidad de la vida económica del activo que se calificaría de arrendamiento financiero, dando lugar a un inmovilizado material por el valor actual de los pagos mínimos.

La gestión del servicio público puede conllevar inversiones en activos revertibles, teniendo que aplicar los siguientes criterios:

- Si el activo revertible tiene una vida económica superior a la duración de la concesión, la amortización se hará en función del periodo concesional.
- Si el activo revertible tiene una vida económica inferior al periodo de la concesión y no debe ser objeto de renovación, se aplica la vida útil del bien.
- Si el activo revertible debe ser objeto de renovación en los últimos años de la concesión y tiene una vida económica mucho más larga, con el fin de repercutir la última renovación a lo largo de la concesión se crea al inicio un inmovilizado intangible y una provisión por el mismo importe, equivalente al valor en libros que tendría el bien en el momento de la reversión pero actualizado desde la fecha de la última renovación.

El activo intangible se amortiza por el periodo concesional de forma lineal o proporcionalmente a ingresos y la provisión es objeto de actualización financiera.

Las variaciones en los costes previstos o de la tasa de actualización modifican el valor del activo intangible y la provisión, mismo tratamiento que los costes de desmantelamiento.

La diferencia entre la cantidad desembolsada en la reposición del bien y el saldo estimado de la provisión se tratará como un inmovilizado material y se amortizará por el tiempo que le resta para finalizar la concesión. Es como un coste de retiro pagado por anticipado.

Si la sociedad debe financiar al final de la concesión costes de desmantelamiento o retiro, se estima su valor actual y se suma al coste del activo revertible y se crea una provisión.

Si se producen modificaciones en el plazo de la concesión deberán modificarse de forma prospectiva las cuotas de amortización de la concesión, los activos revertibles y los costes de reversión.

.../...

NORMAS PARTICULARES (NRV 6.ª PGC + NORMA SEXTA DE LA RESOLUCIÓN)

.../...

Contratos de franquicia: es el canon que abona una empresa al franquiciador por cederle la explotación de una franquicia sobre un negocio o actividad mercantil que tiene éxito, como por ejemplo Mango, Zara, Telepizza, Berska, Calcedonia, H&M, Imaginarium, Starbucks, etc.

La franquicia supone compartir denominación o rótulo y presentación uniforme de los locales, beneficiarse de los conocimientos técnicos y comerciales del franquiciador, recibir soporte a través de una central de compras, formación del personal, promoción de los productos, etc., durante la vigencia del contrato.

El canon inicial se registra como activo intangible, si además se ha pactado una serie de pagos anuales en función de la facturación o el resultado de la actividad, estos importes no se incluyen, sino que se consideran arrendamiento y figuran como gasto del ejercicio.

El plazo máximo de amortización es la duración del contrato incluyendo las posibles prórrogas.

Derechos de emisión de gases de efecto invernadero: incluye tanto los derechos adquiridos a través de la plataforma SENDECO, que es el mercado de la bolsa española donde se negocian las cuotas de emisión de CO₂, como los derechos que le han sido asignados de forma gratuita o a un precio menor al de mercado por el Registro Nacional de Derechos de Emisión en España (RENADE).

Los derechos de emisión de CO₂ no se amortizan pero pueden ser objeto de deterioro de valor y se dan de baja con ocasión de su venta a terceros, entrega o caducidad.

Si los derechos de emisión de gases se adquieren sin contraprestación o a un precio inferior al de mercado se registra un ingreso de patrimonio neto, grupo 9 y se transfiere a resultado a medida que se imputa el gasto del ejercicio por la emisión de gases.

La empresa debe registrar un gasto en el subgrupo (62) en función de los gases que emite con contrapartida a una provisión, debido a que el importe exacto no se va a conocer hasta que tenga que hacer entrega de los correspondientes derechos, donde primero se aplicarán los asignados por subasta y los comprados se valoran a coste medio ponderado.

OTROS INMOVILIZADOS INTANGIBLES (NORMA SÉPTIMA DE LA RESOLUCIÓN)

Derechos de adquisición de jugadores: recoge el importe satisfecho o a satisfacer por la adquisición de un determinado jugador procedente de otra entidad.

Los importes entregados a cuenta de jugadores futuros se contabilizarán en la cuenta 209, «Anticipos del inmovilizado intangible».

En ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles los gastos de formación de los jugadores que provengan de la cantera.

.../...

OTROS INMOVILIZADOS INTANGIBLES (NORMA SÉPTIMA DE LA RESOLUCIÓN)

.../...

El plazo de amortización es la duración del contrato, que se puede modificar si se produce la renovación del jugador antes de su vencimiento.

Se puede plantear deterioro de valor si el importe recuperable es menor al valor en libros. Y se dará de baja del balance cuando el jugador sea objeto de traspaso o causa baja en el equipo.

Derechos de participación en competiciones deportivas: son los importes satisfechos a otras entidades por la adquisición de los derechos de participar en competiciones oficiales.

Se amortizan de acuerdo a la vida útil, que salvo prueba al contrario se presume que no es superior a cinco años. Si pierde la categoría, el valor pendiente de amortizar se deteriora.

Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos: es el importe que se abona por organizar un evento deportivo (campeonato del mundo de fútbol, golf, copa de vela, juegos olímpicos, triatlón, tenis, esquí de fondo, ciclismo). Normalmente la empresa se compromete a prestar el servicio a cambio de ingresos de taquilla y de publicidad.

Si se trata de un evento deportivo que se celebra cada dos, tres o cuatro años, los costes que se incurren previamente se activan como servicios en curso.

Derechos de replantación de las empresas vitivinícolas: es el importe que se abona por adquirir derechos de plantación de la vid. Al no tener fecha de caducidad, tiene una vida indefinida y no se amortiza.

Este derecho de replantación está generado por el previo arranque de viñedo de otra parcela, de tal modo que la superficie cultivada de vid en el conjunto de la CEE se mantenga invariable.