

ALERTA CONTABLE

PRINCIPALES ASPECTOS REGULADOS EN LA NUEVA RESOLUCION DEL ICAC SOBRE NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE - JUNIO 2013

1. Introducción

En esta alerta contable, analizamos los principales aspectos regulados en la Resolución 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.

La nueva resolución ha sido publicada en el BOE Nº 132, de 3 de junio de 2013, derogando a su antecedente inmediato en la materia, la Resolución de 21 de enero de 1992, del Presidente del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.

2. Pagos contingentes

Como paso previo al registro contable, cuando se adquiera el derecho a explotar un inmovilizado intangible a cambio de un importe fijo y otro variable o contingente, en primer lugar será preciso analizar si la empresa cesionaria asume los riesgos y beneficios significativos del elemento y, en consecuencia, puede concluirse que se ha producido un verdadero negocio adquisitivo, o si por el contrario la cesión de uso constituye desde una perspectiva estrictamente contable un arrendamiento operativo, en cuyo caso en aplicación de la norma de registro y valoración del Plan General de Contabilidad sobre arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, no procedería la incorporación del inmovilizado al patrimonio de la empresa cesionaria.

Si procede la incorporación del inmovilizado al patrimonio, la resolución remite a los criterios aplicables al inmovilizado material. En este sentido, si la contraprestación entregada a cambio de un inmovilizado intangible incluye un componente contingente, formará parte del precio de adquisición del inmovilizado intangible la mejor estimación del valor actual del pago contingente.

Si se produce un cambio en la estimación de la contraprestación contingente, la empresa incrementará o reducirá el valor contable del activo en el mismo importe en el que se modifique el valor contable del pasivo, salvo que la nueva estimación esté relacionada con variables como los tipos de interés o un índice de precios, en cuyo caso, se tratarán como un ajuste al tipo de interés efectivo de la deuda y no producirán por tanto una revisión del precio de adquisición del activo.

No obstante:

- Los pagos contingentes que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo de la actividad, como la cifra de ventas o el resultado del ejercicio, se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurran.

- Si el pago contingente se vincula a la ocurrencia de un evento futuro que aumente los beneficios o rendimientos económicos que proporcionará el activo, relacionado con hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, el tratamiento contable de la operación será el previsto para las ampliaciones o mejoras del inmovilizado material.

A nivel internacional, se ha manejado tanto la solución aceptada por el ICAC (ajustar el valor del activo), como la solución consistente en reconocer los pagos contingentes en la cuenta de pérdidas y ganancias. Sin embargo, todavía no se ha tomado una decisión al respecto, esperando que el IASB apruebe su norma sobre arrendamientos.

3. Adquisiciones de derechos de uso cedidos a título gratuito

La resolución dispone el siguiente tratamiento contable para las adquisiciones de derechos de uso (usufructo, cesión de uso de bienes de dominio público, etc):

Cuando una entidad sea beneficiaria de una cesión de uso gratuita, por ejemplo de un inmueble, procederá:

- Al reconocimiento de un inmovilizado intangible, cuando pueda concluirse que la entidad controla un recurso con proyección económica futura; es decir, cuando la cesión se acuerde de forma irrevocable e incondicional por un periodo de tiempo superior al año.
- Al reconocimiento del correspondiente elemento patrimonial en función de su naturaleza, si además de acordarse una cesión irrevocable e incondicional, la cesión se extiende a la práctica totalidad de la vida del bien o derecho cedido.
- A no contabilizar activo alguno, limitándose a reconocer todos los años un gasto por arrendamiento y un ingreso en concepto de subvención/donación en la cuenta de pérdidas y ganancias, por la mejor estimación del derecho cedido, en el supuesto de que la cesión se pacte por un periodo de un año, renovable por periodos iguales, o por un periodo indefinido o determinado superior al año reservándose el cedente la facultad de revocarla al cierre de cada ejercicio. El motivo es que en este caso, el fondo económico de la operación se correspondería con un contrato a ejecutar de carácter gratuito.

Cuando las adquisiciones de derechos de uso (derecho de superficie, arrendamiento, etc.) fuese a cambio de una contraprestación, la operación se tratará contablemente según establece la norma de arrendamientos del Plan General de Contabilidad.

4. Gastos de investigación y desarrollo

La norma sexta regula los criterios que deben cumplir los proyectos de investigación y desarrollo para que se puedan y deban activar, respetivamente, los gastos incurridos.

En sintonía con la regulación contenida en el Plan General de Contabilidad, la empresa podrá activar los gastos de investigación desde el momento en que se cumplan las siguientes condiciones:

- Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate. La apreciación de la rentabilidad económico-comercial y del éxito técnico de los proyectos de investigación se realizará genéricamente para cada conjunto de actividades interrelacionadas por la existencia de un objetivo común. La norma también aclara que a veces resulta difícil apreciar el cumplimiento de las condiciones exigidas para activar estos desembolsos debido a la incertidumbre asociada a los proyectos, provocando que la activación de los mismos, en la práctica, se restrinja a supuestos muy determinados. En este sentido, cuando no se pueda establecer una relación estricta entre "proyecto" individual de investigación y objetivos perseguidos y obtenidos, no se podrá activar importe alguno.

Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años, de acuerdo con un plan sistemático, salvo que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, en cuyo caso deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio. La amortización de los gastos comenzará a realizarse desde el momento en que se activen en el balance de la empresa

Por su parte, en relación con los proyectos de desarrollo se ha reproducido la regulación contenida en la IAS 38, incluyendo adicionalmente la presunción, de acuerdo con el Plan General de Contabilidad, de que la vida útil de este activo no será superior a cinco años.

Si la empresa no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo intangible, tratará los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido soportados solo en la fase de investigación.

Adicionalmente se indica que en los proyectos de investigación y desarrollo, en ningún caso se contabilizarán como inmovilizado intangible los costes de subactividad, y los de estructura general de la empresa. En los proyectos de investigación contabilizados como un activo tampoco se permite la activación de gastos financieros.

Esto es, a diferencia de lo previsto en la Resolución del año 1992 y en sintonía con la IAS 38, se ha eliminado la prohibición de activación de los gastos financieros en los proyectos de desarrollo, circunstancia que debería llevar a capitalizar la carga financiera cuando el inmovilizado requiere un plazo superior al año para estar en condiciones de uso.

5. Obras audiovisuales

Una producción audiovisual será calificada como:

- Inmovilizado intangible, cuando el objeto social de la empresa consista en la explotación económica de la obra sin que se produzca la transferencia sustancial de los riesgos y beneficios asociados a estos activos y estén destinados a servir de forma duradera a la actividad de la empresa.
- Existencias, cuando se posea para ser vendida o consumida en el curso normal de la explotación, o esté en proceso de producción y esté previsto destinarla a cualquiera de dichas finalidades. Esto sucedería por ejemplo, cuando una cadena de televisión adquiere series o desarrolla producciones para su posterior difusión en la propia cadena.

En el caso de que se califique como intangible:

- La valoración de las mismas se realizará al precio de adquisición o coste de producción, precisándose que no se imputarán a la obra audiovisual los gastos de comercialización, como son la publicidad y promoción, y los de estructura general.
- La amortización de las obras audiovisuales debe realizarse a partir del momento en que estén en condiciones de funcionamiento, es decir, cuando sea susceptible de producir ingresos con regularidad. Debido a la especial naturaleza de este activo intangible, se podrá considerar como fecha de inicio de la amortización la de calificación administrativa por edades a cargo del Ministerio de Cultura, y si esto no fuera posible, a partir de su estreno comercial. En estos activos el patrón de consumo está muy vinculado a la generación de ingresos en los primeros años de explotación, por lo que se prohíbe aplicar una amortización creciente.
- El análisis de los acuerdos de disposición de los citados derechos se realizará de forma individualizada para cada uno de sus componentes, circunstancia que podría determinar, en su caso, la baja parcial del activo en proporción al valor razonable del componente que se hubiese cedido (siempre que la cesión cumpla los criterios para calificarla como arrendamiento financiero). Por el contrario, si la cesión de los derechos de explotación se califica como un arrendamiento operativo, la productora continuará presentando y valorando la obra en arrendamiento conforme a su naturaleza, sin que proceda la baja del activo intangible. Este tratamiento es consecuencia de que la distribución de una obra audiovisual, generalmente se instrumenta mediante la formalización de diversos contratos, de tal forma que desde una perspectiva económica y jurídica la obra es objeto de fragmentación en diversos componentes (exposición en salas cinematográficas, pases en televisión, distribución videográfica, etcétera), a priori, todos ellos independientes en la generación de flujos de efectivo.

6. Renuncia de derechos de arrendamiento

La contraprestación entregada con motivo de una renuncia a unos derechos de arrendamiento, se registrará como sigue:

- Desde la perspectiva del arrendatario, se asimilará al cobro de una indemnización por renunciar a un valor intangible que posee la empresa, siempre que dicho importe se vincule a un inmovilizado intangible identificable aunque el mismo no figure en su contabilidad.
- Desde la perspectiva del arrendador o cedente del bien o derecho, si éste paga una indemnización al arrendatario o cesionario para rescindir un contrato, de tal forma que los ingresos a obtener en la situación conseguida tras la indemnización permitieran recuperar, al menos, el importe del citado desembolso más las cantidades necesarias para la generación de los futuros ingresos, los costes incurridos para cancelar el contrato inicial se contabilizarán como un activo. La amortización del elemento patrimonial que surge de esta operación deberá realizarse de forma sistemática durante su vida útil que, al tratarse de un coste relacionado con el nuevo contrato, no podrá ser superior a la duración de este último, teniendo en cuenta, en su caso, las posibles prórrogas que se pudiesen acordar. La aplicación de este criterio solo se producirá si:
 1. Es posible cuantificar los ingresos netos futuros previsibles a conseguir en la situación posterior a la indemnización.
 2. La operación en su conjunto ponga de manifiesto de forma clara y directa un aumento en la generación de ingresos netos futuros con respecto a los que generaría el contrato objeto de rescisión por un importe igual o superior al de la indemnización.

Cuando estos requisitos no se cumplan, la indemnización se contabilizará como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

7. Concesiones administrativas

La nueva resolución regula el tratamiento contable de los activos afectos a una concesión administrativa, cuando el acuerdo de concesión está fuera del alcance de la EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.

En este caso, las concesiones administrativas figurarán en el activo del balance como un activo intangible valoradas por el importe total de los gastos incurridos para su obtención y deberán ser objeto de amortización durante un plazo que no podrá superar el período concesional.

Cuando la empresa realice inversiones que deban ser objeto de renovación con una vida económica superior al período concesional:

- La inversión inicial y las sucesivas renovaciones con una vida económica inferior al plazo concesional se amortizará a lo largo de su vida útil.
- Para registrar como un gasto de manera sistemática la recuperación total de la última renovación, que tiene una vida económica que supera el plazo de la concesión, en el momento inicial se reconocerá un inmovilizado intangible y una provisión por el mismo importe, equivalente en términos financieros al valor en libros de la inversión que teóricamente luciría al término del plazo concesional, en el supuesto de que el activo no tuviese que ser entregado a la Administración concedente, actualizado desde la fecha en que se deba practicar la última inversión.
- El inmovilizado intangible deberá ser objeto de amortización en el plazo concesional.
- La provisión que surge como contrapartida del inmovilizado intangible deberá actualizarse cada año hasta la fecha de su efectiva cancelación, circunstancia que originará el reconocimiento de un gasto financiero.

La solución propuesta guarda sintonía con la regulada en la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias públicas.

8. Derechos de emisión de gases de efecto invernadero

La resolución dispone que los criterios a seguir para contabilizar estos activos están condicionados por el modelo de negocio que la empresa defina para los derechos de emisión.

El tratamiento propuesto es el siguiente:

- Los derechos de emisión de gases de efecto invernadero adjudicados o adquiridos para su consumo en el proceso productivo de la empresa, se calificarán como inmovilizado intangible;
- los adquiridos con el propósito de ser vendidos, se contabilizarán de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de registro y valoración sobre existencias del Plan General de Contabilidad;
- el tratamiento de los contratos vinculados a los citados derechos será el previsto en la norma de registro y valoración de instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad.

A nivel internacional, las firmas que utilizan derechos de emisión para la compensación de gases de efecto invernadero, han venido utilizando diferentes alternativas contables dada la ausencia de normativa internacional que unifique su tratamiento.

Víctor Hernán, Socio victor.hernan@cms-asl.com
Javier Lorite, Socio javier.lorite@cms-asl.com

Raúl Bañó, Asociado Principal raul.bano@cms-asl.com
María Gonzalez, Asociado Principal maria.gonzalez@cms-asl.com
Álvaro Ledesma, Asociado Principal alvaro.ledesma@cms-asl.com
Diego de Miguel, Asociado Principal diego.demiguel@cms-asl.com
Gonzalo Oliete, Asociado Principal gonzalo.oliete@cms-asl.com

Si usted tiene alguna idea o sugerencia, por favor póngase en **contacto** con nosotros.

Si no quiere recibir información vía correo electrónico, por favor pinche en el [link](#).

CMS Albiñana & Suárez de Lezo
Génova, 27
28004 Madrid
España
T: (34) 91 451 93 00
F: (34) 91 442 60 45

www.cms-asl.com [Aviso legal](#) [Declaración de privacidad](#)