ALERTA CONTABLE

Resolución de la Presidenta 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.

Junio de 2013

GTA VILLAMAGNA
ABOGADOS

Alerta Contable

Junio 2013

Resolución de la Presidenta 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.

1. Introducción

El BOE Nº 132, de 3 de junio de 2013, recoge 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.

La resolución ahora aprobada, deroga a su antecedente inmediato en la materia, la Resolución de 21 de enero de 1992.

Seguidamente analizamos las normas más relevantes de la nueva resolución del ICAC.

2. Norma tercera

- **Pagos contingentes**

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.

Si la operación constituye un arrendamiento operativo, no procedería la incorporación del inmovilizado al patrimonio de la empresa cesionaria, aplicándose la norma de arrendamientos recogida en el Plan General de Contabilidad.

Si se ha producido verdaderamente la adquisición del activo, los criterios aplicables al inmovilizado material también serán de aplicación al inmovilizado intangible. En consecuencia, si la contraprestación entregada a cambio de un inmovilizado intangible incluye un componente contingente, práctica habitual en la cesión de estos activos, formará parte del precio de adquisición del inmovilizado intangible la mejor estimación del valor actual del pago contingente, salvo que:

a) Se vincule 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 la adquisición, en cuyo caso, el tratamiento contable de la operación será el previsto para las ampliaciones o mejoras del inmovilizado material.

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

La Resolución rechaza otros tratamientos alternativos, como podría ser limitar el tiempo durante el cual los cambios de estimación afectan a la valoración del activo, como ocurre en las combinaciones de negocios, o considerar que cualquier pago contingente debe reconocerse como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

3. Norma quinta

- **Derechos de uso adquiridos a título gratuito**

Los derechos de uso adquiridos sin contraprestación, se contabilizarán en la fecha de su incorporación al patrimonio de la empresa:

a) Si se reciben de manera irrevocable e incondicional, como un inmovilizado intangible por su valor razonable, siendo su contrapartida una subvención/donación.

b) Si se reciben de manera irrevocable e incondicional y el plazo de cesión se extiende a la práctica totalidad de la vida económica del bien cedido, la empresa

reconocerá el correspondiente elemento patrimonial en función de su naturaleza.

c) Si la cesión se pacta por un periodo de un año, renovable por periodos iguales, o por un periodo indefinido o determinado superior a un año reservándose el cedente la facultad de revocarla al cierre de cada ejercicio, así como en aquellos casos en los que no exista un instrumento jurídico que regule la cesión o éste no establezca con precisión los términos de la misma, la entidad no contabilizará importe alguno, limitándose todos los años a reconocer un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso en concepto de subvención/donación en la cuenta de pérdidas y ganancias por un importe igual a la mejor estimación del derecho cedido. El ICAC ha evitado la opción de informar sólo en la memoria al respecto.

El ICAC rechaza así otros posibles tratamientos alternativos como podrían ser considerar el derecho de uso en todo caso como:

a) Un inmovilizado, con independencia que sean a título oneroso o gratuito.

b) Un arrendamiento, sea a título gratuito u oneroso.

La nueva regulación basada en la duración del derecho de uso y en la vida económica del activo subyacente, está en línea con las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, así como con la consulta 7 del BOICAC 77, sobre la cesión de bienes de dominio público sin contraprestación.

4. Norma Sexta

4.1 Investigación y desarrollo

Los *gastos de investigación* mantienen el mismo tratamiento que les otorgaba el Plan de 1990, permitiendo su activación en el balance, sólo cuando estén específicamente individualizados por proyectos, su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo y existan motivos fundados de éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate. Es decir, la activación tiene un carácter potestativo, pero se trata de una opción contable que debe aplicarse de forma uniforme como criterio contable.

A pesar de que las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea exigen, con carácter general, su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengan los gastos de investigación, no es menos cierto que esas mismas normas también llevan a su reconocimiento como un activo identificable si la adquisición se produce en el marco de una combinación de negocios. En este contexto, y considerando que la Cuarta Directiva permite que los Estados miembros puedan contabilizar en el activo los desembolsos realizados en materia de investigación, la resolución del ICAC, en desarrollo del criterio recogido en el Plan General de Contabilidad, aclara los requisitos que deben cumplirse para que la empresa pueda optar por su reconocimiento en el balance.

En relación a los *gastos de desarrollo*, si se cumplen las condiciones previstas en la resolución del ICAC para activar éstos, el reconocimiento de estos últimos en el balance es obligatorio y no una opción contable, desde el momento en que se cumplan las condiciones previstas.

En ningún caso se imputarán a los proyectos de investigación y desarrollo los costes de subactividad y los de estructura general de la empresa. En relación a los gastos financieros, nunca podrán activarse en los proyectos de investigación activados, a pesar de que los proyectos tengan una duración superior al año.

Si se cumpliesen las condiciones previstas para poder activar los gastos de investigación, su amortización no puede extenderse más allá de cinco años desde que se produzca la incorporación de estos gastos al activo del balance. Los gastos de desarrollo pueden amortizarse en un plazo superior a cinco años a partir de la fecha de terminación del

proyecto, siempre que esta mayor vida útil quede debidamente acreditada por la empresa.

En la práctica, en muchas ocasiones resulta difícil establece una línea divisoria entre los gastos de investigación y la fase de desarrollo. La resolución aclara que si la empresa no fuese capaz de distinguir, tratará los desembolsos que ocasione el proyecto como si hubiesen sido soportados sólo en la fase de investigación.

4.2 Obras audiovisuales

Las obras audiovisuales se calificarán como:

a) Inmovilizado intangible. Cuando se destine a servir de forma duradera a la actividad de la empresa, porque es objeto de cesión a terceros sin transferir de manera sustancial los riesgos y beneficios asociados a la misma.

b) 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.

Si se califica como inmovilizado intangible, la resolución establece el siguiente tratamiento, en línea con el recogido en la consulta 2 del BOICAC 80:

a) Si es encargada a otras empresas o instituciones se valorará por su precio de adquisición. Si los proyectos se realizasen con medios propios se valorarán por su coste de producción, que comprenderá todos los costes directamente atribuibles y que sean necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista. En ningún caso se imputarán a la obra audiovisual los gastos de comercialización, como son la publicidad y promoción, y los de estructura general de la empresa.

b) La obra audiovisual deberá amortizarse durante su vida útil a partir del momento en que esté en condiciones de funcionamiento, es decir, cuando sea susceptible de producir ingresos con regularidad. Salvo prueba en contrario, se presumirá que la fecha de inicio es la de calificación administrativa por edades. Si desde una perspectiva económica racional dicho hito no fuera suficiente para considerar que el activo se encuentra en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que está destinado, esto es, de forma plena y con regularidad, el inicio del período de amortización deberá posponerse hasta que concurra dicha circunstancia, en particular, hasta que se produzca su estreno comercial, sin perjuicio, claro está, de la obligación de registrar antes de esa fecha, en su caso, la correspondiente pérdida por deterioro. La vida útil de estos activos es el periodo en el cual se estima que contribuirán a la generación de ingresos. Salvo prueba en contrario, este plazo no será superior a cinco años. Del mismo modo, el método de amortización deberá prestar especial atención a la naturaleza del activo, cuyo patrón de consumo está muy vinculado a la generación de ingresos en los primeros años de explotación, sin que en ningún caso proceda aplicar una amortización creciente.

4.3 Derechos de traspaso

En el apartado destinado a la regulación de los derechos de traspaso, la Resolución se refiere específicamente el tratamiento de las indemnizaciones satisfechas por el arrendador o cedente al arrendatario o cesionario para la rescisión de contratos sobre bienes o derechos que vayan a ser cedidos a nuevos arrendatarios o cesionarios mediante el desembolso de rentas de mercado en condiciones más beneficiosas que las contempladas en los contratos vigentes, son activables si la operación supone un aumento de los ingresos futuros y resulta posible cuantificar los mismos.

Si el importe satisfecho es activable, se imputará a resultados durante la duración del nuevo contrato de arrendamiento, incluyendo en su caso las prórrogas que desde una perspectiva económica se considerasen razonables.

La resolución evita otros tratamientos alternativos, como considerar el importe destinado a la recuperación del inmueble arrendado, similar a una mejora, como un importe que debe formar parte del inmueble, considerando que la capacidad para producir rendimientos futuros es del inmueble. Según este tratamiento alternativo si, por ejemplo, se adquiere un inmueble para uso propio y este está alquilado, el valor final del mismo estaría formado por lo que se paga al vendedor y la indemnización del inquilino.

4.4. Concesiones administrativas

Las concesiones administrativas reguladas en esta resolución, son las no incluidas en el alcance de la 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 de infraestructuras públicas. El tratamiento propuesto en la nueva resolución puede resumirse como sigue:

a) los pagos realizados para adquirir la concesión administrativa, distintos del posible canon periódico que se pudiera acordar, se reconocerán como un inmovilizado intangible;

b) las inversiones necesarias para desarrollar la explotación se contabilizarán de acuerdo con su naturaleza. La vida útil será el periodo concesional en aquellos casos en que sea inferior a la vida económica del activo.

c) Para otorgar un adecuado tratamiento contable a los elementos del inmovilizado material que deben ser objeto de renovación, para revertir a la entidad pública concedente, con un plazo residual de uso en la fecha de la última renovación inferior a su vida económica, la inversión que no se “recupera” se identifica como un coste de retiro pagado por anticipado.

Supongamos, por ejemplo, que una sociedad resulta adjudicataria de una concesión administrativa para la prestación de un servicio público. Los términos del acuerdo le imponen la obligación de mantener una inversión en equipos informáticos de 1.000.000 € durante los 17 años del plazo concesional. La vida útil de la inversión, equivalente a su vida económica, es de 5 años. El tipo de interés libre de riesgo para el citado plazo es del 5%.

En este caso, la sociedad concesionaria invertirá 1.000.000 € en el momento inicial, que amortizará en 5 años, y realizará sucesivas renovaciones en los años 10 y 15. En relación a la última renovación y, en particular, a cómo reconocer en la cuenta de pérdidas y ganancias el valor neto contable de la renovación que revierte a la administración, la resolución establece:

Reconocer en el momento inicial como un inmovilizado intangible el valor actual de la inversión que revierte:

Valor en libros de la inversión en el año 17 = 1.000.000 – (200.000x2) = 600.000

Valor actual del valor en libros= $600.000/(1,05)^{15}$ =288.610,25

288.610	Activo intangible	Provisión	288.610

Durante cada uno de los 17 años, la sociedad concesionaria amortizará el intangible:

16.977	Amortización activo intangible	Amortización acumulada activo intangible	16.977

Desde el momento inicial, hasta el año 15, la sociedad concesionaria contabilizará la reversión del descuento financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias:

	Gasto financiero	Provisión	

En el año 15, por el registro de la última renovación de la sociedad concesionaria:

600.000 400.000	Provisión Equipos informáticos	Tesorería	1.000.000

Durante los años 16 y 17, la sociedad concesionaria reconocerá la amortización del equipo informático:

200.000	Amortización equipo informático	Amortización acumulada equipo informático	200.000

La Resolución evita que se apliquen criterios alternativos, como sería dotar una provisión que ponga de manifiesto la obligación de entregar la obra al finalizar el plazo concesional, equivalente al fondo de reversión del Plan General de Contabilidad de 1990 Esta alternativa implicaría:

En el momento inicial, reconocería como un inmovilizado intangible el valor actual de la inversión que revierte:

Valor actual = $600.000/(1,05)^{17}$= 261.778

261.778	Activo intangible	Provisión	261.778

Durante cada uno de los 17 años, la sociedad concesionaria amortizaría el intangible:

15.398	Amortización activo intangible	Amortización acumulada activo intangible	15.398

Desde el momento inicial, hasta el año 17, la sociedad concesionaria contabilizaría la reversión del descuento financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

	Gasto financiero	Provisión	

En el año 15, por el registro de la última renovación registraría:

1.000.000	Equipo informático	Tesorería	1.000.000

Durante los años 16 y 17 la sociedad concesionaria reconocería la amortización del equipo informático:

200.000	Amortización equipo informático	Amortización acumulada equipo informático	200.000

Por la reversión, en el año 17 reconocería:

400.000 600.000	Amortización acumulada equipo informático Provisión	Equipo informático	1.000.000

4.5 Contratos de franquicia

El tratamiento contable de las franquicias será el siguiente:

a) El importe satisfecho en contraprestación del canon de asociación a una franquicia, se contabilizará como un inmovilizado intangible, cuando cumpla los criterios de reconocimiento de los activos intangibles.

b) El activo intangible deberá amortizarse de forma sistemática durante el periodo en que se contribuya a la obtención de ingresos, no pudiendo exceder el plazo de duración del contrato de franquicia, teniendo en cuenta, en su caso, las posibles prórrogas que se pudiesen acordar.

c) Si los términos del acuerdo obligan a la empresa a realizar pagos anuales al franquiciador a lo largo de la vida del contrato, el valor actual de los citados compromisos no se incluirá en el precio de adquisición del activo.

4.6. Derechos de emisión de gases de efecto invernadero

Los criterios a seguir para contabilizar estos activos están condicionados por el modelo de negocio que la empresa defina para los derechos de emisión o instrumentos equivalentes.

El tratamiento contable recogido en la resolución será el siguiente:

a) Los derechos de emisión de gases de efecto invernadero adjudicados o adquiridos para su consumo en el proceso productivo de la empresa, se clasificarán como inmovilizado intangible.

b) 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.

c) El tratamiento de los contratos vinculados a los citados derechos será el previsto para los instrumentos financieros.

La novedad de la resolución respecto a la Resolución 8 de febrero de 2006 del ICAC, por la que se aprueban normas para el registro, valoración e información de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, es la posibilidad de su consideración como existencias. Sin embargo, la doble calificación, intangible/existencias, para estos activos, en función del destino al que están dirigidos, puede resultar arbitraria y difícil de trazar en algunos casos.

GTA VILLAMAGNA
ABOGADOS

C/ Marqués de Villamagna
núm. 3, 5º Madrid 28001
www.gtavillamagna.com