

Borrador de 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

I

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge en la segunda parte las normas de registro y valoración que desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. Esta Resolución constituye el desarrollo reglamentario de los criterios de registro y valoración sobre el inmovilizado intangible contenidos en el Código de Comercio y en el PGC.

La disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece lo siguiente:

"Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad."

A su vez, la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) para aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el citado Plan y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Por último, la disposición final primera del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, establece lo siguiente:

"Los desarrollos normativos del Plan General de Contabilidad que se aprueben en virtud de las habilitaciones recogidas en las disposiciones finales del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, serán de aplicación obligatoria para las empresas que apliquen el Plan General de Contabilidad de Pymes."

En caso de existir algún aspecto diferenciado para las Pequeñas y Medianas Empresas, en dichos desarrollos normativos se hará expresa mención a esta circunstancia."

A raíz de la entrada en vigor del nuevo PGC, el ICAC ha emitido algunas interpretaciones en desarrollo de la regulación en materia de inmovilizados intangibles contenida en el PGC, y se ha pronunciado de forma expresa interpretando la vigencia de algunas cuestiones reguladas en desarrollo del anterior PGC de 1990.

Con esta Resolución, además de reproducir determinados criterios del 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, se asume la tarea de sistematizar la citada doctrina administrativa y se aborda el desarrollo de las normas de registro y valoración del PGC sobre el inmovilizado intangible, sin perjuicio de las futuras actuaciones que pudieran ser necesarias al hilo de la cada vez más compleja

práctica comercial o de los nuevos pronunciamientos contables a nivel internacional que se considere oportuno incorporar a nuestro Derecho interno.

II

A los exclusivos efectos de esta Resolución, y de acuerdo con lo previsto en la quinta parte del PGC: *“Las inmovilizaciones intangibles son activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica, así como los anticipos a cuenta entregados a proveedores de estos inmovilizados.”* Esta definición agrupa, entre otros, los siguientes elementos:

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

Asimismo, hay que tener en cuenta que la regulación en materia de intangibles se complementa con los aspectos expresamente regulados sobre esta materia en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad (PGC) a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre.

También conviene precisar que esta Resolución no será de aplicación a aquellos activos que, pudiendo ser considerados como una clase específica de activo intangible, sean objeto de regulación en otra norma, como por ejemplo:

- Activos que, en principio, cumplirían la definición de intangibles pero que son mantenidos por la empresa para su venta en el curso ordinario de sus actividades, y, en consecuencia, deben ser tratados como existencias.
- Activos intangibles no corrientes clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en el grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta), cuyo tratamiento contable singular está regulado en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

III

La Resolución se divide en ocho normas:

Primera. Criterios aplicables

Segunda. Criterio general de reconocimiento: identificabilidad

Tercera. Valoración inicial

Cuarta. Valoración posterior

Quinta. Fondo de comercio

Sexta. Derechos de uso adquiridos a título gratuito

Séptima. Normas particulares del inmovilizado intangible

Octava. Otros inmovilizados intangibles

En comparación con el antecedente del año 1992, el aspecto más relevante es sin duda el hecho de que las operaciones de arrendamiento no se traten como un desarrollo de los criterios de registro y valoración del inmovilizado intangible. Como es conocido, a raíz de la entrada en vigor del PGC aprobado en el año 2007, la consideración del fondo económico de las operaciones y no solo de su forma jurídica, ha traído consigo que desde la perspectiva del arrendatario, las cesiones por la totalidad de la vida económica de un

activo o en contraprestación de la práctica totalidad del valor razonable del mismo, originen el reconocimiento del activo cedido, de acuerdo con su naturaleza. Por ello, los derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero han dejado de tener cabida en el epígrafe del inmovilizado intangible y, en la actualidad, como se ha indicado, el activo subyacente que es objeto de cesión se presenta de acuerdo con su naturaleza; con carácter general, como un inmovilizado material.

Como señala la norma primera, los criterios aplicables al inmovilizado material también serán de aplicación al inmovilizado intangible. Por tanto, 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 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 adquisición, en cuyo caso, el tratamiento contable de la operación será el previsto para las ampliaciones o mejora del inmovilizado material. Del mismo modo, aplicando el criterio previsto para el inmovilizado material, 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.

No obstante, conviene destacar que como paso previo al registro contable de la operación, cuando se adquiriera 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, siendo aplicable el criterio recogido en el párrafo anterior, 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 PGC sobre arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar no procedería la incorporación del inmovilizado al patrimonio de la empresa cesionaria.

Para reconocer un inmovilizado intangible deben cumplirse las condiciones exigidas en el reconocimiento de cualquier otro activo (control por parte de la empresa, probable obtención de beneficios y valoración fiable), si bien, estos requisitos tendrán especial relevancia a la hora de contabilizar inmovilizados generados internamente ya que en las adquisiciones a terceros, incluidas las combinaciones de negocios, cuando dos partes independientes intercambian un activo, la existencia de una valoración fiable y el hecho de que el activo tenga proyección económica futura debe inferirse del precio acordado en la propia transacción.

Así, por ejemplo, en aplicación de estas reglas, a raíz de la entrada en vigor del nuevo PGC los gastos de establecimiento no se registran como un activo por no ser recursos controlados por la empresa. Del mismo modo, los importes destinados a la formación del personal, a pesar de ser identificables, no se califican como activo "contable", dado que la empresa no tiene la capacidad legal de "controlar" dicho recurso y, por ello, estos desembolsos se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Adicionalmente, los activos intangibles solo se reconocerán en el balance si cumplen el requisito de identificabilidad regulado en la norma de registro y valoración 5ª del PGC. De acuerdo con esta norma, un activo intangible será identificable cuando cumpla alguno de los dos siguientes requisitos: *a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado; b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.*

Con carácter general, los intangibles identificables cumplirán ambos criterios, esto es, surgirán de derechos legales o contractuales, y serán separables.

En la Resolución se introduce este concepto en la norma segunda, de cuya lectura se percibe su importancia en el marco de las combinaciones de negocios donde la identificación del mayor número posible de activos intangibles, vendrá acompañada de la minimización del posible fondo de comercio en beneficio de la relevancia de la información financiera.

Otro aspecto novedoso de la regulación en esta materia que ha traído consigo la armonización contable internacional son los inmovilizados intangibles con vida útil indefinida, que no se amortizan, sin perjuicio de la obligación anual que tiene la empresa de analizar su posible deterioro. Un inmovilizado intangible tendrá una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no haya un límite previsible del periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la empresa.

Las marcas pueden tener la calificación de intangible de vida útil indefinida dado que la vigente Ley 17/2001, de 7 de diciembre, en su artículo 31, les otorga un plazo de protección de 10 años, prorrogable por periodos sucesivos de la misma duración (10 años) a la finalización del mismo.

No sucede lo mismo con las patentes y el diseño industrial. La Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes de Invención y Modelos de Utilidad, establece un plazo de protección improrrogable de 20 años, que lógicamente condiciona la vida útil de estos elementos patrimoniales, y la Ley 20/2003, de 7 de julio, de Protección Jurídica del Diseño Industrial, dispone que el registro del diseño se otorgará por cinco años contados desde la fecha de presentación de la solicitud de registro, y podrá renovarse por uno o más periodos sucesivos de cinco años hasta un máximo de 25 años computados desde dicha fecha.

La norma quinta reproduce los aspectos generales relacionados con el tratamiento contable del fondo de comercio cuya mención más destacable es la no amortización de este activo, sin perjuicio, como sucede con los intangibles de vida indefinida, de la obligación anual que tiene la empresa de analizar su posible deterioro de conformidad con las reglas contenidas en el PGC que serán objeto de desarrollo en una futura Resolución sobre deterioro de valor de los activos.

Un tema que ha generado un amplio debate durante los trabajos preparatorios de esta Resolución ha sido el tratamiento contable de las adquisiciones de derechos de uso, tanto a título gratuito, como mediante contraprestación.

Para contabilizar las cesiones gratuitas, por ejemplo, de un inmueble, la norma sexta dispone que la calificación del activo recibido como inmovilizado material o intangible dependerá de los términos en que se haya acordado la cesión, en sintonía con los criterios recogidos en las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos y la consulta 6 publicada en el BOICAC nº 77, de marzo de 2009, sobre la cesión de bienes de dominio público sin contraprestación.

Considerando estos antecedentes, la cuestión debatida ha girado en torno a si los pagos anticipados en adquisiciones onerosas (por ejemplo, sobre bienes inmuebles como los derechos de superficie, usufructo, etcétera) por un plazo inferior a la vida económica de los activos, también se debían calificar como inmovilizados intangibles o si por el contrario, en estos casos, sería más oportuno mantener la doctrina administrativa recogida en la consulta 7 del BOICAC nº 77 que asimila los citados derechos de uso, desde una perspectiva contable, al pago anticipado de un arrendamiento operativo.

Las alternativas que se han manejado en el seno del ICAC durante la preparación de la norma han sido, básicamente, las siguientes. En primer lugar calificar como inmovilizados intangibles todos los derechos de uso que cumplieren con la definición de arrendamiento operativo de la norma de arrendamientos del PGC, y, en consecuencia, tanto si se produce una adquisición a título gratuito como si se efectúa un pago anticipado, en ambos casos, presentar el activo como un inmovilizado intangible aplicando el mismo criterio. Quedarían al margen de este registro las cesiones onerosas en las que no mediase anticipo, que se tratarían como un contrato a ejecutar, lo que implicaría reconocer un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurra a la espera de que en función de cómo evolucione el debate internacional sobre estas operaciones, en un futuro, también pudiera plantearse contabilizar en balance estos contratos de arrendamiento operativo como un inmovilizado material, registrando un pasivo como contrapartida por el valor actual de los pagos comprometidos.

Frente a esta solución, y una vez calificadas estas cesiones desde un punto de vista económico como arrendamientos operativos, en coherencia con la regulación vigente de estas operaciones fuera de balance en la actualidad, también se analizó la posibilidad de contabilizar todas las cesiones, gratuitas y onerosas, como un contrato a ejecutar, circunstancia que originaría en relación con las primeras el reconocimiento de un gasto por arrendamiento y el correspondiente ingreso, cada ejercicio, durante el plazo de la cesión sin que por tanto, bajo esta hipótesis, proceda el reconocimiento de un inmovilizado intangible.

Finalmente, y una vez ponderados los elementos a favor y en contra de cada una de las diferentes alternativas, se ha considerado oportuno mantener la doctrina administrativa sobre el particular, por considerar que es fiel reflejo del vigente tratamiento contable de las operaciones de arrendamiento, onerosas y gratuitas, y de los anticipos por prestación de servicios regulados en el PGC y sus normas de adaptación, sin perjuicio, como se ha indicado, de que en un futuro pueda revisarse este planteamiento en función de cómo evolucione la norma internacional de referencia en la materia, donde trazar una frontera entre la calificación de un desembolso como intangible o pago anticipado, o la propia calificación de activo de un conjunto de pagos comprometidos, como se ha puesto de manifiesto a la luz del debate, resulta una tarea conceptualmente compleja.

En definitiva, la norma sexta dispone que cuando una entidad sea beneficiaria de una cesión de uso gratuita, solo procederá el 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. En caso contrario, esto es, 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 fondo económico de la operación se correspondería con un contrato a ejecutar de carácter gratuito y, en consecuencia, en estos casos, la entidad no contabilizará activo alguno, limitándose a reconocer todos los años un gasto por arrendamiento y un ingreso por subvención/donación en la cuenta de pérdidas y ganancias por la mejor estimación del derecho cedido.

Por otro lado, de acuerdo con los modelos de balance contenidos en la tercera parte del PGC, solo se calificarán como inmovilizados intangibles los anticipos entregados por la adquisición de un activo que tenga esta misma naturaleza. En caso contrario, el anticipo se presentará como un inmovilizado material, formando parte de las existencias, o de los deudores comerciales en el supuesto de que se hubieran entregado, respectivamente, para adquirir un activo de la citada naturaleza o la recepción de un servicio.

En consecuencia, cuando la empresa anticipe un importe en el marco de un acuerdo de arrendamiento operativo o de una operación de naturaleza similar, la calificación de este activo será la de un anticipo al proveedor del servicio que debe contabilizarse en una

partida con adecuada denominación en el epígrafe "Deudores comerciales no corrientes", y que se irá imputando a la cuenta de pérdidas y ganancias como un gasto por arrendamiento.

Al hilo del citado debate también se recabaron opiniones sobre la procedencia o no de actualizar los anticipos entregados, habiendo concluido, de manera coherente con lo dicho en la Resolución sobre el inmovilizado material, que dichos anticipos deben ser objeto de actualización salvo que de conformidad con lo dispuesto en la norma de registro y valoración en materia de instrumentos financieros del PGC, esté previsto que su cancelación se produzca en el corto plazo, carezcan de un tipo de interés contractual, y el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Las normas particulares del inmovilizado intangible recogidas en la norma séptima reproducen los criterios aprobados mediante Resolución en el año 1992 y 2006 (sobre derechos de emisión de gases con efecto invernadero), junto a recientes pronunciamientos de este Instituto a través de consultas en materia de inmovilizados intangibles en el marco del nuevo PGC (es el caso de las obras audiovisuales o los fondos editoriales).

Entre los cambios más reseñables cabría citar la previsión de que los gastos de desarrollo puedan amortizarse en un plazo superior a cinco años siempre que esta mayor vida útil quede justificada por la empresa. Por el contrario, para los gastos de investigación el PGC ha seguido el tratamiento contable del Plan de 1990 permitiendo su activación en el balance solo cuando estén específicamente individualizados por proyectos, su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo y existan motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

En la práctica, en muchas ocasiones resulta difícil establecer una línea divisoria entre los gastos de investigación y la fase de desarrollo. La presente norma aclara los requisitos que, en todo caso, deben cumplirse para activar la fase de desarrollo en sintonía con la norma internacional de referencia. A mayor abundamiento es preciso recordar que, 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.

La norma séptima reproduce la doctrina administrativa sobre el tratamiento contable de las obras audiovisuales señalando que 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.

Es usual que la distribución de una obra audiovisual se instrumente mediante la formalización de diversos contratos, de tal suerte 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~~video gráfica, etcétera), a priori, todos ellos independientes en la generación de flujos de efectivo. Cuando esto suceda, parece razonable que el análisis de los acuerdos de disposición de los citados derechos se realice de forma individualizada para cada uno de los 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 financiera). Por el contrario, si la cesión de los derechos de explotación se califica como un arrendamiento operativo, de acuerdo con el apartado 2 de la norma de registro y valoración del PGC sobre arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, la productora continuará presentando y

valorando la obra en arrendamiento conforme a su naturaleza, sin que proceda la baja del activo intangible.

La norma séptima también se ocupa del tratamiento contable de los activos afectos a una concesión administrativa cuando el acuerdo de concesión está fuera del alcance de las normas de adaptación del PGC a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, porque no se presentan los elementos constitutivos del denominado "acuerdo de concesión" en las citadas normas; a saber, con carácter general, la presencia de una infraestructura en los términos del acuerdo que controla el ente concedente pero financia y explota un operador privado que presta un determinado servicio a cambio de un precio regulado. A tal efecto, se reproduce el criterio recogido en el PGC sobre vida útil de estos elementos patrimoniales y el criterio para contabilizar las inversiones que deben ser objeto de renovación si su vida económica es superior al periodo concesional, en sintonía con la diferente calificación contable de las inversiones que realiza el operador en uno y otro tipo de acuerdos.

Igualmente, bajo esta norma se regula el tratamiento contable de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero. La normativa comunitaria ha introducido cambios que afectan al régimen de comercio de estos derechos lo que ha obligado a modificar el ordenamiento jurídico español con objeto de evitar distorsiones en el mercado comunitario interior. En este sentido, a partir del 1 de enero de 2013 se configura un nuevo régimen y una nueva metodología para asignar los derechos de emisión que sustituirá al Plan Nacional de Asignación al que hacía referencia la Resolución de este Instituto del año 2006, y que ahora pasa a determinarse a escala comunitaria.

La nueva regulación establece dos fórmulas básicas a través de las que se asignarán los derechos de emisión: subasta y asignación gratuita transitoria. La subasta se convertirá en el principio básico para la asignación de los derechos a partir de 2013 sustituyendo al actual sistema, según el cual los gobiernos conceden la inmensa mayoría de los derechos de forma gratuita.

Junto a lo anterior, un aspecto novedoso de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero es el progresivo desarrollo de los mercados de negociación relacionado con estos activos, y la aparición de instrumentos equivalentes para redimir emisiones, como los certificados de reducción de emisiones, circunstancia que hace aconsejable un rápido esclarecimiento a nivel internacional sobre su tratamiento contable. A la espera del citado referente, 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 o instrumentos equivalentes.

Así, 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 PGC; y, por último, el tratamiento de los contratos vinculados a los citados derechos será el previsto en el apartado 5.4 de la norma de registro y valoración sobre instrumentos financieros del PGC.

En la norma octava se ha incluido la interpretación de este Instituto sobre la vigencia del régimen contable de otros inmovilizados intangibles de carácter específico, al amparo de la Disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Finalmente, en los trabajos de elaboración de la norma también se analizó el tratamiento contable del contrato de patrocinio publicitario, por el cual el patrocinado, a cambio de una contraprestación, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador, llegando a la conclusión que los importes desembolsados por tal concepto deben

contabilizarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en función del principio de devengo, sin perjuicio de que cualquier pago que se realice por anticipado se reconozca como un anticipo por la futura prestación del servicio en el marco del citado contrato de publicidad.

También conviene recordar que a raíz de la entrada en vigor del PGC han dejado de calificarse como inmovilizado inmaterial los "Derechos sobre inversiones realizadas en terrenos o instalaciones cedidos en uso", que en el marco del nuevo Plan, con carácter general, se contabilizan en el inmovilizado material, y los "Gastos de instalación y acondicionamiento de terrenos cedidos en precario" que en la actualidad se contabilizan como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con el principio de devengo.

Por todo lo anterior, como consecuencia de la necesidad de desarrollar las normas de registro y valoración contenidas en el PGC, concretamente las que se refieren al inmovilizado intangible, y debido a las especiales características de determinadas operaciones que se realizan con este tipo de bienes, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de acuerdo con la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre de 2007, dicta la siguiente Resolución:

ÍNDICE

Primera. Criterios aplicables

Segunda. Criterio general de reconocimiento: identificabilidad

1. Reconocimiento inicial
2. Identificabilidad

Tercera. Valoración inicial

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

Cuarta. Valoración posterior

1. Valoración posterior. Aspectos generales
2. Amortización
3. Deterioro

Quinta. Fondo de Comercio

Sexta. Derechos de uso adquiridos a título gratuito

Séptima. Normas particulares del inmovilizado intangible

1. Investigación y desarrollo
2. Propiedad industrial
3. Propiedad intelectual.
4. Derechos de traspaso
5. Aplicaciones informáticas
6. Concesiones administrativas
7. Contratos de franquicia
8. Derechos de emisión de gases de efecto invernadero

Octava. Otros inmovilizados intangibles

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.

NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE

Primera. Criterios aplicables

Los criterios contenidos en la Resolución de la Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias se aplicarán a los elementos del inmovilizado intangible, sin perjuicio de lo dispuesto en esta Resolución y en las restantes disposiciones que pudieran irse aprobando en el futuro.

Segunda. Criterio general de reconocimiento: identificabilidad

1. Reconocimiento inicial

1. El reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible requiere cumplir los criterios generales recogidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad del Plan General de Contabilidad. Es decir, cumplir la definición de activo y los criterios de reconocimiento, sin perjuicio de los criterios especiales recogidos en la presente Resolución para los gastos de investigación.

2. El registro de un inmovilizado intangible procederá cuando, cumpliéndose la definición de activo del Plan General de Contabilidad, se cumplan los siguientes criterios:

a) Sea probable la obtención a partir del mismo de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro; y

b) se pueda valorar de manera fiable.

2. Identificabilidad

1. Adicionalmente, para reconocer un inmovilizado de naturaleza intangible es preciso que se cumpla el criterio de identificabilidad, lo cual implica que el activo reúna alguno de los siguientes requisitos:

a) Ser separable, es decir, susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación.

b) Surgir de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

2. En ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles los gastos ocasionados como consecuencia del primer establecimiento de la empresa o del inicio de una nueva línea de actividad por los siguientes conceptos u otros similares: honorarios, gastos de viaje y otros para estudios previos de naturaleza técnica y económica; publicidad de lanzamiento; captación y formación del personal.

Tampoco se reconocerán como un activo intangible los desembolsos incurridos en la creación de marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares, que se hayan generado internamente.

Tercera. Valoración inicial

1. Regla general

1. Los derechos comprendidos en el inmovilizado intangible se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado intangible solo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

2. El coste de un activo intangible generado internamente por la propia empresa comprenderá todos los costes directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para su puesta en condiciones de funcionamiento, como por ejemplo:

a) Los costes de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible.

b) Los costes de las remuneraciones a los empleados derivadas de la generación del activo intangible.

c) Los honorarios para registrar el derecho.

d) La amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

3. En ningún caso formarán parte del coste de los activos intangibles generados internamente por la propia empresa, salvo que puedan ser directamente atribuidos a la preparación del activo para su uso, los siguientes desembolsos:

a) Los relacionados con la formación del personal que ha de trabajar con el activo.

b) Los imputables a las funciones administrativas, comerciales u otros desembolsos indirectos de carácter general.

En particular, serán gastos del ejercicio en que se incurran los gastos de publicidad y actividades promocionales y los gastos de traslado o reorganización de la empresa. No obstante, los desembolsos relacionados con los costes de inserción publicitaria, en la medida que puedan identificarse y diferenciarse de los costes de producción del anuncio, deberán periodificarse al cierre del ejercicio y reconocerse como un gasto cuando se emita el anuncio o se inserte la publicidad, a diferencia de los costes de producción de la misma, que en todo caso deberán contabilizarse como un gasto en función de su devengo.

4. En caso de que un activo incluya elementos tangibles e intangibles, la entidad realizará el oportuno juicio para evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo.

5. De acuerdo con lo previsto en la norma primera de la presente Resolución, en el caso de que el inmovilizado intangible haya sido adquirido a cambio de una contraprestación contingente, o de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios, se aplicará lo dispuesto en la Resolución de la Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

2. Valoración inicial en combinaciones de negocios

1. La valoración de los inmovilizados intangibles adquiridos en el seno de una combinación de negocios seguirá los criterios generales y particulares previstos en la norma de registro y valoración sobre la materia del Plan General de Contabilidad.

2. En este sentido, con carácter general, el valor razonable de estos elementos patrimoniales se obtendrá tomando como referencia la siguiente jerarquía de valores:

a) El importe acordado en transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas.

b) El importe acordado en transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas de otros activos que sean sustancialmente iguales.

c) Métodos o técnicas de valoración en sentido estricto como por ejemplo, el empleo de indicadores o múltiples relacionados con la rentabilidad del activo, métodos basados en el descuento de flujos futuros de efectivo o en el coste de reposición depreciado del activo.

Cuarta. Valoración posterior

1. Regla general

1. Con posterioridad al reconocimiento inicial, y hasta que se produce su baja, los elementos del inmovilizado intangible se valorarán por su coste menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

2. Los desembolsos efectuados tras el reconocimiento inicial de un inmovilizado intangible, con carácter general, se reconocerán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que se incurran.

2. Amortización

1. Tras el reconocimiento de un inmovilizado intangible la empresa estimará si la vida útil o el período durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa, es definida o indefinida.

2. Se considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible del plazo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la empresa.

En la memoria de las cuentas anuales se indicarán las razones que hayan llevado a calificar como indefinida la vida útil de un inmovilizado intangible.

3. Los inmovilizados intangibles con vida útil indefinida no se amortizarán, pero todos los años existe la obligación de analizar su posible deterioro al margen de que no existan indicios de que dicho deterioro se haya podido producir.

Si después del citado análisis no persisten los hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para el activo, la empresa lo amortizará desde la fecha en que se produzca el cambio de estimación, salvo que se hubiera cometido un error en el momento inicial, en cuyo caso deberá practicarse un ajuste retroactivo para reflejar las cuotas de amortización que no se hubieran reconocido.

4. En el supuesto de que se considere que la vida útil de un activo intangible es definida, se amortizará sobre una base sistemática que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos inherentes al activo, conforme a lo previsto en la Resolución de la Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

La naturaleza de estos activos exige que el empleo de cuotas de amortización crecientes solo esté justificado, por ejemplo, en casos como las licencias para explotar un servicio siempre que su demanda pueda estimarse de forma fiable y represente el mejor patrón de consumo del activo.

5. El valor residual de un activo intangible se presumirá nulo a menos que se presente cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil.

b) Exista un mercado activo para el activo intangible, y además:

i) Pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado; y

ii) Sea probable que ese mercado subsista al final de la vida útil del mismo.

3. Deterioro

El cálculo del deterioro de los inmovilizados intangibles debe realizarse elemento a elemento cuando de forma individualizada generen flujos de efectivo y, en consecuencia, pueda determinarse su importe recuperable.

Si no fuera posible estimar el importe recuperable de cada activo individual, la empresa determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca en sintonía con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad y las futuras disposiciones de desarrollo en la materia.

Por tanto, los activos intangibles solo se agruparán con otros activos, generalmente junto al inmovilizado material y, en su caso, el fondo de comercio, cuando no sean susceptibles de explotación individual.

Quinta. Fondo de comercio

1. El Fondo de comercio es un activo que representa beneficios económicos futuros procedentes de otros activos adquiridos en una combinación de negocios, que no han podido ser identificados individualmente y reconocidos por separado; es el exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos.

2. El fondo de comercio solo será objeto de contabilización cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa en el contexto de una combinación de negocios o la adquisición de un negocio, siguiendo los criterios de registro y valoración del Plan General de Contabilidad sobre esta materia.

3. El importe del fondo de comercio deberá asignarse desde la fecha de adquisición entre cada una de las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo de la empresa, sobre los que se espere que recaigan los beneficios de las sinergias de la combinación de negocios.

4. El fondo de comercio no se amortizará. En su lugar, las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo se someterán anualmente a las oportunas comprobaciones del deterioro de valor.

5. Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores.

Sexta. Derechos de uso adquiridos a título gratuito

1. Los derechos de uso adquiridos sin contraprestación de manera irrevocable e incondicional se contabilizarán, en la fecha de su incorporación al patrimonio de la empresa, como un inmovilizado intangible por su valor razonable de acuerdo con lo previsto en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad.

2. Si el plazo de la cesión se extiende a la práctica totalidad de la vida económica del bien o derecho cedido, la empresa reconocerá el correspondiente elemento patrimonial en función de su naturaleza.

3. 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, la entidad no contabilizará activo alguno, limitándose a reconocer todos los años un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso por subvención/donación en la cuenta de pérdidas y ganancias por la mejor estimación del derecho cedido.

Séptima. Normas particulares del inmovilizado intangible

1. Investigación y desarrollo

1. Las actividades de "investigación" y "desarrollo" se definen, a efectos contables, de la siguiente forma:

Investigación: Es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión de los existentes, en los terrenos científico o técnico, como por ejemplo, la búsqueda, formulación, diseño, evaluación y selección final, de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

Desarrollo: Es la aplicación concreta de los logros obtenidos de la investigación a un plan o diseño en particular para la fabricación de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, hasta que se inicia la producción comercial, como por ejemplo, el diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización, de modelos y prototipos; o el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva.

2. Los gastos en investigación se podrán activar desde el momento en que se cumplan las siguientes condiciones:

a) Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.

b) Se pueda establecer una relación estricta entre "proyecto" de investigación y objetivos perseguidos y obtenidos. La apreciación de este requisito se realizará genéricamente para cada conjunto de actividades interrelacionadas por la existencia de un objetivo común.

3. Los gastos de desarrollo del ejercicio se activarán desde el momento en que se cumplan todas las condiciones siguientes:

a) Existencia de un proyecto específico e individualizado que permita valorar de forma fiable el desembolso atribuible a la realización del proyecto.

b) La asignación, imputación y distribución temporal de los costes de cada proyecto deben estar claramente establecidas.

c) En todo momento deben existir motivos fundados de éxito técnico en la realización del proyecto, tanto para el caso en que la empresa tenga la intención de su explotación directa, como para el de la venta a un tercero del resultado del proyecto una vez concluido, si existe mercado.

d) La rentabilidad económico-comercial del proyecto debe estar razonablemente asegurada.

e) La financiación de los distintos proyectos debe estar razonablemente asegurada para completar la realización de los mismos. Además debe estar asegurada la disponibilidad de los adecuados recursos técnicos o de otro tipo para completar el proyecto y para utilizar o vender el activo intangible.

f) Debe existir una intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.

4. El cumplimiento de todas las condiciones señaladas en los apartados anteriores se verificará durante todos los ejercicios en los que se realice el proyecto, siendo el importe a activar el que se produzca a partir del momento en que se cumplan dichas condiciones.

En ningún caso se podrán activar los desembolsos reconocidos inicialmente como gastos del ejercicio y que posteriormente cumplan las condiciones mencionadas para su activación.

5. Los proyectos de investigación y desarrollo encargados a otras empresas o instituciones se valorarán por su precio de adquisición.

6. Si los proyectos se realizasen con medios propios de la empresa, los mismos 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, incluyendo, en particular, los siguientes conceptos:

a) Costes del personal afecto directamente a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo.

b) Costes de materias primas, materias consumibles y servicios, utilizados directamente en el proyecto de investigación y desarrollo.

c) Amortizaciones del inmovilizado afecto directamente al proyecto de investigación y desarrollo.

d) La parte de costes indirectos que razonablemente afecten a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo, siempre que respondan a una imputación racional de los mismos.

7. 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 los proyectos de investigación que hayan podido ser activados por cumplir los requisitos recogidos en el apartado dos de esta norma, tampoco se activarán gastos financieros a pesar de que los proyectos tengan una duración superior al año.

8. La imputación de costes a los proyectos de desarrollo se podrá realizar hasta el momento en que finalice el proyecto, y siempre que exista la certeza del éxito técnico y económico de su explotación.

9. La imputación a resultados de los gastos activados se realizará conforme a los siguientes criterios:

a) 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.

b) Los gastos de desarrollo que figuren en el activo deberán amortizarse de acuerdo con un plan sistemático durante su vida útil, que en principio se presume, salvo prueba en contrario, no superior a cinco años, comenzando la amortización a partir de la fecha de terminación del proyecto. En su caso, en la memoria de las cuentas anuales se justificarán las circunstancias que hayan llevado a considerar una vida útil superior a los cinco años. El importe de estos gastos activados en ningún caso incluirá a los gastos de investigación.

c) 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.

10. A diferencia de los gastos de investigación, los ocasionados por proyectos de desarrollo sí podrán formar parte del coste de la "Propiedad industrial" cuando se obtenga la correspondiente patente o derecho similar.

11. Cuando la empresa desarrolle con sus propios medios otros activos intangibles, los criterios aplicables a la "Investigación" y al "Desarrollo" en sentido estricto, deberán traerse a colación para otorgar un adecuado tratamiento contable a las correspondientes fases de investigación y desarrollo de los citados activos.

2. Propiedad industrial

1. La "Propiedad industrial" se valorará por los costes incurridos para la obtención de la propiedad o el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la misma, siempre que, por las condiciones económicas que se deriven del contrato deban inventariarse por la empresa adquirente. Se incluirán, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad, el diseño industrial y las patentes de introducción.

2. Los derechos de la propiedad industrial se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción. Se contabilizarán en este concepto el valor en libros de los gastos de desarrollo activados en el momento en que se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, siempre que se cumplan las condiciones legales necesarias para su inscripción en el correspondiente registro, y sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Los gastos de investigación seguirán su ritmo de amortización y en ningún caso se incorporarán al valor contable de la propiedad industrial.

3. Las correcciones a efectuar en los activos contabilizados como propiedad industrial, tanto por amortización como por deterioro de valor, se realizarán según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

3. Propiedad intelectual

1. La "Propiedad intelectual" está integrada por derechos de carácter personal y patrimonial, que atribuyen al autor la plena disposición y el derecho exclusivo a la explotación de la obra, sin más limitaciones que las establecidas en la Ley. Son objeto de propiedad intelectual todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro. El título de una obra, cuando sea original, quedará protegido como parte de ella.

2. Corresponden al autor de la propiedad intelectual dos clases de derechos: el derecho moral, de carácter irrenunciable e inalienable y, el derecho de explotación de su obra, que abarca los derechos, entre otros, de reproducción y distribución.

3. Para los elementos de la propiedad intelectual, con carácter general, se utilizarán los mismos principios y criterios de valoración indicados para la propiedad industrial, utilizando para su contabilización una partida específica. En particular, para los elementos que a continuación se indican, se seguirán las siguientes reglas:

a) Obra audiovisual

1. Las "Obras audiovisuales" son las creaciones expresadas mediante una serie de imágenes asociadas, con o sin sonorización incorporada, que estén destinadas esencialmente a ser mostradas a través de aparatos de proyección o por cualquier otro medio de comunicación pública de la imagen y del sonido, con independencia de la naturaleza de los soportes materiales de dichas obras.

2. Una obra audiovisual se calificará como inmovilizado intangible cuando se destine a servir de forma duradera a la actividad de la empresa por ser objeto de cesión a terceros sin transferir de manera sustancial los riesgos y beneficios asociados a la misma.

3. La obra audiovisual encargada a otras empresas o instituciones se valorará por su precio de adquisición.

4. 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, incluyendo, en particular, los siguientes conceptos:

a) Costes del personal afecto directamente a la producción.

b) Costes de materias primas, materias consumibles y servicios, utilizados directamente en la obra audiovisual.

c) Amortizaciones del inmovilizado afecto directamente a la obra audiovisual.

d) La parte de costes indirectos que razonablemente afecten a la obra audiovisual, siempre que respondan a una imputación racional de los mismos.

e) El coste del registro y formalización de la obra audiovisual bajo las mismas premisas que se exige para la propiedad industrial.

5. 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.

6. 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 de la amortización 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 en la empresa. Salvo prueba en contrario, este plazo no será superior a cinco años, debiéndose justificar en la memoria de las cuentas anuales, en su caso, las circunstancias que hayan llevado a considerar una vida útil superior.

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 difusión de la obra en los primeros años de explotación, sin que en ningún caso proceda aplicar una amortización creciente.

7. Una obra audiovisual se calificará como 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.

b) Fondos editoriales

1. Por el contrato de edición el autor o sus derechohabientes ceden al editor, mediante compensación económica, el derecho de reproducir su obra y el de distribuirla. El editor se obliga a realizar estas operaciones por su cuenta y riesgo en las condiciones pactadas y con sujeción a lo dispuesto en la Ley.

2. El tratamiento contable del derecho de explotación de una obra literaria (derecho de autor), mediante su edición impresa o a través de su distribución en formato de libro electrónico seguirá los criterios previstos para las obras audiovisuales.

3. Las cuotas de amortización de los derechos de autor se basarán en las expectativas racionales de generación de ventas o "descargas" por acceso digital a la obra, medidas en unidades físicas, con revisión anual del plan inicial de amortización trazado en función de las desviaciones entre los importes previstos y los realizados y en función de las nuevas expectativas aparecidas de explotación futuras del correspondiente derecho de autor.

De acuerdo con lo anterior, las existencias de libros en soporte impreso no incorporarán cuota de amortización alguna.

4. El tratamiento de las existencias (unidades en soporte físico) seguirá las normas generales de cómputo del coste de las unidades vendidas y el coste de las unidades en existencias finales al cierre de cada ejercicio, aplicando el oportuno convenio de valoración de las salidas de manera consistente en el tiempo.

4. Derechos de traspaso

1. A efectos contables se entiende por "Derecho de traspaso" la cesión de un local de negocio realizada por el arrendatario del mismo a un tercero, mediante contraprestación, quedando dicho tercero subrogado en los derechos y obligaciones nacidos del contrato primitivo de arrendamiento realizado entre el arrendatario y el arrendador.

2. Los derechos de traspaso solo podrán figurar en el activo de la empresa cuando se pongan de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa.

3. El importe de estos derechos debe ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles. Por tanto, el derecho de traspaso deberá amortizarse en su vida útil, plazo que no podrá ser superior a la duración del contrato de arrendamiento teniendo en cuenta, en su caso, las posibles prórrogas que se pudiesen acordar.

4. La contraprestación recibida con motivo de una renuncia a unos derechos arrendaticios, 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.

5. 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:

a) Es posible cuantificar los ingresos netos futuros previsibles a conseguir en la situación posterior a la indemnización.

b) 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.

5. Aplicaciones informáticas

1. Se registrará en la partida "Aplicaciones Informáticas" el importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos, tanto de los adquiridos a terceros como de los elaborados por la propia empresa, incluidos los gastos de desarrollo de las páginas web, siempre que esté prevista su utilización durante varios ejercicios.

2. Se aplicarán los mismos criterios de registro y amortización que los establecidos para los gastos de desarrollo. En cualquier caso, considerando la obsolescencia tecnológica que afecta a las aplicaciones informáticas, la mejor estimación de la vida útil de una página Web debe ser un corto intervalo de tiempo.

3. En ningún caso se incluirán en el activo los siguientes conceptos:

a) Los costes devengados como consecuencia de la modificación o modernización de aplicaciones o sistemas informáticos o páginas Web ya existentes dentro de la estructura operativa de la empresa, salvo que se pudieran identificar de forma específica e individualmente como ampliaciones o mejoras del citado activo, en cuyo caso se contabilizarán como un mayor valor del intangible. Con la misma salvedad, se califica como gasto del ejercicio el conjunto de operaciones que se realizan sobre una página Web a partir del momento en que la misma está en condiciones de funcionamiento.

b) Los costes derivados de la formación del personal para la aplicación del sistema informático o páginas Web.

c) Los costes derivados de consultas realizadas a otras empresas y las revisiones globales de control de los sistemas y aplicaciones informáticas o páginas Web.

d) Los costes de mantenimiento de la aplicación informática o páginas Web.

e) Los desembolsos realizados para el desarrollo de una página Web, básicamente, con el objetivo de promocionar y anunciar los productos o servicios de la empresa.

4. Cuando la empresa elabore o adquiera un elemento del inmovilizado material por un importe global que incluya el programa informático necesario para su funcionamiento, realizará el oportuno juicio para evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo, sin perjuicio de que a los efectos de practicar su amortización cada uno de ellos pueda identificarse como un componente separado.

6. Concesiones administrativas

1. Se entiende por "Concesión administrativa" aquellos actos por los que una entidad de derecho público transfiere a una empresa la gestión de un servicio público o el disfrute exclusivo de un bien de dominio público.

Los criterios que se recogen en este apartado son de aplicación en el tratamiento contable de las concesiones administrativas que no están incluidas en el alcance de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, que, en todo caso, se rigen por sus disposiciones específicas.

2. Las concesiones administrativas figurarán en el activo del balance valoradas por el importe total de los gastos incurridos para su obtención y deberán ser objeto de amortización según lo especificado, con carácter general, para los inmovilizados intangibles en la presente Resolución y para los inmovilizados materiales en la Resolución de la Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, durante un plazo que no podrá superar el período concesional.

Si los términos del acuerdo obligan a la empresa a realizar pagos anuales al ente concedente a lo largo del plazo concesional, el valor actual de los citados compromisos no se incluirá en el precio de adquisición del activo salvo que a la vista de los términos del acuerdo exista un arrendamiento financiero implícito de un inmovilizado material, en cuyo caso la operación deberá contabilizarse de acuerdo con la norma de registro y valoración del Plan General de Contabilidad sobre arrendamientos y operaciones de naturaleza similar. Para realizar esta evaluación, además de los pagos anuales, también habrá que considerar los desembolsos iniciales acordados.

3. Cuando la empresa realice inversiones que deban ser objeto de renovación con una vida económica superior al periodo concesional, en las concesiones administrativas que no estén incluidas en el ámbito de aplicación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, se aplicarán los siguientes criterios:

a) La inversión inicial y las sucesivas renovaciones con una vida económica inferior al plazo concesional se amortizará a lo largo de su vida útil.

b) 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.

c) Los cambios en las estimaciones sobre el valor del inmovilizado intangible y la provisión se tratarán aplicando por analogía lo dispuesto para los costes de desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado material en la Resolución de la Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

d) El inmovilizado intangible deberá ser objeto de amortización en el plazo concesional, y el criterio de depreciación será lineal, salvo que su patrón de uso pueda estimarse con fiabilidad por referencia a la «demanda o utilización» del servicio público medida en unidades físicas, en cuyo caso, este método podría aceptarse como criterio de amortización siempre que sea el patrón más representativo de la utilidad económica del citado activo.

A tal efecto, y sin perjuicio de lo indicado en el apartado 1, se aplicarán los criterios regulados en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.

e) La provisión que surge como contrapartida del inmovilizado intangible deberá actualizarse cada año hasta la fecha de su efectiva cancelación, aplicando los criterios recogidos en la Resolución de la Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias para las provisiones por costes de retiro, circunstancia que originará el reconocimiento de un gasto financiero.

f) La diferencia entre el desembolso que debe efectuarse en la última renovación y el importe de la citada provisión, se contabilizará aplicando los criterios generales previstos para el inmovilizado material.

7. Contratos de franquicia

1. La actividad comercial en régimen de "Franquicia", es aquella que se realiza en virtud del contrato por el cual una empresa, el franquiciador, cede a otra, el franquiciado, en un mercado determinado, a cambio de una contraprestación financiera directa, indirecta o ambas, el derecho a la explotación de una franquicia, sobre un negocio o actividad mercantil que el primero venga desarrollando anteriormente con suficiente experiencia y éxito, para comercializar determinados tipos de productos o servicios y que comprende, por lo menos:

a) El uso de una denominación o rótulo común u otros derechos de propiedad intelectual o industrial y una presentación uniforme de los locales o medios de transporte objeto del contrato.

b) La comunicación por el franquiciador al franquiciado de unos conocimientos técnicos o un saber hacer, que deberá ser propio, sustancial y singular, y

c) La prestación continúa por el franquiciador al franquiciado de una asistencia comercial, técnica o ambas durante la vigencia del acuerdo; todo ello sin perjuicio de las facultades de supervisión que puedan establecerse contractualmente.

2. El importe satisfecho en contraprestación del canon de asociación a una franquicia se contabilizará como un inmovilizado intangible cuando se cumplan los requisitos establecidos a tal efecto en el apartado 2.1 de la norma segunda de la presente Resolución.

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 salvo que a la vista de los términos del acuerdo exista un arrendamiento financiero implícito de un inmovilizado material, en cuyo caso la operación deberá contabilizarse de acuerdo con la norma de registro y valoración del Plan General de Contabilidad sobre arrendamientos y operaciones de naturaleza similar.

3. Este derecho deberá amortizarse de forma sistemática durante el periodo en que 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.

4. Si a lo largo de la vida del contrato existiesen dudas sobre la recuperación del activo, circunstancia que deberá quedar claramente especificada en la memoria de las cuentas anuales, se deberá registrar la oportuna corrección valorativa por deterioro.

8. Derechos de emisión de gases de efecto invernadero

1. Los derechos de emisión de gases de efecto invernadero asignados o adquiridos para su consumo en el proceso productivo de la empresa se contabilizarán de acuerdo con las siguientes reglas.

1.1. Valoración inicial

1. Los derechos de emisión se reconocerán en el momento inicial por su precio de adquisición de acuerdo con los criterios previstos en la presente Resolución para el inmovilizado intangible.

2. Cuando se trate de derechos adquiridos sin contraprestación o por un importe sustancialmente inferior a su valor de mercado, se reconocerá un ingreso directamente imputado al patrimonio neto al comienzo del ejercicio natural al que corresponden, que será objeto de transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se realice

la imputación a gastos por las emisiones asociadas a los derechos recibidos sin contraprestación.

1.2. Valoración posterior

1. Los derechos de emisión no se amortizarán. No obstante, estarán sujetos a las correcciones valorativas por deterioro que sean necesarias.

2. Estos activos se darán de baja de balance con ocasión de su transmisión a terceros, entrega o caducidad.

1.3. Reconocimiento y valoración del gasto asociado a las emisiones

1. La emisión de gases de efecto invernadero originará el reconocimiento de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio y de la correspondiente provisión, dado que se trata de un gasto del ejercicio, claramente especificado en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre es indeterminado en cuanto a su importe exacto. Esta provisión se mantendrá hasta el momento en que la empresa tenga que cancelar la obligación mediante la entrega de los correspondientes derechos.

2. El importe de los citados gastos y la correlativa provisión, se determinará considerando que la obligación será cancelada:

a) En primer lugar, mediante los derechos de emisión recibidos por una asignación contemplada en el régimen de emisiones a los que se encuentre afectada la empresa o sus instalaciones, los cuales deberán ser imputados a las emisiones realizadas en proporción a las emisiones totales previstas para el período completo para el cual se hayan asignado.

El gasto correspondiente a esta parte de la obligación se cuantificará en función del valor contable de los derechos de emisión transferidos.

b) A continuación, mediante los restantes derechos de emisión que figuren en el balance de la empresa.

El gasto correspondiente a esta parte de la obligación se cuantificará, con carácter general de acuerdo con el método del precio medio o coste medio ponderado de dichos derechos de emisión.

c) En caso de que la emisión de gases conlleve la necesidad por parte de la empresa de adquirir o generar derechos de emisión, porque las emisiones realizadas superen las que pueden ser canceladas bien mediante los derechos asignados que sean imputables a dichas emisiones, o bien mediante los restantes derechos de emisión, adquiridos o generados, que tenga la empresa, se deberá considerar adicionalmente el gasto que corresponda al déficit de derechos.

Este gasto se cuantificará de acuerdo con la mejor estimación posible del importe necesario para cubrir el déficit de derechos.

Los gastos por emisión de gases figurarán en la partida 7. "Otros gastos de explotación" de la cuenta de pérdidas y ganancias, y las provisiones asociadas figurarán en el epígrafe "Provisiones a corto plazo", del Pasivo corriente.

Si el importe de dichos gastos y provisiones fuese significativo, se crearán sendas partidas dentro de las citadas rúbricas, con la denominación, respectivamente, de "Gastos por emisión de gases de efecto invernadero" y "Provisión por derechos de emisión de gases de efecto invernadero".

La cancelación de la provisión y la baja del inmovilizado intangible se producirán en el ejercicio siguiente, cuando se comunique la cancelación de los derechos al correspondiente registro administrativo.

2. Los derechos de emisión de gases de efecto invernadero 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.

Cuando el uso futuro de los derechos no esté determinado, en el momento de su incorporación al patrimonio de la empresa se calificarán como inmovilizado intangible.

La clasificación inicial deberá modificarse siempre que haya cambiado la función que los derechos desempeñan en la empresa.

3. Los contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar derechos de emisión se contabilizarán aplicando los criterios recogidos en el apartado 5.4 de la norma de registro y valoración en materia de instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad.

4. En la memoria de las cuentas anuales se deberá facilitar toda la información significativa relacionada con los derechos de emisión, y en particular, la siguiente:

4.1. En el apartado "4. Normas de valoración", se indicarán los criterios de valoración de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, así como de imputación a resultados de los gastos derivados de las emisiones de gases de efecto invernadero.

4.2. Se crea un nuevo apartado "Información sobre derechos de emisión de gases de efecto invernadero" en el que, de forma sucinta, se deben facilitar, entre otras, las siguientes informaciones:

a) Información sobre la cantidad de derechos asignada y su distribución anual, así como si la asignación ha sido gratuita o retribuida.

b) Análisis del movimiento durante el ejercicio de la partida del balance "Derechos de emisión de gases de efecto invernadero" y de las correspondientes pérdidas por deterioro que pudieran corregir su valor, indicando lo siguiente: saldo inicial; entradas o adquisiciones; enajenaciones y otras bajas; y saldo final.

c) Gastos del ejercicio derivados de emisiones de gases de efecto invernadero, especificando su cálculo.

d) Importe de la "Provisión por derechos de emisión de gases de efecto invernadero", especificando dentro de la misma, en su caso, la cuantía que proceda por déficits de derechos de emisión.

e) Información sobre contratos relativos a derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

f) Subvenciones recibidas por derechos de emisión de gases de efecto invernadero e importe de las imputadas a resultados como ingresos del ejercicio.

g) Contingencias relacionadas con sanciones o medidas de carácter provisional, en los términos previstos en la Ley.

h) En su caso, el hecho de formar parte de una agrupación de instalaciones.

5. Este mismo tratamiento contable será de aplicación a cualquier otro instrumento equivalente a los derechos de emisión que permita redimir emisiones de gases de efecto invernadero.

Cuando se haga uso de estos otros instrumentos, para cuantificar el gasto por emisiones y la correspondiente provisión se aplicará el criterio del precio medio o coste medio ponderado de los derechos o instrumentos equivalentes, siempre y cuando constituyan activos homogéneos, y deberán considerarse las restricciones que pudieran existir para emplear uno u otro tipo de instrumento.

Octava. Otros inmovilizados intangibles

1. Derechos de adquisición de jugadores

1. Se entiende por derecho de adquisición de jugadores el importe devengado por la adquisición de un determinado jugador a otra entidad (importe conocido como transfer), que es independiente del contrato suscrito entre la entidad y el jugador por la prestación de sus servicios.

2. En el momento inicial, los derechos se valorarán por su precio de adquisición, que es el importe satisfecho o a satisfacer, incluyendo todos los compromisos asumidos por tal concepto.

3. Su plazo de amortización será el de la duración del correspondiente contrato, que se podrá ampliar en caso de que se produzca la renovación del jugador antes de su vencimiento, sin perjuicio de la obligación de registrar la oportuna corrección por deterioro cuando el valor recuperable del derecho sea inferior a su valor contable. Se producirá la baja del activo en el balance cuando el jugador sea objeto de traspaso o cause baja en el equipo por cualquier circunstancia, como por ejemplo, cuando se haga efectiva la "cláusula de rescisión", en cuyo caso, puede producirse el correspondiente resultado.

4. En caso de renovación, los importes que supongan una mayor retribución del jugador se calificarán como gastos de personal, sin perjuicio de que en la medida que estén pendientes de devengo proceda registrarlos como un anticipo en el epígrafe "Deudores comerciales no corrientes" del balance. Este mismo criterio se aplicará a la adquisición de los derechos de imagen del jugador o del técnico, que se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza a medida que se reciban los beneficios económicos derivados del contrato.

5. Los importes entregados en concepto de "a cuenta" de jugadores futuros se contabilizarán como un anticipo del inmovilizado intangible.

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

2. Derechos de participación en competiciones deportivas

1. Se consideran derechos de participación en competiciones deportivas los importes satisfechos a otras entidades por la adquisición de los derechos de participación en competiciones oficiales, siempre que su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa y no tenga carácter de cuota periódica.

2. Los derechos de participación en competiciones deportivas se amortizarán de modo sistemático a lo largo de su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años. En caso de descenso de categoría o pérdida del derecho de participación por cualquier motivo, se contabilizará el correspondiente deterioro de valor por el importe pendiente de amortizar.

3. Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos

1. Los derechos sobre organización de acontecimientos deportivos durante un periodo de tiempo determinado o con carácter indefinido se contabilizarán como un inmovilizado intangible cuando se adquieran a título oneroso.

2. A estos activos se les aplicarán los criterios generales de amortización y corrección valorativa por deterioro previstos para el inmovilizado intangible.

3. Los gastos incurridos por la entidad para la celebración de acontecimientos deportivos singulares, por ejemplo, un campeonato del mundo, se calificarán como un proyecto de prestación de servicios en curso, siendo aplicables los criterios recogidos en la norma de registro y valoración del Plan General de Contabilidad sobre existencias. Conforme a esta norma, en tanto el proyecto esté en curso:

a) Los gastos se contabilizarán según su devengo.

b) Se reconocerán existencias de servicios en curso (proyectos en curso), por el importe del coste de producción. En el coste de producción se incluirán, además de los costes directos, la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables al proyecto. Adicionalmente se tendrán en cuenta los siguientes criterios:

i) Los gastos de comercialización (aquellos en que incurre una entidad para llevar a cabo la comercialización de los productos y que son, por tanto, necesarios para realizar las ventas y entregas de los productos) y los gastos generales de administración o dirección (aquellos en que incurre una entidad para llevar a cabo la gestión, organización o control, no estando relacionados con el ciclo de producción) no formarán parte del coste de producción.

ii) No se incluirá dentro del coste de producción aquellos anteriores a la designación ni otros que tengan una naturaleza análoga a gastos de establecimiento.

iii) En las existencias de productos en curso que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de generar ingresos por prestaciones de servicios, se incluirán en el coste de producción, los gastos financieros, que correspondan a la financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la realización del proyecto.

c) Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas del valor de estas existencias.

4. Derechos de replantación de las empresas vitivinícolas

El importe satisfecho por la adquisición de los derechos de plantación en terrenos, cuya adquisición sea necesaria para llevar a cabo la plantación de la vid, se reconocerán como un inmovilizado intangible. En la valoración posterior de estos derechos se aplicarán las reglas generales incluidas en la norma cuarta de esta Resolución.

Madrid, 15 de febrero de 2013