



---

**Universidad de Valladolid**

**Facultad de Ciencias  
Económicas y Empresariales**

**Grado en Economía**

TFG

**NORMATIVA DE VALORACIÓN  
DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE**

**URDIALES DIEZ, DANIEL**

Valladolid, marzo 2019



## **RESUMEN**

En el presente trabajo pretendemos estudiar las diferencias de tratamiento entre la legislación contable general aplicable a los activos de naturaleza intangible y las normativas de valoración recogidas en los planes de adaptación sectorial. Para ello, primero trataremos de conocer las partidas que engloban el inmovilizado intangible y su normativa de valoración, y segundo haremos un análisis de las normas incluidas en los planes sectoriales.

## **PALABRAS CLAVE**

Inmovilizado intangible, plan sectorial, Plan General de Contabilidad, valoración contable.

## **ABSTRACT**

In the present study, we aim to analyze the differences between the general accounting legislation of intangible assets and the valuation standards of the sectoral adaptation plans to the General Accounting Plan. For this purpose, we will initially try to know the shipments that include the intangible assets and their valuation regulation, and secondly, we will analyze of the rules included on the plans.

## **KEYWORDS**

Intangible assets, sectoral plan, General Accounting Plan, accounting valuation.

## ÍNDICE

<b>1. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>5</b>
<b>2. INMOVILIZADO INTANGIBLE EN EL PGC.....</b>	<b>6</b>
2.1. Concepto de Inmovilizado intangible.....	6
<b>3. TRATAMIENTO CONTABLE.....</b>	<b>9</b>
3.1. Aplicación de los principios contables.....	9
3.2. Valoración inicial.....	11
3.3. Valoración posterior y baja.....	16
3.4. Normas particulares sobre el inmovilizado intangible.....	21
<b>4. DIFERENCIAS CON ALGUNOS DE LOS PLANES SECTORIALES....</b>	<b>30</b>
4.1. Introducción a los planes sectoriales.....	30
4.2. Valoración de los intangibles en las entidades de economía social.....	32
4.3. Valoración de los intangibles en las sociedades de carácter público.....	35
4.4. Valoración de los intangibles en las entidades con ánimo de lucro.....	37
<b>5. CONSIDERACIONES FINALES.....</b>	<b>41</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>42</b>

## 1. INTRODUCCIÓN

El inmovilizado intangible tiene una gran importancia en el mundo empresarial. Además de sumar valor a la empresa, aquellos que sepan gestionar adecuadamente sus activos intangibles obtendrán una importante ventaja comparativa respecto a sus competidores.

Los activos intangibles, desde la óptica de la investigación y el conocimiento, además de servir a las determinadas empresas que los poseen de forma individual, son útiles para la generalidad de la sociedad. La brutal competencia entre empresas desencadena una carrera por obtener nuevos productos, nuevas formas de producción u organización y, en general, por adquirir nuevos conocimientos de los que obtener rendimiento económico. Es de la inversión cada vez mayor en esta carrera por el conocimiento de donde la sociedad se beneficia en su conjunto.

Además de la perspectiva de la acumulación de conocimiento, el desarrollo tecnológico ha propiciado que los activos intangibles sean más usuales de lo que fueron en el pasado, pasando de jugar un papel secundario en el mundo empresarial a tener una importancia determinante.

Creo que actualmente los activos intangibles no solo tienen un peso trascendental en la empresa, también a nivel macroeconómico son fundamentales para la riqueza de un país y para que su economía no se atasque.

Es precisamente la gran importancia de estas partidas del activo lo que me ha llevado a efectuar mi trabajo sobre las mismas, con el objetivo de conocer que partidas engloban el inmovilizado intangible y su normativa de valoración.

Con el objetivo de esclarecer el concepto de inmovilizado intangible, ya que, debido a su naturaleza incorpórea, a menudo, se hace complicado el reconocimiento de estos activos, hacemos un primer acercamiento encuadrando los antecedentes históricos a este y lo definimos de acuerdo al Plan General de Contabilidad. En esta primera parte mencionamos los diferentes tipos de activos intangibles que se recogen en la normativa contable, que más adelante analizaremos en profundidad, para completar la idea de lo que supone el inmovilizado intangible.

Una vez que tenemos claro el concepto de inmovilizado intangible nos vamos a centrar en la normativa contable que le será de aplicación a este tipo de activos objeto de nuestro estudio. Inicialmente hacemos una breve descripción de los principios contables generales y su aplicación particular para el inmovilizado intangible. A continuación, repasamos las normas establecidas en el Plan General de Contabilidad sobre el inmovilizado material, ya que la norma relativa al inmovilizado intangible, se remite a ella.

En este repaso de la normativa del inmovilizado material aplicable al intangible comenzamos por analizar el valor que debemos otorgar inicialmente a los activos intangibles, distinguiendo los diferentes supuestos de adquisición, a continuación, estudiamos los acontecimientos que afectan al valor del

inmovilizado intangible a lo largo de su vida útil, es decir, amortizaciones y deterioros, así como su baja.

Posteriormente recogemos la normativa particular para cada uno de los inmovilizados intangibles que se recogen en la normativa contable general, sin perjuicio de que pueda haber otros que no estén recogidos aquí, ya que se especifica que, siempre y cuando cumplan los requisitos necesarios, podrán existir otros activos intangibles.

Durante este proceso, además de el Plan General de Contabilidad, nos vamos a ayudar de otra normativa legal, destacando la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre el inmovilizado intangible.

Por último, examinamos las discrepancias en la valoración del inmovilizado intangible que presentan las diferentes adaptaciones sectoriales respecto a la normativa contable general que hemos expuesto previamente. Estos planes sectoriales nacen por la necesidad de determinados sectores de la economía de tener normas contables adaptadas a las especialidades de su actividad.

Para facilitar su estudio, se agrupan las adaptaciones sectoriales en tres grandes bloques: las adaptaciones para entidades de economía social, para las entidades con ánimo lucrativo y para las entidades de carácter público.

## **2. INMOVILIZADO INTANGIBLE EN EL PGC**

En esta primera parte del trabajo nos vamos a dedicar a analizar el inmovilizado intangible. Analizaremos el concepto de inmovilizado intangible, así como su tratamiento contable recogido en las Normas de Registro y Valoración que encontramos en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante PGC) y la resolución de 28 de mayo de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible (en adelante Resolución del ICAC).

### **2.1. Concepto de Inmovilizado Intangible**

#### **2.1.1. Antecedente histórico del Inmovilizado Intangible**

Recoge Galindo (2009) que el concepto de inmovilizado intangible surgió en el siglo XIX ante la necesidad de explicar la diferencia entre el valor contable de una empresa y el valor real que se obtenía por ella una vez que acudíamos al mercado a venderla. En este momento, se plantean varias hipótesis para explicarlo, entre ellas, que la contabilidad de las empresas estuviese valorando sus activos a precios antiguos y no a precios actuales de mercado, que la especulación bursátil en auge estuviese alejando al mercado de su equilibrio normal o, que efectivamente existiese algún otro tipo de activo que no se estuviese contabilizando.

La primera de las explicaciones, aunque correcta, resultó ser inútil, ya que una vez que actualizaban los activos de su coste histórico al valor real que tenían en el mercado en ese momento, seguía existiendo una diferencia considerable entre el precio de venta de la empresa y la del valor de sus activos a precio de mercado.

La segunda de las teorías tampoco explicaba plenamente dicha diferencia porque se consideraba que las distorsiones en el mercado causadas por la especulación bursátil eran transitorias.

Ante el fallo de las dos primeras, solo quedaba la explicación de que probablemente existiesen unos activos que no estuviesen reflejados en la contabilidad de las empresas. Es entonces cuando se introduce el concepto de Fondo de Comercio como justificación de la diferencia. A partir de este nuevo concepto se han ido identificando otros tipos de bienes que no tienen una existencia material efectiva pero que si dan más valor a la empresa. Es así como el Fondo de Comercio se convierte en el antecedente de lo que hoy conocemos como Inmovilizado Intangible.

### 2.1.2. Definición de Inmovilizado Intangible

El PGC recoge en su quinta parte, definiciones y relaciones contables, la definición de activos intangibles diciendo que son “activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica, así como los anticipos a cuenta entregados a proveedores de estos inmovilizados”. Por otra parte, de la normativa relativa a esta cuestión se encarga el PGC en sus Norma de Registro y Valoración 5ª y 6ª. Es en la primera de ellas, en la Norma 5ª, donde encontramos una aproximación a la definición de estos tipos de activos haciendo referencia a la definición de activo del marco conceptual, y añadiendo que deben cumplir los criterios de reconocimiento y de identificabilidad.

En el marco conceptual del PGC encontramos la definición de activo, “bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultante de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro”, además, siguiendo el criterio de reconocimiento de los activos, vemos que solo serán reconocidos en el balance cuando, cumpliendo con su definición, sea probable la obtención de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro y se puedan valorar con fiabilidad. Cabe señalar que el reconocimiento de un activo supondrá el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la reducción de otro activo o el reconocimiento de un ingreso o incremento en el patrimonio neto.

Para que un activo sea considerado intangible tiene que cumplir el necesario criterio de identificabilidad, como ya hemos señalado. Para poder considerar que un activo es identificable, tiene que cumplir la condición de ser separable, es decir, que sea susceptible de ser separado de la empresa ya sea por la venta, cesión o traspaso, o bien, que surjan como consecuencia de derechos contractuales o provenientes de la ley con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables.

Si un activo cumple la definición de activo contemplada en el marco conceptual y al menos uno de los criterios anteriores para poder ser considerado identificable, entonces podremos considerar que la naturaleza de ese activo es intangible.

### 2.1.3. Clasificación

La definición aportada previamente del inmovilizado intangible deja lugar a un gran amplio abanico de activos que pueden ser considerados con esta naturaleza y no todos van a tener el mismo tratamiento contable. Por este motivo, es necesario una clasificación que acote los diferentes tipos de activos intangibles para permitir una mejor contabilización posterior.

De acuerdo con el cuadro de cuentas del PGC, las diferentes cuentas en las que se agrupan esta clase de activos vienen recogidas en el subgrupo 20 “Inmovilizaciones intangibles”:

- 200. Investigación
- 201. Desarrollo
- 202. Concesiones administrativas
- 203. Propiedad industrial.
- 204. Fondo de comercio
- 205. Derechos de traspaso
- 206. Aplicaciones informáticas
- 209. Anticipos para inmovilizaciones intangibles

Además de los activos mencionados en esta enumeración existen otros (NewPyme S.L.,2014) de naturaleza intangible que serán reconocidos en el balance siempre y cuando cumplan los requisitos mencionados del marco conceptual y se ajusten a las normas de registro y valoración que estudiaremos a continuación. Para la contabilización de estos activos se abrirá una cuenta del mismo subgrupo cuyos movimientos serán similares a los de las cuentas sí recogidas. Algunos de los activos que deja fuera el PGC, pero que se recogen en la Resolución del ICAC, son: contratos de franquicia, derechos de emisión de gases efecto invernadero, derechos de adquisición de jugadores, derechos de participación en competiciones deportivas, derechos sobre organización de acontecimientos deportivos, derecho de reglamentación de las empresas vitivinícolas.

La Asociación Española de Contabilidad y Administración (AECA) resalta la verdadera existencia de estos activos que no vienen especificados en el PGC, reuniéndolos en el catálogo de activos intangibles en su documento sobre principios y normas de contabilidad nº3 (Cañibano y Gisbert, 2013), sobre activos intangibles. La enumeración de activos intangibles que realiza es más amplia al desglosar varias cuentas del subgrupo 20 del PGC y añadir estos activos no recogidos en el PGC. La lista es la siguiente:



- Investigación.
- Desarrollo.
- Marcas, propiedad intelectual e industrial.
- Nombres corporativos o comerciales, logos titulares, cabeceras de periódicos o de nominaciones editoriales.
- Fórmulas o recetas, modelos, diseños y prototipos.
- Programas y aplicaciones informáticas (*software*).
- Licencias o Derechos de explotación, franquicias.
- Pactos de no competencia.
- Derechos de autor (*copyright*) sobre libros, música y video.
- Concesiones administrativas.
- Listas de clientes.
- Fondo de comercio.

La normativa internacional contempla unos activos intangibles similares a los aquí recogidos, con la excepción de los gastos de investigación, que deberán ser reconocidos como gasto del ejercicio y no como un activo.

### **3. TRATAMIENTO CONTABLE**

En este segundo apartado comenzamos por comentar los principios contables en los que se basan los criterios de valoración aplicables a las distintas transacciones.

A continuación, efectuaremos un análisis detallado de los criterios a seguir en la valoración de los intangibles, ya sea en su valoración inicial, en la valoración posterior y el caso de la baja, así como, la normativa particular aplicable a algunas de las partidas.

#### **3.1. Aplicación de los principios contables**

Como se ha comentado antes de meternos enteramente en el análisis contable específico de los activos intangibles, recogido en las Normas de Registro y Valoración del PGC número 5º y 6º y en la Resolución del ICAC en las Normas 3ª a 7ª, hay que señalar que estarán sujetos a la Norma 1ª, relativa a los principios contables.

La totalidad de los principios contables y demás requisitos que se encuentran recogidos en el Marco Conceptual del PGC les serán de aplicación. Estos principios se resumen a continuación:

- Empresa en funcionamiento: Se considera que la empresa continuará con su actividad empresarial normalmente, de modo que el tratamiento contable de la empresa no será tendente a conocer su valor de liquidación. Este principio se aplicará salvo que se aporte prueba en contrario, en tal caso se aplicarán los términos desarrollados en el PGC para la correcta valoración y liquidación de la empresa.
- Devengo: Los hechos susceptibles de registro contable que acontezcan en el desarrollo de la actividad económica de la empresa se reflejarán en

el ejercicio en el que se produzcan, con independencia de que el momento de su pago o cobro sea distinto.

- Uniformidad: Cuando las normas contables permitan la elección de criterio, la empresa deberá mantener en el tiempo el criterio elegido de manera uniforme mientras no se alteren los supuestos que motivaron la elección del criterio. Deberemos acudir a los términos establecidos en la Norma de Registro y Valoración 22<sup>a</sup> para cambios de criterios contables, en estimaciones contables o errores.
- Prudencia: Deberemos respetar un criterio de prudencia cuando exista incertidumbre en las estimaciones y valoraciones a realizar. De acuerdo a este principio anotaremos los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio, por el contrario, se deberán tener en cuenta todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior.
- No compensación: Cada cuenta se valorará de manera separada, de modo que no es posible compensar las cuentas del activo con las del pasivo ni las de ingresos con las de gasto, salvo que una norma expresamente recoja lo contrario.
- Importancia relativa: Es el principio en virtud del cual se puede omitir la aplicación estricta de algunos principios y criterios contables cuando un hecho carezca de importancia significativa en relación al total de operaciones, y la no aplicación de los criterios y principios contables no suponga un menoscabo del reflejo de la imagen fiel que la contabilidad de la empresa pretende reflejar.

Especifica el PGC que en caso de que alguno de estos principios entre en conflicto con otro, deberá prevalecer aquel que consiga reflejar de una forma más cercana a la realidad la imagen fiel, la situación financiera y los resultados de la empresa.

De manera resumida, al valorar un activo intangible, los aspectos principales a tener en cuenta que se derivan del Marco Conceptual del PGC y de los principios contables, son los siguientes:

- A. Los activos intangibles se valorarán contablemente por su coste histórico. Dependiendo de la forma de adquisición del activo, la forma de calcular dicho coste será distinto, de forma que no se valorará igual un activo generado internamente por la empresa que uno conseguido por compra a terceros, por ejemplo.
- B. Las valoraciones que se hayan hecho de un activo de acuerdo con el criterio anterior podrán alterarse tan solo por baja, pérdidas por deterioro, amortizaciones, revalorizaciones, actualizaciones de valor para adecuarlo a altas tasas de inflación cuando venga determinado por alguna ley y las originadas por las fluctuaciones en el tipo de cambio.
- C. Los resultados contables de cada periodo deberán incluir las amortizaciones y las correcciones por deterioro de valor. En lo relativo al

método de amortización para determinar su cuantía habrá que atender a las normas específicas que incluyen las Normas de Registro y Valoración.

- D. En relación al principio de uniformidad la empresa deberá mantener un mismo criterio de valoración y mantenerlo en el tiempo, pero existen unos motivos que pueden alterar el criterio: Cambios en la estimación de su vida útil que conlleve un cambio en su base de amortización y cambios en el criterio de reconocimiento que pueda llevar a considerar activos que no están reconocidos y viceversa.

### **3.2. Valoración inicial**

Una vez que los activos inmateriales han sido reconocidos como tales contablemente, es decir que han cumplido los requisitos de reconocimiento y el criterio de identificabilidad, la empresa en cuestión debe asignarles un valor, que dependerá de la forma en que se haya obtenido ese activo. La Norma de Registro y Valoración 5ª del PGC nos remite al contenido de las normas sobre el inmovilizado material, Norma 2ª, por su parte, la Resolución de ICAC lo recoge en su Norma 3ª. Según esto las diferentes formas de obtención de los activos intangibles son: adquisición a terceros, generación interna, adquisición a través de permutas, aportaciones de capital no dinerarias, adquisiciones lucrativas y a través de una combinación de negocios.

#### *3.2.1. Adquisición a terceros*

La adquisición de un activo intangible consiste en su obtención a través de un contrato de compraventa a un tercero.

El valor por el que se debe reflejar inicialmente el activo intangible en los libros de contabilidad será el importe de su precio de adquisición, que no solo estará compuesto por el precio neto de venta (Cañibano y Gisbert, 2007).

Para conseguir el reflejo fiel del coste de la operación, la Norma 2ª del PGC deja bien definidos los elementos que deben incluirse en la valoración. Lo primero a lo que hace referencia el PGC es al precio de adquisición, lo define así:

*“El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares”*

Hay que recordar que la definición anterior hace referencia al inmovilizado material, y tenemos que tener presente que, debido a la naturaleza de los activos intangibles, no caeremos en gastos tales como transportes o montajes, ya que generalmente la puesta en condiciones de uso será instantánea, sin llegar a

generar gasto alguno. Sin embargo, la norma permite el reconocimiento de estos tipos de gastos que deberán ser adaptados a la adquisición de un intangible.

Una vez definido el precio de adquisición, debemos incluir en la valoración aquellos impuestos que graven nuestros activos siempre y cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública, destacando en esta clase de impuestos el Impuesto sobre el Valor Añadido no deducible. Asimismo, se añadirán al montante de la valoración aquellos gastos que se soporten como consecuencia de la financiación de los gastos de la puesta en condiciones de uso, siempre que sean consecuencia de la capitalización de los créditos con una vida superior al año, salvo, como comentamos más adelante, para la investigación.

Por último, y de manera extraordinaria, para el caso en que la operación de adquisición del activo intangible sea realizada en moneda extranjera, habrá que aplicar el tipo de cambio al contado oficial del mismo día en que se efectuó la adquisición del activo y añadirlo a la valoración como contravalor de dicha moneda distinta al euro, permitiendo la norma utilizar un tipo medio periódico que no podrá ser superior a un mes.

### 3.2.2. *Generación interna*

A parte de la compra a terceros, la empresa tiene la opción de desarrollar sus propios activos intangibles dentro de la empresa. Resumidamente estos activos que son producto de un proceso de generación propio de la empresa, se valorarán por el coste de producción de dicho proceso.

Actualmente la norma sobre la generación interna de recursos ha cambiado, con este cambio de la normativa contable no serán contabilizables aquellos activos intangibles distintos a la investigación y desarrollo, partidas tales como marcas, listas de clientes o nombres comerciales. Aunque no estén reflejados en la contabilidad de una empresa, tenemos que tener en cuenta que pueden existir y que, si llegase el caso de un traspaso de negocio, aflorarán añadiendo más valor a la empresa.

Para la correcta valoración de los activos intangibles desarrollados por la propia empresa, las notas que se concluyen de la definición que el PGC hace del coste de producción son las siguientes: El coste de producción incluye el coste de las materias primas y demás materias consumibles que hayamos utilizado para su producción más los gastos soportados relacionados directa o indirectamente en el proceso productivo. En el caso de que los gastos se relacionen indirectamente con el proceso, se imputarán los costes en la medida que correspondan al periodo de fabricación.

Es conflictiva la determinación del momento en el que se deben reconocer contablemente estos activos generados internamente como veremos en las reglas específicas sobre investigación y desarrollo contenidas en la Norma de Registro y Valoración 6ª. Como regla general el momento para la activación de los activos intangibles será aquel en el que se considere probada la viabilidad técnica y económica.

### 3.2.3. *Permuta de activos intangibles*

El Artículo 1538 del Código Civil define la permuta como un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra. Efectivamente las permutas son esencialmente un contrato entre dos partes que se obligan recíprocamente al traslado del dominio de unos activos.

A efectos del PGC se entiende que adquieres un activo intangible a través de una permuta cuando entregas, a cambio del inmovilizado, uno o varios activos no monetarios, o una combinación de estos con activos monetarios, pero en ningún caso se considerará permuta a la contraprestación esencialmente monetaria.

Existen dos categorías diferenciadas de permutas a efectos contables, las permutas comerciales y las permutas no comerciales. El PGC solo define las permutas comerciales, de modo que funcionalmente hablaremos de permutas no comerciales para referirnos a aquellas que no tengan el carácter comercial. El activo intangible que recibe la empresa como consecuencia de una permuta se valorará de forma distinta dependiendo de la categoría de permuta en la que encuadremos la operación. Como resultado de esta diferenciación es necesario establecer los requisitos previos que configurarán una permuta con carácter comercial o no comercial para poder darle el tratamiento contable correcto.

Siguiendo la Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC, por las que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, una permuta tendrá carácter comercial si concurren en ella al menos una de las siguientes circunstancias:

- “Que la configuración de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado.
- Que el valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta, se vea modificado como consecuencia de la operación”.

Además, señala el PGC, no basta con que se cumpla alguno de los requisitos anteriormente enunciados, sino que las diferencias surgidas por las anteriores causas tienen que resultar significativas al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados. Aunque el PGC no establece que se considere una diferencia significativa, a efectos prácticos, las normas internacionales de contabilidad admiten la cifra orientativa del 20% para poder considerar una diferencia significativa.

Se presumirá que una operación de permuta tiene carácter comercial si en la operación de permuta se entrega como pago parcial, efectivo u otro activo monetario, a no ser que resulte insignificante en comparación con los activos no monetarios que intervienen en la operación.

De manera explicativa, un intercambio de activos tendrá diferente configuración de flujos de efectivo cuando tengan diferente naturaleza o, aunque sean de la misma naturaleza, su valor intrínseco difiera significativamente.

Por otro lado, una permuta tendrá carácter no comercial cuando los bienes intercambiados tengan una configuración de flujos similar y no intervenga efectivo en la operación, o este constituya una cantidad no significativa con respecto al valor de los bienes intercambiados.

Una vez establecidos los criterios de clasificación, lo siguiente es ver las diferencias que existen en la valoración entre las permutas comerciales y las no comerciales.

Los activos intangibles que se adquieren a través de una operación de permuta comercial se valorarán preferentemente por el valor razonable del activo entregado, excepto que el valor razonable del intangible adquirido resulte más evidente. Asimismo, si en la permuta se entrega, además del activo intangible, dinero en efectivo, este será más valor del activo a efectos contables. En el supuesto de que el valor razonable de ambos activos resultase de igual evidencia, escogeremos el menor valor razonable, en coherencia con el principio de prudencia.

Los valores razonables de los activos intercambiados se establecerán en referencia a transacciones similares, pero en caso de que no existan, la normativa contable establece las condiciones necesarias para garantizar la fiabilidad de la valoración de los valores razonables. Estas condiciones son que no haya una variabilidad significativa en los rangos de estimación del valor razonable o que pueda estimarse de forma razonable las probabilidades asociadas a cada una de las estimaciones realizadas (NIC 38, 2017).

En caso de que la permuta se haya calificado con carácter no comercial, el valor que asignaremos al intangible recibido será el menor del valor contable del bien entregado, más el efectivo que interviniese en su caso, y del valor razonable del bien recibido.

Sea como fuese, el activo nunca podrá quedar valorado por encima de su valor razonable. En las operaciones de permuta pueden surgir ganancias o pérdidas como resultado de la diferencia entre el valor contable del bien que entregamos y el valor por el que finalmente queda reconocido el bien que recibimos. Estas diferencias deberán ser reflejadas en las cuentas de pérdidas y ganancias, pero si la permuta tuviese carácter no comercial no será posible reflejar beneficio alguno procedente de esta operación.

Para finalizar el apartado de las permutas cabe señalar dos notas importantes. La primera es que, si en una permuta comercial no se conociese el valor razonable de ninguno de los activos en cuestión de forma fiable, la valoración del intangible recibido se hará de acuerdo a los criterios establecidos en las permutas de carácter no comercial, es decir, por su valor contable. La segunda es que según la resolución del ICAC, el valor contable a efectos de permuta no comercial difiere del concepto que establece el Marco Conceptual del PGC, ya

que hay que tener en cuenta a la hora de calcularlo que las pérdidas por deterioro pueden revertir.

#### 3.2.4. Transmisiones lucrativas: donaciones

Las donaciones se regulan en el PGC junto a las subvenciones y legados en la Norma de Registro y Valoración 18ª y constituyen una de las posibles formas de adquirir un activo intangible. La donación consiste en un contrato celebrado entre personas cuyo objeto es la transferencia de la propiedad de un bien a título gratuito, así un ejemplo de donación de un bien intangible podría ser la concesión gratuita por parte de la Administración Pública de un derecho de explotación.

De manera resumida la empresa receptora del activo intangible donado deberá valorar el activo en sus libros de contabilidad por su valor razonable, de igual modo reconocerá la subvención en su Patrimonio Neto en “Subvenciones, donaciones y legados recibidos” por el mismo importe. El importe reconocido se irá traspasando periódicamente por la cuantía de la amortización del activo intangible.

Destaca la obligatoriedad de hacer constar en la memoria especialmente aquellas donaciones provenientes de empresas asociadas, además se hará constar las circunstancias de la donación y los criterios seguidos en la determinación del valor razonable del intangible valorado.

#### 3.2.5. Aportaciones no dinerarias

Las aportaciones no dinerarias están constituidas por bienes y derechos susceptibles de valoración económica diferentes del dinero. En el ámbito que nos atañe se trata de que los socios de la empresa aporten un activo intangible a la empresa por medio de la emisión de valores, un ejemplo de aportación puede ser la propiedad industrial (Gil, 2018).

El intangible recibido por la empresa se valorará por su valor razonable. Lo normal es que la mejor determinación de su valor razonable sea el valor por el cual se han emitido los valores que le han dado origen, pero no siempre es así.

A efectos contables la empresa reflejará de antemano la ampliación de capital y a continuación el registro de la obtención del activo se hará de forma análoga al de una operación de adquisición por compra a terceros, con la diferencia que la contrapartida del activo será la cuenta de patrimonio neto que hayamos registrado previamente, ya sea “socios por desembolsos no exigidos” o “capital social”.

Con el objetivo de evitar el fraude, la Ley del Impuesto de Sociedades (LIS, 2014) establece que el bien recibido será puesto a disposición de un perito para que le asigne un valor, que en ningún caso podrá ser menor que el valor de emisión de los valores. Las diferencias que existan entre el valor razonable establecido para

el activo intangible y el valor de la emisión se reflejarán en la cuenta “prima de emisión o asunción”.

### 3.2.6. Combinación de negocios

Las combinaciones de negocios se regulan en la Norma de Registro y Valoración 19ª del PGC y se pueden definir como aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios. Este tipo de operaciones en las que adquieres un negocio implica la adquisición de los activos intangibles que conforman el negocio.

En lo referente a como se deben contabilizar los intangibles obtenidos por este método tenemos que saber que, con carácter general, se valorarán por su valor razonable. Es posible que la empresa adquirente pueda reconocer activos intangibles en su contabilidad que la empresa adquirida no tenía reconocidos. Además, es común que en las operaciones de combinación de negocios surja el activo intangible del “fondo de comercio”, que nace como consecuencia de la diferencia del precio que pagamos por el negocio adquirido y el valor razonable de los activos adquiridos menos el valor razonable de los pasivos asumidos vinculados al negocio. Los activos intangibles que no cumplan los requisitos para poder ser reconocidos no podrán separarse de este concepto de “fondo de comercio”. Analizamos su tratamiento contable en el epígrafe 2.4.3.

El criterio para identificar el valor razonable de estos activos intangibles es su precio de cotización en un mercado activo, preferentemente el precio ofrecido por el comprador (NIC 38, 2017).

Por su parte, la Resolución de ICAC establece el orden de los criterios a seguir para determinar el valor de los intangibles obtenidos a través de una combinación de negocios, es el siguiente:

1º. El importe acordado en transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas.

2º. El importe acordado en transacciones recientes en condiciones de independencias mutua entre partes interesadas y debidamente informadas de otros activos que sean sustancialmente iguales.

3º. Métodos o técnicas de valoración en sentido estricto como, por ejemplo, el empleo de indicadores o múltiplos relacionados con la rentabilidad del activo, métodos basados en el descuento de flujos de efectivo o en el coste de reposición depreciado del activo.

### 3.3. Valor posterior y baja

Una vez adquirido el activo intangible y asignado el valor inicial correspondiente en función a la forma de adquisición o generación, el intangible se valorará por



ese importe inicial reducido en el importe de la amortización acumulada, y, en su caso, las pérdidas por deterioro reconocidas.

A continuación, analizamos el método de amortización y deterioro de valor para poder conseguir el valor posterior de los activos intangibles reconocidos

### 3.3.1. Amortización

La amortización consiste en la incorporación al valor del activo intangible su depreciación de forma racional y sistemática. Esta depreciación que sufren los activos de una empresa se puede deber a su uso, obsolescencia o al simple paso del tiempo. También pueden tener origen en disposiciones legales o contractuales.

La amortización debe dotarse de manera periódica en cada ejercicio económico y se dotará con independencia de que el resultado de la actividad económica de la empresa sea positivo o negativo.

Señala el PGC que, si se originasen cambios en algún elemento decisivo en el cálculo de la amortización, estos se considerarán como cambios en las estimaciones contables, excepto que se tratase de un error. Habrá que remitirse a la Norma de Registro y Valoración 22<sup>a</sup> “Cambios en criterios contables, errores y estimación contables” para su correcto tratamiento.

Si se dotase una pérdida por deterioro, de acuerdo a los criterios que explicaremos en el apartado siguiente, para los siguientes ejercicios económicos ajustaremos la amortización. Igualmente procederá un ajuste de la amortización si revertiese esa pérdida por deterioro.

Para la correcta dotación de la amortización de los activos intangibles hay que tener en cuenta los siguientes conceptos:

#### A. BASE DE AMORTIZACIÓN

La base de amortización será el importe que nos sirva para el cálculo de la amortización periódica del activo. Este importe que servirá de base, consistirá en la totalidad de los costes o gastos incurridos, es decir, será el valor inicial por el que hayamos reconocido el activo intangible.

Generalmente para la obtención de la base de amortización, al valor de los activos hay que reducirles la cuantía de su valor residual, que en resumidas cuentas es el precio por el que se podría vender el activo en la actualidad teniendo en cuenta las condiciones en las que estará al final de su vida útil. Por la naturaleza de los intangibles se considera que, aunque pueda existir un cierto valor residual, este es difícil de calcular y acabará siendo una cantidad elegida arbitrariamente. Por esta razón se considera que los activos intangibles carecen de valor residual y no hay que reducir su valor inicial para obtener la base de amortización. Solo se tendrá en cuenta un valor residual en el supuesto de que exista un acuerdo de compra previo con un tercero, en cuyo caso se tendrá en

consideración los términos de ese acuerdo para definir la cuantía del valor residual (NIC 38, 2017).

## B. VIDA ÚTIL

La vida útil de un activo es la duración estimada en la que el activo es capaz de generar recursos económicos. La estimación de este periodo de tiempo es una variable decisiva para la aplicación de los diferentes métodos de amortización y, en definitiva, para obtener la base de amortización.

Existe un concepto relacionado con la vida útil, la vida económica, y es importante su diferenciación. Mientras la vida útil es el periodo de tiempo en la que un activo puede generar ingresos a la empresa, la vida económica tiene un significado más amplio ya que se refiere al periodo de tiempo que un activo es capaz de generar recursos con independencia de para quién los genera.

Cuando existan dudas sobre la determinación de la vida útil, siguiendo el principio de prudencia, elegiremos el periodo de tiempo más corto.

Posteriormente, en el análisis de las normas particulares del inmovilizado intangible veremos que hay determinados activos con normas especiales para la determinación de su vida útil. Sin perjuicio de las mismas se considera que existen activos con una vida útil indefinida, por la dificultad que existe para calcularla. Estos intangibles cuya vida útil sea imposible de determinar de forma fiable, se amortizarán en un periodo de diez años, aunque hay que tener en cuenta que la investigación se amortizará en un máximo de cinco años.

## C. MÉTODOS DE AMORTIZACIÓN

El método de amortización se puede definir como la forma en la que se distribuye el importe de amortización en cada periodo.

Existen numerosos métodos de amortización, los principales son los siguientes (Ballesteros, 2013):

- Amortización lineal: Se establece un porcentaje a amortizar en cada ejercicio. Este coeficiente debe estar entre el coeficiente máximo de amortización y el número máximo de años.
- Números dígitos: Las cuotas de amortización siguen la misma proporción que los números naturales que componen los años de vida útil del activo. Puede ser números dígitos crecientes o decrecientes.
- Basado en el grado de utilización: Se basa en las horas de trabajo o unidades producidas.

De entre los diferentes métodos de amortización, hay que elegir el método que mejor se adapte a la rentabilidad que se obtenga de cada activo intangible buscando la correlación de ingresos y gastos, es decir, unos métodos serán más convenientes que otros para según que activos. Por ejemplo, si se espera que

un determinado intangible genere la mayor parte de los recursos en los primeros años el método más adecuado será uno de amortización decreciente. Si existiesen dudas sobre el reparto temporal de los recursos esperados es recomendable usar el método lineal.

La cuota de amortización tendrá abono en una cuenta de amortización acumulada, que representará el importe que hemos amortizado a lo largo de los diferentes ejercicios económicos. Al final de la vida útil del intangible la amortización acumulada coincidirá con la base de amortización o valor del activo, pudiendo darse de baja el activo.

### 3.3.2. Deterioro

Que un activo tenga asociado un deterioro significa que en el futuro sufrirá una posible pérdida de valor provocada porque los flujos de efectivo que generará el activo no sean los suficientes para cubrir los costes. En todo caso, la pérdida por deterioro no tiene carácter permanente, ya que por definición es una pérdida posible y reversible.

Las empresas deberán someter sus activos a un test de deterioro para evaluar si existe una pérdida por deterioro cuando existan indicios, y, al menos, una vez en cada ejercicio. También aquellos intangibles cuya vida útil se haya calificado como indefinida tienen que pasar por la evaluación de su deterioro.

En la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro (en adelante Resolución del ICAC sobre deterioro) de valor de los activos se redactan las circunstancias que, como mínimo, nos harán evaluar si existe un deterioro en el activo:

- A.) Cambios significativos en el entorno tecnológico, regulatorio, legal, competitivo o económico en general, en los que opera la empresa y afectan negativamente a la misma.
- B.) Disminución significativa del valor razonable del activo superior a la normal debida al paso del tiempo.
- C.) El cambio de los intereses de mercado que afecten al tipo de descuento que utilizamos para calcular el valor en uso, de forma que el importe recuperable del activo disminuya considerablemente.
- D.) El importe en libros de los activos netos de la empresa es mayor que su capitalización bursátil.
- E.) Evidencia una obsolescencia extraordinaria, es decir, que no se haya previsto en la amortización normal del intangible.
- F.) Cambios significativos en la utilización que se hace del activo y que tenga una incidencia negativa en la empresa.
- G.) La existencia de dudas sobre el rendimiento técnico o económico que se hizo sobre los activos inicialmente.
- H.) Reducción significativa de la necesidad del uso de los activos intangibles.
- I.) En el caso de que los activos estén subvencionados, el reintegro de la subvención.

Por su parte, la NIC 36 (2004) agrupa en dos grandes grupos los posibles orígenes de una pérdida por deterioro, factores externos, tales como la disminución del valor del mercado del activo, los cambios negativos en el entorno económico de la empresa o los aumentos del tipo de interés de mercado; y factores internos, tales como la evidencia sobre la obsolescencia del intangible o el cambio en la forma que se espera utilizar el activo.

Recoge el PGC, que se producirá una pérdida por deterioro de un activo cuando su valor contable supere a su importe recuperable, a tales efectos es necesario estudiar previamente el concepto de importe recuperable.

El importe recuperable se define como el mayor entre: el valor razonable del activo menos sus costes de venta y su valor en uso. El valor en uso es el valor actual de los flujos de efectivo que generará dicho activo, es decir, para calcular el valor en uso actualizaremos los flujos de efectivo esperados utilizando un tipo de descuento libre de riesgo. En definitiva, el significado de importe recuperable es el valor que podemos obtener hoy de nuestro activo intangible, ya sea a través de su venta o a través de su uso.

Entre los costes de venta, que posteriormente restaremos al valor razonable, se deben incluir timbres, impuestos, costes de carácter legal, costes de desplazamiento y demás directamente relacionados con la enajenación del activo.

Advierte la resolución del ICAC sobre deterioro que a veces no es necesario calcular el valor razonable menos los costes de venta del activo y su valor en uso. No es necesario cuando alguno de los dos importes mencionados supere el valor en libros del activo, porque éste no se habrá deteriorado. Además, en el caso de que no existiese razón suficiente para creer que el valor en uso del activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costes de venta, se considerará este último importe como su importe recuperable, dejando de ser necesario el cálculo del valor en uso.

Como última anotación sobre el importe recuperable cabe destacar que, aunque el PGC señala que debe calcularse de forma individualizada para cada activo, existen unos determinados activos cuyo importe recuperable es imposible de determinar de forma individualizada. En estos casos calcularemos el importe recuperable de toda la Unidad Generadora de Efectivo (en adelante UGE). Una UGE es el conjunto de activo más pequeño posible capaz de generar flujos de caja de forma independiente. El concepto de UGE cobra especial importancia en el estudio de los activos intangibles, destacando el "Fondo de Comercio" como el activo intangible más visible incapaz de generar flujos de caja por él mismo.

Una vez que hemos determinado el valor del importe recuperable, lo compararemos con el valor contable en libros del activo, si el valor contable es mayor que su importe recuperable existirá un deterioro por la cuantía de su diferencia. Cuando suceda esto la empresa reconocerá una pérdida por deterioro que se imputará al resultado del ejercicio.

El reconocimiento de un deterioro provocará una disminución del valor del intangible por lo que habrá que proceder a recalcular el importe correspondiente a las amortizaciones pendientes.

Contablemente realizaremos un cargo por el reconocimiento del deterioro en la cuenta “Pérdidas por deterioro”, que tendrá como contrapartida un abono en la cuenta de “Deterioro de valor del activo intangible”.

Como hemos visto, las pérdidas por deterioro son reversibles, ya que son pérdidas posibles que no tienen carácter definitivo. En las valoraciones periódicas de los intangibles es posible que el deterioro que hemos dotado revierta. En este caso, dotaremos la reversión del deterioro con la cuenta del grupo 79 “Reversión del deterioro del inmovilizado intangible”. Esta reversión tiene un límite, nunca podremos reconocer una reversión que deje al activo valorado por encima del valor neto contable que tendría de no haber sido objeto de deterioro. Nuevamente, la empresa deberá en este caso recalcular el importe de las amortizaciones pendientes de efectuar.

### 3.3.3. Baja

Los activos intangibles se darán de baja en el momento de su enajenación o por cualquier otro medio de disposición del activo, ya sea permuta, donación, expropiación, siniestro, etc., además daremos de baja un intangible cuando no esperemos obtener rendimientos futuros.

Al dar de baja un activo tenemos que cancelar todas las cuentas relacionadas con él, es decir, la amortización acumulada vinculada al activo y el deterioro que exista en su caso.

Cuando demos de baja un activo por su enajenación, es posible que surjan beneficios o pérdidas procedentes de la operación, estas deberán reflejarse en una cuenta de pérdidas y ganancias, en particular la cuenta del grupo 6 “Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible” y la cuenta del grupo 7 “Beneficios procedentes del inmovilizado intangible”, que se calcularán como diferencia entre el valor neto contable del activo y su precio de venta neto.

Cuando la empresa incluya en un plan de venta los activos intangibles, se reclasificarán a “activos no corrientes mantenidos para la venta”. Atendiendo a la Norma de Registro y Valoración 7ª el intangible se valorará por el menor de su valor contable justo antes de la reclasificación y su valor razonable menos los costes de venta estimados. También como consecuencia de esta reclasificación podrá surgir una pérdida procedente del intangible si su nueva valoración es menor de la que originalmente constaba en los libros contables.

## 3.4. Normas particulares sobre el inmovilizado intangible

Una vez analizados los criterios generales sobre el tratamiento contable relativo a los activos intangibles contenidos en la Norma de Registro y Valoración 5ª del

PGC, nos emplazamos en el estudio de las normas particulares de los bienes intangibles que indica la Norma 6ª del PGC y en la también norma 6ª de la Resolución del ICAC.

Esta Norma recoge reglas particulares sobre los siguientes activos:

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

### 3.4.1. Investigación y desarrollo

Los gastos de investigación y desarrollo (Descuadrando contributors, 2012) hacen referencia a la inversión en actividades, que se desarrollan en el seno de la empresa de forma sistemática, en búsqueda de conocimientos científicos y técnicos. También se considerará como tal la utilización de estos trabajos para lo consecución de nuevos dispositivos, productos, materiales o procesos de producción. Para la distinción de actividades de I+D de otras similares nos usaremos del criterio de creatividad y novedad. Gracias a esta inversión en I+D las empresas pueden conseguir una ventaja comparativa respecto a sus competidoras al tener productos nuevos o por conseguir reducir costes de los ya existentes por la mejora de estos o del proceso productivo que se usa para su obtención.

Para el tratamiento contable es preciso definir los conceptos de investigación y desarrollo con el fin de no con fundir los conceptos, ya que sus normas contables serán ligeramente diferentes. Encontramos en la resolución del ICAC la definición de ambos conceptos:

- **Investigación:** indagación original que persigue descubrir nuevos conocimientos y ampliar la comprensión científica y técnica. Fase previa al desarrollo.
- **Desarrollo:** Consiste en la aplicación de los logros obtenidos en la fase de investigación o de otros conocimientos originarios de terceros en búsqueda de la producción de materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios nuevos o sustancialmente mejorados. Fase previa a la difusión comercial.

No tendrán consideración de gastos de Investigación y desarrollo aquellos efectuados para terceros mediante contrato; las actividades de investigación y desarrollo efectuadas por empresas en estado de creación, ni aquellas provenientes de nuevas partes de una empresa ya en funcionamiento; ni las actividades de investigación que tengan como objetivo el mantener la producción

o la promoción de ventas a través de cambios rutinarios en los procesos productivos.

A efectos contables, nos dice la Resolución del ICAC que los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en que se realicen, no obstante, estos gastos podrán ser activados como intangibles una vez que se cumplan y se mantengan las condiciones que resumimos a continuación: que exista un proyecto específicamente individualizado, que los costes estén perfectamente distribuidos en el tiempo y por proyectos y que se pueda establecer una relación estricta entre el proyecto de investigación y los objetivos obtenidos.

Por su parte los gastos de desarrollo del ejercicio podrán activarse desde el momento en que se cumpla: que exista un proyecto específico e individualizado con una clara distribución de los costes en el tiempo y por proyectos, que existan motivos fundados de su éxito técnico y su rentabilidad económica, que la financiación de los proyectos este razonablemente asegurada y que exista la intención de completar el intangible con la intención de uso o venta.

Para ambas partidas se debe comprobar el cumplimiento de los requisitos de activación en cada ejercicio que se realice el proyecto. Se activarán por el importe a partir del cual se cumplan los requisitos señalados, no se activarán los desembolsos reconocidos como gasto del ejercicio y que posteriormente cumplan las condiciones para su activación.

Existe una pequeña diferencia en los asientos contables que realiza la empresa según la realicen dentro de la empresa o se encargue a un tercero. Los gastos que realiza la propia empresa se anotarán en el debe según su naturaleza y los que se encarguen mediante contrato a terceros se aglutinarán entorno a la cuenta "Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio". En ambas opciones podrá activarse posteriormente la cuenta del grupo 20 Investigación o Desarrollo.

Los costes de las actividades de investigación y desarrollo incluyen los siguientes componentes:

- a) Sueldos y salarios y otros costes de personal que realicen actividades directamente relacionadas con la investigación.
- b) Costes de las materias primas utilizadas en el proceso de investigación o desarrollo y los servicios utilizados.
- c) Las amortizaciones de aquellos equipos, instalaciones y demás activos que se utilicen en estos procesos, en la medida que se utilicen en este fin.
- d) Otros costes relacionados con las actividades de investigación y desarrollo, tales como las amortizaciones de patentes y licencias.
- e) El coste asociado a la financiación de las actividades de desarrollo, siempre que su puesta en condiciones de uso sea mayor a un año.

En el anterior listado relativo a los costes que se incluyen en las actividades de investigación y desarrollo encontramos una diferencia significativa en el tratamiento contable con respecto a las normas generales. En la partida de "Investigación" no se incluirán los gastos financieros asociados a su financiación incluso aunque la puesta en condiciones de uso sea superior a un año. En la

partida “Desarrollo”, tal y como se ha expuesto, sí se incluirán. Además, en ninguna de las dos partidas se podrán imputar los costes de subactividad, tal como sucede con el resto de activos.

Otra de las diferencias es su vida útil. El PGC establece un límite de cinco años para amortizar la Investigación, se amortiza desde el primer año de su activación, es decir, su vida útil será de cinco años o menos. Respecto al Desarrollo se establece una presunción de cinco años, pero si media prueba en contrario se podrá amortizar en un plazo superior.

Estos intangibles no sufren deterioro, en el momento en que se dejen de cumplir los criterios que permitieron su reconocimiento se darán de baja, pero en ningún caso se reconocerá un deterioro. La empresa en lugar de revisar periódicamente la diferencia entre el valor contable de los intangibles y su importe recuperable, examinará la continuidad del cumplimiento de los criterios de activación, tal y como hemos dicho, en cada ejercicio.

### 3.4.2. Propiedad industrial

Entendemos como propiedad industrial al conjunto de derechos que protegen la acción innovadora relativa a la creación de inventos relativos a la industria o hallazgo de nuevos productos. Junto a este concepto se encuentra asociado el imperativo legal de la inscripción registral, es decir, para poder reconocer el activo intangible de la propiedad industrial, previamente deberá estar inscrito en el registro oficial correspondiente. El derecho de propiedad industrial puede manifestarse mediante diversas formas como patentes, marcas, nombres comerciales, etc.

La Propiedad industrial tiene dos orígenes posibles, puede venir precedida de un Desarrollo que ha tenido éxito y se ha comercializado o puede venir por la adquisición a un tercero.

En caso de que su origen sea un Desarrollo previo, valoraremos la Propiedad industrial por los gastos capitalizados del Desarrollo, es decir, por su coste de producción, que coincidirán con el importe de la partida “Desarrollo” menos la amortización acumulada asociada a esa cuenta, más todos los costes en los que se incurra por el registro y formalización de la propiedad industrial, siempre que se cumplan las condiciones necesarias para su inscripción en el correspondiente registro. Si por el contrario se ha obtenido mediante contrato de compraventa, se valorará por su precio de adquisición añadiendo también los gastos necesarios.

La Propiedad industrial no cuenta con normas especiales en cuanto a métodos de amortización y deterioro se refiere, el PGC nos remite a las reglas generales del inmovilizado intangible anteriormente enunciadas. Como única nota importante, aunque la Propiedad intelectual venga de un Desarrollo que tenga como vida útil la presunción general de cinco años, el nuevo intangible se



amortizará en su vida útil, que se estimará de acuerdo a las reglas contables generales.

En su caso, nos dice la resolución del ICAC, los gastos de la investigación asociada seguirán su ritmo de amortización y en ningún caso se incorporarán al valor contable de la propiedad industrial.

### 3.4.3. Propiedad intelectual

Cuando se habla de propiedad intelectual debemos entender por aquella la integrada por aquellos derechos de carácter personal y patrimonial que proporcionan al autor la disposición y derecho de uso exclusivo de su obra, específicamente son objeto de propiedad intelectual las obras literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio conocido o que se conozca en el futuro.

Según la resolución del ICAC, el autor de la propiedad intelectual tiene dos clases de derechos sobre su obra: los derechos morales, que son inalienables e irrenunciables; y los derechos de explotación de su obra, entre los que destacan los derechos de reproducción y distribución de la misma.

Contablemente la propiedad intelectual responde generalmente a las normas enunciadas sobre la propiedad industrial, con la salvedad de que se usará la partida específica de “propiedad intelectual” en vez de la genérica “propiedad industrial”.

La Resolución del ICAC regula especialmente dos elementos propios de la propiedad intelectual que debido a sus características necesitan ciertas aclaraciones, son los relativos a las obras audiovisuales y los fondos editoriales.

Las obras audiovisuales son aquellas que se encuentran expresadas mediante una serie de imágenes, ya lleven asociadas a ellas sonido o no, y que están destinadas a ser mostradas a través de algún método de proyección o cualquier medio de comunicación al público. Para que una obra audiovisual sea calificada como activo intangible por una empresa es preciso que vaya a servir de forma duradera a la empresa por objeto de cesión a terceros sin que se lleguen a transferir los riesgos y beneficios inherentes a ella, ya que de otra manera se podría valorar más bien como una existencia, al ser destinada para su venta o consumo en el curso normal de la explotación.

Si adquiriésemos la obra audiovisual a un tercero su valoración coincidiría con su precio de adquisición. Si por el contrario se genera internamente, su valoración será la suma de los costes directamente asociados a su producción, incluyendo en particular:

- Costes salariales del personal directamente afecto a esta tarea.
- Costes de las materias primas, así como los costes de las materias consumibles y servicios utilizados.

- Las amortizaciones de los bienes usados para la producción de la obra audiovisual.
- Costes indirectos que razonablemente afecten a la producción.
- Costes de registro y formalización tal como se ha indicado en el apartado de la propiedad intelectual.

En cuanto a la vida útil de este tipo de activos se presume que no será superior a cinco años, sin perjuicio de que se compruebe que la obra audiovisual será capaz de generar beneficios a la empresa durante un periodo de tiempo superior.

Por su parte, los fondos editoriales corresponden a la cesión de carácter oneroso del derecho de reproducción y distribución de la obra del autor. El editor se obliga mediante este contrato a realizar dichas operaciones de reproducción y distribución por su cuenta y riesgo.

El tratamiento contable del derecho de explotación de una obra literaria impresa sigue las mismas reglas que las obras audiovisuales.

#### 3.4.4. Fondo de comercio

Ya hemos introducido el concepto de Fondo de comercio cuando introducíamos el concepto de inmovilizado intangible en el primer apartado de este trabajo. Efectivamente el Fondo de comercio es un activo intangible indefinido que recoge el “sobrevvalor” pagado por una empresa, ya que una empresa puede valer más que la suma del valor de sus activos menos los pasivos asumidos.

El Fondo de comercio se refiere al total de la empresa o a un negocio que la integre, y solo debe reconocerse en caso de que se adquiera onerosamente en el contexto de una combinación de negocios. Es decir, el Fondo de comercio que se genere internamente en una empresa no se contabilizará, tampoco si se recibe mediante donación.

Asimismo, en una combinación de negocios, según la Norma de Registro y Valoración 19ª, el Fondo de Comercio se valorará por la diferencia entre el coste de la combinación de negocios y el valor razonable de los activos adquiridos y los pasivos asumidos. También nos dice esta Norma que puede surgir una diferencia negativa que algunas doctrinas denominan “Fondo de comercio negativo”. Esta diferencia negativa puede surgir porque la empresa se está adquiriendo a través de dificultades.

Centrándonos en el Fondo de comercio, este puede tener su explicación por la existencia de otros activos intangibles no identificables como clientela, nombre, ubicación, falta de competencia en el sector, buen equipo de dirección y capital humano, buena red de distribución, operar en un sector protegido, etc.

En lo que respecta a las especialidades en la contabilización del Fondo de comercio se amortizará en 10 años, y el análisis del deterioro de valor se realiza de forma especial. Se estudia el deterioro de la UGE vinculada al Fondo de comercio y si surgiese una pérdida por deterioro, esta será irreversible, a diferencia del deterioro del resto de los activos intangibles y de los activos en

general. El test de deterioro se realiza siguiendo la fórmula general de comparar el valor contable con el importe recuperable, pero en este caso los valores que se comparan son los correspondientes a la UGE.

Si una vez que hemos realizado el test obtenemos que existe un deterioro en la UGE, se asignará primero al Fondo de comercio, y si este no fuese capaz de cubrir la totalidad de la pérdida por deterioro, entonces se repartirá entre el resto de los activos de la UGE en proporción a su valor.

Como hemos dicho, el deterioro de un Fondo de comercio es irreversible, así que se irá dando de baja el intangible en la medida que se deterioró, llegando a darlo de baja completamente si el deterioro cubriese el total de su valor.

#### 3.4.5. Derechos de traspaso

Se define como la cesión onerosa de un local de negocio que hace el arrendatario a un tercero, que se subroga por este en los derechos y obligaciones del arrendamiento original. Cuando se produce el traspaso las condiciones del contrato de arrendamiento se mantienen inalteradas con la salvedad del sujeto arrendatario

Los derechos de traspaso se contabilizarán exclusivamente si la empresa los adquiere de forma onerosa, en otro caso no figurarán en los libros contables.

El PGC nos remite a las reglas generales anteriormente enunciadas sin especificar ninguna regla particular, así que los Derechos de traspaso se amortizarán en su vida útil, plazo que no será superior a la duración del contrato de arrendamiento, teniendo en cuenta sus posibles prórrogas, y atenderán periódicamente al estudio de su deterioro de acuerdo a las normas del inmovilizado material.

En lo que a la Resolución del ICAC se refiere, cabe señalar que, en el caso del cobro de una contraprestación motivada por la renuncia a los derechos de traspaso, esa contraprestación se tratará como si fuese el cobro de una indemnización.

Desde el punto de vista del cedente del derecho, si este paga una indemnización para rescindir el contrato de arrendamiento, y en el caso de que los ingresos esperados provenientes de esta nueva situación fuesen suficientes para cubrir la indemnización pagada y los gastos necesarios para la generación de ingresos, entonces el importe de dicha indemnización será reconocido como un activo.

El nuevo activo, surgido como consecuencia de la rescisión del contrato de arrendamiento de los derechos de traspaso, se amortizará en su vida útil siempre que sea posible cuantificar los ingresos netos futuros tras el pago de la indemnización y que la operación en conjunto suponga clara y manifiestamente un aumento de ingresos netos futuros comparado con los que se habrían obtenido si no se hubiese rescindido el contrato inicial.

En el caso de que no se cumplan los dos requisitos enunciados anteriormente, la indemnización pagada se contabilizará según los criterios generales en una cuenta de pérdidas y ganancias.

#### 3.4.6. Aplicaciones informáticas

Las Aplicaciones informáticas recogen todos los gastos en que incurren las empresas por la propiedad o el derecho de uso de programas o sistemas informáticos.

Las Aplicaciones informáticas seguirán las reglas contables de los Desarrollos, así, se amortizan en un plazo presumiblemente no superior a cinco años, y seguirá las reglas generales de deterioro. También se capitalizan los gastos financieros derivados de la financiación del proceso de puesta en condiciones de uso, siempre que el proceso sea superior a un año.

Se activarán las Aplicaciones informáticas sea cual sea su origen, ya sea generación interna o adquisición a terceros.

La Resolución del ICAC hace una enumeración de los gastos que en ningún caso se activarán como aplicaciones informáticas. Es el siguiente:

- a.) Los costes de actualización o modificación de las aplicaciones informáticas, salvo que puedan ser identificados como una ampliación o mejora.
- b.) Los costes de formación del personal en el uso de las aplicaciones informáticas.
- c.) Los costes derivados de las consultas de uso y las revisiones de las aplicaciones informáticas.
- d.) Los costes de mantenimiento de las aplicaciones informáticas.
- e.) Los costes para la creación de una página web con el fin de promocionar las aplicaciones informáticas.

Por último, en la Resolución del ICAC se señala el procedimiento a seguir en caso de que la aplicación informática se adquiera a consecuencia de una compra en conjunto con un bien material, ya que representa una forma muy habitual de adquisición de las aplicaciones informáticas. La empresa deberá juzgar cuál de los elementos tiene un peso relativo mayor, si el soporte material o la aplicación informática, y dependiendo de este juicio se activará como inmovilizado material o inmaterial, sin perjuicio de que su amortización se haga de forma independiente.

#### 3.4.7. Concesiones administrativas

Una concesión administrativa es el derecho que la Administración Pública transfiere a una determinada empresa atribuyendo a esta la gestión de un servicio público o el disfrute exclusivo de un determinado elemento del dominio público.

En el PGC encontramos las concesiones administrativas mencionadas dentro del apartado “otros inmovilizados intangibles” y nos remite a las reglas generales para su tratamiento contable, sin embargo, en la Resolución del ICAC, las concesiones administrativas cuentan con un apartado propio.

Dentro de este apartado de la Resolución del ICAC se regula que las concesiones administrativas se valorarán por el importe total de los gastos en que incurra la empresa para su obtención. Respecto a las reglas de amortización y deterioro se atenderá a lo especificado con carácter general.

Si en los términos del acuerdo de concesión se acordase que la empresa debe hacer pagos periódicos a la Administración Pública, estos pagos no se deberán incluir como más valor de la concesión administrativa. Distinto es el caso en el que se incluya el arrendamiento financiero de un inmovilizado material en los términos de la concesión, en cuyo caso se deberá aplicar los preceptos del PGC sobre arrendamientos, es decir, supondrá más valor del activo.

#### 3.4.8. Derechos de adquisición de jugadores

Este tipo de derechos, que encontramos regulados en la Resolución del ICAC, hacen referencia al importe que se devenga por la adquisición de los derechos sobre un determinado jugador, que es independiente del contrato que se haga con el jugador por la prestación de sus servicios.

La valoración de este intangible equivaldrá al importe pagado para su adquisición, incluyendo cualquier clase de compromiso asumido vinculado a la operación. La contabilización de estos derechos solo será posible cuando se adquieran a terceros por contraprestación, en el supuesto de que se haya generado internamente, gracias a la cantera de jugadores, no aparecerán en los libros contables.

Se amortizarán en su vida útil, que será el plazo establecido en el contrato, sin perjuicio de que se pueda ampliar en el caso de que se renueve al jugador antes de que llegue el vencimiento, También se someterá a una corrección de valor por deterioro en el caso de que el importe recuperable de los derechos sea inferior a su valor contable.

#### 3.4.9. Derechos de participación en competiciones deportivas

Se entiende que este intangible es aquel que te da derecho a participar en la competición de una determinada competición deportiva de carácter oficial.

Dice la Resolución del ICAC que solo se podrán activar como derechos de participación en competiciones deportivas aquellos gastos necesarios para adquirir este derecho siempre que tengan el carácter de adquisición onerosa y no consistan en la satisfacción de una cuota periódica.

Por último, se señala que la amortización se llevará a cabo a lo largo de su vida útil, que se presumirá, salvo prueba de lo contrario, que no es superior a cinco años. Además, en caso de descenso de categoría o que el derecho de participación se extinga por cualquier otro motivo, habrá que dotar un deterioro por el importe pendiente de amortizar.

#### 3.4.10. Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos

Siguiendo las indicaciones de la Resolución del ICAC, concluimos que solo se contabilizará este activo intangible cuando se adquiera a terceros a través de una contraprestación.

Su tratamiento contable en lo relativo a su amortización y las correcciones valorativas por deterioro será el aplicado para los activos intangibles de manera general.

En cuanto a los gastos en los que se incurre para la celebración de acontecimientos deportivos singulares, les serán de aplicación lo expuesto en la Norma de Registro y Valoración 10ª del PGC. Los gastos se irán reconociendo según su devengo y se reconocerán existencias de servicios en curso por el importe de su coste de producción.

#### 3.4.11. Derechos de replantación de las empresas vitivinícolas

Son los que corresponden al importe satisfecho para la adquisición de los derechos de plantación sobre un terreno que son necesarios para poder dar paso a la plantación de la vid.

Se entenderá que su valoración inicial será el importe pagado para la adquisición de dichos derechos. En cuanto a su valor posterior no albergan ninguna especialidad, así que se tratará como un activo intangible normal de acuerdo a lo establecido anteriormente.

#### 3.4.12. Otros inmovilizados intangibles

Para finalizar la Norma de Registro y Valoración 6ª, el PGC menciona en un mismo apartado la existencia de otros activos intangibles diferentes de los anteriormente enunciados, tales como derechos comerciales, propiedad intelectual o licencias. Estos otros activos intangibles serán reconocidos siempre y cuando cumplan los requisitos propios de los activos inmateriales de manera general. Les serán de aplicación también las reglas expuestas sobre amortización y deterioro tal y como se ha enunciado en el punto número 2 de este trabajo sobre el tratamiento contable de los activos intangibles.

## 4. DIFERENCIAS CON ALGUNOS DE LOS PLANES SECTORIALES

#### **4.1. Introducción a los planes sectoriales**

El PGC intenta legislar la forma en la que se deben contabilizar la totalidad de las operaciones que se producen en la economía, pero la realidad es que lograrlo parece imposible ante la inabarcabilidad y continua evolución de la economía. Por esta razón se hace necesario que exista una serie de adaptaciones para que aquellas entidades encuadradas en sectores específicos que por su especialidad requieran unas normas contables específicas adaptadas a sus características.

El Real Decreto que aprueba el PGC, ya preveía esta situación, y por eso, en su disposición final primera otorga la potestad al Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de aprobar las adaptaciones sectoriales del PGC.

Para la elaboración de estos Planes Sectoriales se deben de tener en cuenta las especiales características de las actividades económicas que se realicen en el sector en cuestión y adecuar las normas de registro y valoración, así como la nomenclatura y terminología de las cuentas anuales. Si bien algunos de los planes ya han sido sujeto de actualización, las especialidades de otros han sido directamente incorporadas en la normativa contable actual.

Cabe destacar que las empresas que operen en sectores regulados con adaptaciones, utilizarán primeramente la adaptación sectorial, pero subsidiariamente les serán de aplicación los preceptos del PGC en todo aquello que la adaptación sectorial no entre a regular.

En concreto, los planes sectoriales a los que vamos a hacer referencia en este apartado han sido elegidos pensando que podrían tener mayores diferencias en la valoración de los intangibles.

Para su análisis los dividimos en los tres grandes grupos que se recogen a continuación:

##### **A.) Entidades de economía social:**

- Entidades sin fines de lucro.
- Sociedades cooperativas.

##### **B.) Entidades de carácter público:**

- Empresas públicas.

##### **C.) Entidades con ánimo de lucro:**

- Concesionarios de infraestructuras públicas.
- Empresas del transporte aéreo.
- Empresas del sector del agua.
- Empresas del sector eléctrico.

- Empresas de asistencia sanitaria.

A continuación, pasamos a analizar las principales diferencias que presentan algunas de estas adaptaciones sectoriales con el PGC en lo relativo a la contabilización de los activos intangibles.

## **4.2. Valoración de los intangibles en las entidades de economía social**

La economía social se puede definir como un conjunto de actividades económicas y empresariales que se diferencian de las normales por su particularidad en la forma de desarrollar sus actividades económicas y sobre todo en los fines que persiguen, que pueden ser el interés colectivo de sus miembros, el interés general o ambos, pero en ningún caso su fin será la consecución de beneficio económico (Fajardo, 2018).

El concepto de economía social engloba tres grandes familias (Barea y Pulido, 2001), las cooperativas, que tienen su propia adaptación contable; y las mutualidades y las asociaciones sin ánimo de lucro, cuya normativa contable se recogen en el plan para las entidades sin fines lucrativos.

### 4.2.1. Valoración de los intangibles en las entidades sin fines lucrativos

Las entidades sin ánimo de lucro son aquellas que orientan su actividad en la consecución de un fin que va más allá del simple beneficio económico. De los objetivos de este tipo de entidades se beneficia la sociedad, por esta razón, a menudo, los beneficios que obtengan en el desarrollo de su actividad se destinan a financiar la propia entidad con la finalidad de alcanzar sus objetivos sociales.

La forma más corriente en la que se constituyen estas entidades son asociaciones y fundaciones. Así, la normativa reguladora de ambos tipos jurídicos menciona expresamente la ausencia de ánimo de lucro, la Ley Orgánica 1/2002 reguladora del derecho de asociación y la Ley 50/2002 de fundaciones, en sus artículos 1.2 y 2 respectivamente.

Toda entidad sin fines lucrativos debe cumplir los cinco requisitos básicos recogidos por Salamon y Anheier (1992):

1. Debe tener una organización formal establecida, con una estructura clara, unos objetivos fijados.
2. Debe ser una entidad de carácter privado
3. No puede distribuir los beneficios entre los dueños y directores. Estos deben ser redirigidos hacia la consecución de los objetivos.
4. Tienen que ser autogobernadas para controlar sus propias actividades, sin estar controladas por entes externos.
5. Carácter voluntario, todas las actividades que realiza la entidad son voluntarias, de modo que no estarán remuneradas.



Una vez definidas las entidades idóneas para aplicar la adaptación del PGC, aprobado por Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, pasamos a hacer un primer acercamiento a este. En esta adaptación para el sector de las entidades sin fines de lucro observamos que la parte de los principios contables permanece inmutable con respecto al PGC. El cuadro de cuentas, aunque no es de obligado cumplimiento, habilita ciertas cuentas específicas para este tipo de entidades. En la parte de definiciones y relaciones contables se añaden ciertos conceptos necesarios para la actividad de las empresas no lucrativas. En la parte de cuentas anuales se observan importantes modificaciones para adaptar los modelos de balance, cuenta de resultados y memoria. En la memoria cabe destacar la exigencia de información financiera adicional con respecto al resto de entidades.

Por su parte, las normas de valoración han sufrido modificaciones para adaptarse a las particularidades de ciertos bienes y derechos de las entidades sin ánimo de lucro. A continuación, pasamos a analizar las principales modificaciones en la cuestión que nos atañe, el inmovilizado intangible.

En la Norma de Registro y Valoración 2ª se recogen, a diferencia de lo que sucede en el PGC general, las definiciones de activo inmovilizado generador de flujos de efectivo y la de activo inmovilizado no generador de flujo de efectivo, que nos será útil durante el resto del análisis.

En primer lugar, los activos generadores de efectivo, dice la adaptación al PGC, son aquellos bienes que se poseen con un objetivo comercial para, mediante la entrega de bienes o prestación de servicios generar un beneficio. Por el contrario, los activos no generadores de flujos de efectivo son aquellos que se poseen con un objetivo distinto al de generar beneficios comerciales, están dirigidos a la consecución del beneficio social. Es precisamente la existencia de estos activos lo que provoca la existencia de normativa específica para los mismos.

Así, a la hora de contabilizar permutas, se distingue entre estos dos tipos de activos. Mientras que a las permutas de activos generadores de flujos de efectivo se le aplican las mismas reglas que en la contabilidad general, con distinción entre permuta comercial y no comercial, para los activos no generadores de flujos de efectivo, especifica la adaptación, que carecerá de sentido calificarlas con alguno de los anteriores caracteres. Se dará de baja el bien que entregamos por su valor en libros y el nuevo se valorará por el valor en libros del bien entregado más, en su caso, la contrapartida monetaria pagada. En la valoración de este nuevo activo se debe tener en cuenta que existe el límite del valor razonable de este.

Por su parte, al valorar la existencia o no de deterioro, se vuelve a diferenciar entre estos dos tipos de activos, mientras que en la valoración de las posibles pérdidas por deterioro de los bienes generadores de flujos de efectivo se mantienen inalterada, en la de los activos no generadores de efectivo, se hace el matiz de que para calcular el deterioro, el importe recuperable se determinará por referencia a su coste de reposición, como no podía ser de otra manera.

Normalmente, recoge también la normativa, se darán de baja de la contabilidad, los bienes de los que no se espera obtener beneficios o rendimientos económicos futuros, en el caso de los activos generadores de flujos de efectivo. Sin embargo, por la especialidad de los activos no generadores de flujos, la adaptación sectorial matiza que el momento para dar de baja este tipo de activos es cuando no se espera seguir obteniendo en el futuro un potencial de servicio, ya que en ningún momento hemos esperado beneficio en un sentido comercial de estos bienes no generadores de flujos de efectivo.

Por último, esta Norma de Registro y Valoración 2ª hace referencia al inmovilizado que la entidad sin ánimo de lucro cede, sin contraprestación, en la búsqueda de cumplir con sus objetivos sociales, y dice que este tipo de operaciones se tratarán como gasto del ejercicio en el caso de que la cesión abarcase el total de la vida útil del activo, o sea superior a esta. En el caso de que el periodo de cesión fuese inferior a su vida útil, la operación contable se efectuará de la siguiente manera, se reconocerá un gasto por ayudas no monetarias, por el valor en libros del derecho cedido, empleando como contrapartida una cuenta compensadora del inmovilizado denominada cesiones de uso sin contraprestación, que en el caso de activos amortizables se reclasificará al de la amortización acumulada durante el plazo de la cesión a medida que se produzca la depreciación sistemática del activo.

En lo que se refiere a la Norma de Registro y Valoración 6ª sobre las normas particulares del inmovilizado intangible no existe más diferencia que la especificación, en el apartado de investigación y desarrollo, de que los gastos en este concepto, sobre bienes no generadores de flujo de efectivo, podrán activarse si cumplen las condiciones de estar específicamente individualizados por proyectos y coste distribuido en el tiempo y por tener expectativas fundadas de generación de un potencial de servicio. Se introduce así la especialidad de la no búsqueda de rentabilidad comercial de este tipo de bienes propio de las entidades sin ánimo de lucro.

Para la empresa pública se recoge la posibilidad de valorar los intangibles por el modelo de coste visto, pero también siguiendo el modelo de revalorización<sup>1</sup>, al igual que se recoge en la normativa internacional.

#### 4.2.2. Valoración de los intangibles en las sociedades cooperativas

Siguiendo lo dispuesto en el Código de Comercio, las sociedades cooperativas son sociedades mercantiles. En esencia las sociedades cooperativas son un grupo de personas físicas o de entidades que realizan una actividad bajo un régimen de colaboración en búsqueda del interés común.

---

<sup>1</sup> Sin entrar en detalles, este modelo de revalorización permite valorar el inmovilizado intangible por su valor razonable menos las amortizaciones acumuladas y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro.

Las normas relativas a la contabilización apropiada de las sociedades cooperativas se encuentran recogidas en la Orden EHA/33600/2010, de 21 de diciembre.

La mayor diferencia con las sociedades capitalistas es que en este tipo de sociedades la cualidad del socio es muy importante. Mientras que en las sociedades capitalistas la aportación de capital del socio es lo único destacable, en las sociedades cooperativas se tiene en cuenta las condiciones personales de los socios, por lo que se hace esencial su participación en la actividad empresarial que desarrolla la sociedad.

En determinadas ocasiones las líneas que separan las sociedades capitalistas de las cooperativas son más difusas, existen métodos mixtos en los que conviven socios cooperativos con socios capitalistas. En este tipo de sociedades los socios atenderán respectivamente a las normas establecidas para las sociedades capitalistas o las sociedades cooperativas en función del carácter capitalista o cooperativo que tengan dentro de la sociedad.

Lo que ha impulsado la redacción de estas normas de adaptación contables al PGC para las empresas cooperativas ha sido, sobre todo, la configuración del Patrimonio Neto de las cooperativas y, en especial, los fondos propios, que se recoge en su norma primera. Pero respecto de los intangibles, el tratamiento contable que las sociedades cooperativas deben dar a estas partidas no difiere del recogido en el PGC, ya que no hay ninguna especialidad recogida en la adaptación al PGC.

### **4.3. Valoración de los intangibles en las entidades de carácter público**

#### **4.3.1. Valoración de los intangibles en las empresas públicas**

La Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública desarrolla las normas contables que deberán seguir los entes de carácter público, entre los que se encuentran las empresas públicas, ya sean de carácter estatal, autonómico o local. Esta orden viene a actualizar la anterior legislación recogida en la Orden de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. Estas normas contables nacen con el objetivo de normalizar el proceso contable público y mejorar la calidad de la información contable de las entidades integrantes del sector público español.

El presupuesto con el que cuentan los entes del sector público tiene origen en los presupuestos del Estado, que son de origen público, y por esta razón la contabilidad de estos entes públicos es especialmente importante, porque permite hacer un seguimiento de las operaciones a las que se dedica el dinero de los ciudadanos. Su contabilidad se configura como un sistema de información económico-financiero y presupuestario que debe reflejar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución de los presupuestos de cada una de las organismos y empresas públicas. De hecho, dicha contabilidad será objeto de revisión periódica por el Tribunal de Cuentas.

De manera similar a lo visto para las entidades sin ánimo de lucro, cuando en el Marco conceptual de la contabilidad pública se recoge la definición de activo, se diferencian dos tipos de activos, aquellos que son portadores de rendimientos económicos futuros y los que son portadores de servicio.

Los activos portadores de rendimientos económicos futuros se definen como aquellos que se poseen con el fin de generar un rendimiento comercial a través de la provisión de bienes o prestación de servicios con los mismos.

Los activos portadores de servicio son aquellos que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, se poseen con el objetivo de generar flujos económicos sociales, es decir, se poseen por su beneficio social o potencial servicio.

Las empresas públicas, además de aplicar el Plan General de Contabilidad Pública al que nos hemos referido, también deben tener presente la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias. La orden publicada tiene como principal objetivo regular, en el marco del nuevo Plan General de contabilidad, el deterioro del inmovilizado material en las empresas públicas que operan condicionadas por circunstancias que les impiden generar flujos de efectivo y fija los requisitos que debe cumplir la Empresa Pública para poder aplicar los criterios de deterioro de los activos de los activos no generadores de flujos de efectivo.

En esta Orden se regula la diferencia entre activos generadores de flujos de efectivo (los portadores de rendimientos económicos futuros), de los activos no generadores de flujos de efectivo (o portadores de servicio), que ya hemos definido en el apartado 3.2.1. Valoración de los intangibles en las entidades sin fines lucrativos. Esta diferenciación es útil para la determinación del deterioro de los activos intangibles de una empresa pública, porque mientras que el deterioro de los activos intangibles generadores de flujos de efectivo está sujetos a la normativa general de contabilidad, los activos no generadores de flujos de efectivo, deben seguir los criterios contenidos en esta Orden.

Se deberá contabilizar una pérdida por deterioro en un activo no generador de flujos de efectivo en el caso de que su valor contable sea superior a su importe recuperable. La problemática reside en que a menudo resulta difícil determinar el importe recuperable de los activos no generadores de flujos de efectivo, por esta razón, la norma segunda de esta Orden recoge ciertas circunstancias que harán que la empresa pueda reconocer un deterioro en el activo, siempre y cuando resulten relevantes. Las circunstancias que se recogen son las siguientes:

- Cambios significativos en el entorno tecnológico, regulatorio o legal que se espera que tengan una incidencia negativa en la empresa.
- Disminución significativa del precio de mercado del activo.
- Evidencia de obsolescencia del intangible.

- Cambios significativos en la forma o extensión en la que se utiliza el activo.
- Existencia de dudas razonables sobre que el rendimiento técnico del activo se pueda mantener en el futuro respecto la previsión inicial que se hizo.
- Cese o reducción significativa de la demanda o necesidad de los servicios prestados con el activo intangible.

Por último, es de importante mención que el Plan General de Contabilidad Pública se diferencia de la normativa contable general en el tratamiento de las inversiones realizadas sobre activos utilizados en operaciones de arrendamiento operativo o cedidos en uso, cuando el periodo de arrendamiento o cesión sea inferior a la vida económica del bien. En esta adaptación al sector público se recoge que estas inversiones constituyen más valor del activo intangible. Es importante tener esta diferencia en cuenta ya que este tipo de operaciones son frecuentes dentro de dicho sector público.

#### **4.4. Valoración de los intangibles en las entidades con ánimo de lucro**

Vamos a comentar brevemente los grupos de entidades que por su importancia están sometidas a algún tipo de control por parte de las administraciones públicas, ya sea por parte del Estado, de las comunidades autónomas o de las administraciones locales.

##### **4.4.1. Valoración de los intangibles en las empresas del transporte aéreo**

Las aeronaves son una clase de activos que normalmente se adquieren en mercados donde se utiliza una moneda diferente al euro, además, ya que después de ser usadas se siguen valorando en esa misma moneda, el valor de mercado de dichas aeronaves está siempre referenciado en la misma moneda diferente al euro.

Es esta particularidad propia de las aeronaves la que motiva que se publique el orden de 18 de diciembre de 2001 en el BOE 22 de diciembre de 2001, por la que se aprueban las normas de adaptación parcial del PGC a las empresas del sector del transporte aéreo, en lo que se refiere al tratamiento de la moneda distinta del euro.

En efecto, la totalidad de esta adaptación sectorial al PGC está centrada en modificar y hacer los matices pertinentes a la Norma de Registro y Valoración 11ª sobre la moneda extranjera, en lo que tiene relación con las especialidades del mercado de aeronaves.

En cuanto al tratamiento contable de los activos intangibles la adaptación a las empresas del transporte aéreo no recoge ninguna modificación, ya que las normas sobre diferencias de cambio y moneda extranjera de la adaptación se refiere al inmovilizado material, categoría propia de las aeronaves.

#### 4.4.2. Valoración de los intangibles en las empresas del sector eléctrico

Estas normas de adaptación, recogidas en el Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico, publicadas en el BOE 69/1998, de 21 de marzo, se aplicarán a las empresas que operen dentro de este sector, es decir, aquellas empresas que realicen actividades de producción y distribución de energía eléctrica, energía hidráulica, energía térmica, energía nuclear u otras.

Con anterioridad a la redacción de esta adaptación, toda la actividad relativa al sector eléctrico estaba regulada, así las normas contables tenían que tener en cuenta aspectos tales como que el precio de mercado fuese una tarifa fijada por el Estado. A partir de la introducción a nuestro ordenamiento jurídico de la Directiva 96/92/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre de 1996, se inicia la liberalización del sector eléctrico.

Actualmente se ha liberalizado la producción de la energía de modo que los precios ya no vienen dados por el Estado, dejando obsoletas las anteriores normas contables reguladoras del sector eléctrico, en lo que a las normas relativas a la regulación de precios se refiere. Por el contrario, el transporte y la distribución de la energía eléctrica siguen controlados por el estado.

En virtud de lo anteriormente enunciado, la adaptación del PGC a las empresas que operan en el sector eléctrico sólo regula aquellos aspectos que, por las características especiales del sector, ha sido necesario diferenciar respecto a la contabilidad general. Estas normas contables se centran sobre todo en regular lo relativo a las instalaciones técnicas de energía eléctrica, combustible nuclear, uniones temporales de empresas y comunidades de bienes, fondo de reversión y ventas y otros ingresos. Cabe destacar la especial importancia de reflejar adecuadamente los ingresos que obtienen estas empresas, porque debido al proceso de fijación de precios de la energía, algunos importes percibidos por las empresas no constituirán ingresos, sino que serán objeto de traslado final a otras empresas.

En lo relativo a los bienes inmateriales no se desarrolla ninguna norma especial que difiera con lo expuesto sobre la contabilidad general de este tipo de bienes.

#### 4.4.3. Valoración de los intangibles en las empresas de asistencia sanitaria

Según la Orden de 23 de diciembre de 1996, por las que se aprueban las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas de Asistencia Sanitaria, publicada en el BOE 5/1997, de 6 de enero, las empresas obligadas a utilizar dicha adaptación serán aquellas que realice actividades hospitalarias, incluyendo actividades de diagnóstico, tratamiento, operaciones, análisis, servicios de emergencia, alojamiento, comedores y otras de índole similar; actividades médicas, que comprende las consultas sanitarias y los tratamientos de medicina general, especialistas y cirujanos; actividades odontológicas, ya sea

de naturaleza general o especializada; otras actividades médicas, que corresponden a todas las actividades relacionadas con la salud humana que no se realizan en hospitales o por doctores en medicina; actividades de servicio de ambulancias; y actividades relativas al análisis clínico en laboratorios.

La necesidad de la adaptación del PGC a este sector viene motivada porque las actividades de este sector representan una necesidad básica de la ciudadanía y viene reconocido en la Constitución española como un derecho fundamental.

Como en el resto de adaptaciones sectoriales se han incluido cuentas especiales para su utilización por la especialidad de las operaciones del sector y se han suprimido otras, no obstante, se podrán utilizar las cuentas suprimidas si así se requiere.

Las normas de valoración detallan soluciones contables a los problemas especiales que afrontan las empresas que operan en este sector, por ejemplo, se regula el tratamiento contable a aplicar a las subvenciones, donaciones y legados que con frecuencia reciben este tipo de empresas.

En lo relativo a los bienes intangibles no ofrecen ningún tipo de regulación, ya que las únicas normas que ofrecen especialidad suficiente para que la adaptación entre a regularlas son la temas relativos a determinados bienes del inmovilizado material, existencias, diferencias de cambio de moneda extranjera y el tratamiento de los ingresos por prestación de servicios.

#### 4.4.4. Valoración de los intangibles en las empresas concesionarias de infraestructuras públicas

Siguiendo el trabajo de Ramírez y Valls (2014), enmarcamos a las empresas que estarán obligadas a aplicar las normas contables establecidas en la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas. Estarán obligadas las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, para las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas y, en general, todas las empresas que formalicen acuerdos de concesión con una entidad concedente.

De la parte introductoria de la adaptación se extraen los requisitos que deberán cumplir las empresas para estar inscritas dentro de su ámbito de aplicación:

- Que exista efectivamente una infraestructura.
- La infraestructura puede ser construida o adquirida por el concesionario o puede serle cedida por la Administración concedente.
- Que la infraestructura esté controlada por la Administración pública.
- Que el concesionario tenga acceso a la infraestructura para su explotación.
- Que el concesionario preste un servicio público en nombre de la Administración.
- Que el servicio que presta sea retribuido.

- Que la tarifa sea regulada por la Administración.
- Que la Administración regule la actividad económica de la concesión.

En lo que concierne a este trabajo, la norma segunda de esta adaptación sectorial para las empresas concesionarias de infraestructuras públicas resulta de interés, dejando el resto de normas fuera de nuestro ámbito de estudio.

Dicha norma segunda aborda tres grandes temas: los criterios generales de calificación, reconocimiento y valoración del acuerdo; las actuaciones de la empresa sobre la infraestructura objeto de concesión; y el tratamiento de los gastos financieros.

Los servicios que constituyen el acuerdo de concesión con la administración, es decir, los servicios de construcción y explotación, tendrán dos calificaciones posibles dependiendo de su naturaleza. Podrán ser calificados como un activo intangible en el caso de que la contraprestación recibida por los servicios prestados no constituya un derecho incondicional de cobro de una cantidad determinada preestablecida, sino el derecho a cobrar una tarifa en función del uso de la infraestructura. La infraestructura no se calificará en ningún caso como un inmovilizado material porque lo que la empresa realmente está controlando es ese derecho de explotar un servicio y cobrar por ello.

En el caso contrario, si la contraprestación que recibe la empresa es una cantidad fija establecida en el acuerdo de concesión, independientemente de la intensidad de uso de la infraestructura pública por parte de los clientes, esta se calificará como un activo financiero. Siguiendo los preceptos de la Norma de Registro y Valoración 9ª del PGC este activo financiero entrará dentro del epígrafe de préstamos y partidas a cobrar.

Por último, la adaptación permite un sistema mixto de calificación en el caso de que la contraprestación que reciba la empresa consista, por un lado, en una tarifa en función del uso, y por otro lado, en una cantidad determinada fijada por la Administración. En este caso la empresa contabilizará un activo intangible y un activo financiero por su respectivo valor. En el caso de que el valor relativo de una de las partidas sea superior al 90% se podrá anotar solo ese activo, obviando el de menos valor relativo.

Respecto a la valoración posterior de los activos anteriormente enunciados la norma segunda de la adaptación nos remite a las normas de contabilidad general, estableciendo una única especialidad en el tratamiento de la amortización del activo intangible. La amortización del intangible, que se iniciará cuando la infraestructura esté en condiciones de explotación, deberá hacerse siguiendo un modelo lineal a lo largo de su vida útil, que coincidirá con el periodo concesional excepto que se pueda estimar de forma fiable la utilización de la infraestructura en unidades físicas, en este caso se aceptará como método de amortización si se considera que es el más representativo.

Esta calificación como intangible o como activo financiero tiene su incidencia también sobre el tratamiento que se debe dar a los gastos en que la empresa



incurra sobre la infraestructura durante el periodo concesional. Se tratarán como gasto por naturaleza o gasto financiero respectivamente.

Estas normas de adaptación al PGC han sido objeto de un debate muy intenso (López, 2011), ya que se diferencian de la normativa contable internacional en algunos aspectos como la permisión de la activación de gastos financieros devengados con posterioridad a la entrada en funcionamiento de determinadas concesiones siempre que existan evidencias de que la tarifa permitirá la recuperación de los costes de activación.

## **5. CONSIDERACIONES FINALES**

A lo largo de este trabajo hemos podido observar como nos encontramos ante una normativa de convergencia, no solo a nivel nacional entre los distintos planes sectoriales y el PGC, sino también a nivel internacional. En este sentido hemos podido conocer:

1. Que no todos los intangibles existentes están expresamente recogidos en el balance de situación, aunque a diferencia de la normativa internacional, la nacional permite recoger entre sus activos los gastos de investigación.
2. Que la valoración inicial y posterior, similar a la de los activos de naturaleza material, se efectuará a su precio de adquisición, coste de producción o valor razonable.
3. Que la valoración del inmovilizado intangible de los planes sectoriales no varía en demasía con respecto a las normas enunciadas del PGC y de la Resolución del ICAC. Sí hacen matices necesarios derivados de las especialidades de los sectores que regulan, como por ejemplo la diferenciación entre los intangibles generadores de flujos de efectivo de los que no generan flujos de efectivo.
4. Que, en lo referente a las diferencias de valoración de las adaptaciones sectoriales respecto a la normativa contable general, cabe destacar que, en el Plan General de Contabilidad Pública, en el supuesto de arrendamiento operativo de vida económica superior al periodo de cesión del bien, se reconoce un activo intangible. De modo que los sujetos susceptibles de aplicar esta norma no procederán a contabilizar activo material como dice la normativa contable general. También se recoge la posibilidad de valorar el activo siguiendo el modelo de revalorización.

Por último, señalar que la realización de este trabajo me ha ayudado a profundizar en mi conocimiento sobre la contabilización de los activos intangibles, conocimiento que espero aplicar para la consecución de futuros retos.

## BIBLIOGRAFIA

Ascanio, G. (2014), Empresas de abastecimiento y saneamiento de agua: Contabilidad, recuperado de: <http://www.gonzaloascanio.com/2014/05/empresas-de-abastecimiento-y.html>

Ballesteros, M. (2013), Métodos de amortización, *INEAF Bussines School*, recuperado de <https://www.ineaf.es/tribuna/diferentes-tipos-de-amortizacion/>

Barea, J. y Pulido, A. (2001), *El sector de instituciones sin fines de lucro en España. CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, (37), 35-49.

Cañibano, L; Gisbert, A. (2013), *Activos intangibles*. Documentos AECA nº3. Serie: Principios y normas de contabilidad. Editorial AECA.

Cañibano, L.; Gisbert, A. (2007), *Los activos intengibles en el nuevo Plan General Contable*, España, Revista del Instituto de Estudios Económicos, nº 2-3/2007.

Descuadrando contributors (2012), Investigación y Desarrollo, *Descuadrando*, recuperado de [http://descuadrando.com/index.php?title=Investigaci%C3%B3n\\_y\\_Desarrollo&olid=9842](http://descuadrando.com/index.php?title=Investigaci%C3%B3n_y_Desarrollo&olid=9842)

Fajardo, G. (2018), La identificación de las empresas de economía social en España. Problemática jurídica. REVESCO. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.5209/REVE.60209>

Galindo Lucas, A. (2009), *Marco Institucional de la Contabilidad y las Finanzas*, Cádiz, España, Entelequia, Revista Interdisciplinar.

Gil, S. (2018), Aportaciones no dinerarias. *Economipedia*, recuperado de <http://economipedia.com/definiciones/aportaciones-no-dinerarias.html>

López, J. (2011), Nuevas normas contables para concesionarias de infraestructuras públicas, *Reforma contable española*, recuperado de [https://www.aeca.es/old/faif/articulos/tecnicacontable\\_julio\\_lopez2.pdf](https://www.aeca.es/old/faif/articulos/tecnicacontable_julio_lopez2.pdf)

NewPyme S.L., (2014), Inmovilizaciones Intangibles, *Plangeneralcontable*, recuperado de [https://www.plangeneralcontable.com/?tit=20-inmovilizaciones-intangibles&name=GeTia&contentId=pgc\\_20](https://www.plangeneralcontable.com/?tit=20-inmovilizaciones-intangibles&name=GeTia&contentId=pgc_20)

Ramírez, A. y Valls, M. (2014), NORMAS contables para las empresas concesionarias de infraestructuras públicas: comentario y reflexiones sobre la activación de gastos financieros. *Researchgate*, recuperado de [https://www.researchgate.net/publication/322747217\\_Normas\\_contables\\_para\\_las\\_empresas\\_concesionarias\\_de\\_infraestructuras\\_publicas\\_comentario\\_y\\_reflexiones\\_sobre\\_la\\_activacion\\_de\\_gastos\\_financieros](https://www.researchgate.net/publication/322747217_Normas_contables_para_las_empresas_concesionarias_de_infraestructuras_publicas_comentario_y_reflexiones_sobre_la_activacion_de_gastos_financieros)

Salamon, J. y Anheier, H. (1992), In search of the non profit sector I: the question of definitions, *Voluntas*, recuperado de <https://link.springer.com/article/10.1007/BF01397770>

## TEXTOS LEGALES

Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. Boletín Oficial del Estado núm. 310 BOE-A-2002-25180, España, 27 de diciembre de 2002.

Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades. Boletín Oficial del Estado núm. 288 BOE-A-2014-12328, España, 27 de noviembre de 2014.

Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación. Boletín Oficial del Estado núm. 73 BOE-A-2002-5852, España, 26 de marzo de 2002.

Normas Internacionales de Contabilidad N°38. Activos intangibles, noviembre 2017

Orden de 23 de diciembre de 1996 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas de asistencia sanitaria. Boletín Oficial del Estado núm. 5 BOE-A-1997-324, España, 6 de enero de 1997.

Orden de 18 de diciembre de 2001 por la que se aprueban las normas de adaptación parcial del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector del transporte aéreo, en lo que se refiere al tratamiento de la moneda distinta del euro. Boletín Oficial del Estado núm. 306 BOE-A-2001-24511, España, 22 de diciembre de 2001.

Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias. Boletín Oficial del Estado núm. 74 BOE-A-2010-4977, España, 26 de marzo de 2010.

Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. Boletín Oficial del Estado núm. 102 BOE-A-2010-6710, España, 28 de abril de 2010.

Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas. Boletín Oficial del Estado núm. 316 BOE-A-2010-20034, España, 29 de diciembre de 2010.

Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas. Boletín Oficial del Estado núm. 317 BOE-A-2010-20053, España, 30 de diciembre de 2010.

Plan General de Contabilidad. Aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Boletín Oficial del Estado núm. 278 BOE-A-2007-19884, España, 20 de noviembre de 2007.

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. Boletín Oficial del Estado núm. 206 BOE-A-1889-4763, España, 25 de julio de 1889.

Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico. Boletín Oficial del Estado núm. 69 BOE-A-1998-6648, España, 21 de marzo de 1998.

Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos. Boletín Oficial del Estado núm. 283 BOE-A-2011-18458, España, 24 noviembre de 2011.

Resolución de 1 de marzo de 2013, 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 mobiliarias. Boletín Oficial del Estado núm. 58 BOE-A-2013-2557, España, 8 de marzo de 2013.

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. Boletín Oficial del Estado núm. 132 BOE-A-2013-5827, España, 3 de junio de 2013.

