

UNIDAD DIDÁCTICA

8

INMOVILIZADO INTANGIBLE

VIRGINIA LLORENTE MUÑOZ

INTRODUCCIÓN

Dedicaremos esta unidad didáctica al estudio pormenorizado de aquellas problemáticas específicas relacionadas con el activo no corriente económico de carácter inmaterial, centrándonos en las siguientes:

- Gastos de investigación y desarrollo.
- Inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento operativo o cedidos en uso por un periodo inferior a la vida económica del bien cedido.
- Otras particularidades:
 - Propiedad industrial e intelectual.
 - Aplicaciones informáticas.
 - Otro inmovilizado intangible.

CONTENIDO

¿Qué cuentas del PGCPAL representan a los elementos patrimoniales que forman parte del inmovilizado intangible?

Las cuentas que representan a estos elementos pertenecientes al activo no corriente de la entidad son recogidas en el PGCPAL en el subgrupo 20 “Inmovilizaciones intangibles” que comprende el “conjunto de bienes inmateriales y derechos, susceptibles de valoración económica, que cumplen, además, las características de permanencia en el tiempo y utilización en la producción de bienes y servicios públicos o constituyen una fuente de recursos del sujeto contable. También se incluyen los anticipos a cuenta entregados a proveedores de estos inmovilizados”.

El contenido de cada una de las cuentas que figuran en el mencionado subgrupo 20 es el siguiente:

CUENTA	DEFINICIÓN
200. Inversión en investigación	Gastos de investigación activados por la entidad, entendiendo por investigación la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión de los existentes en los terrenos científico o técnico.
201. Inversión en desarrollo	Gastos de desarrollo activados por la entidad, entendiendo por desarrollo la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación.
203. Propiedad industrial e intelectual	Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso, o a la concesión del uso, de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial o intelectual. Se incluirán los gastos de desarrollo cuando los resultados de los respectivos proyectos fuesen positivos y, cumpliendo los necesarios requisitos legales, se inscribieran en el correspondiente Registro.
206. Aplicaciones informáticas	Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos, o bien, el coste de producción de los elaborados por la propia entidad, cuando esté prevista su utilización en varios ejercicios. También incluye los gastos de desarrollo de las páginas "web" generadas internamente por la entidad, siempre que su utilización esté prevista en varios ejercicios.
207. Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos	Importe de las inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos en uso, cuando el mismo no deba calificarse como arrendamiento financiero y siempre que dichas inversiones no sean separables de los citados activos y aumenten su vida económica, capacidad o productividad.
208. Anticipos para inmovilizaciones intangibles	Entregas a proveedores y otros suministradores de elementos de inmovilizado intangible, normalmente en efectivo, en concepto de "a cuenta" de suministros o de trabajos futuros.
209. Otro inmovilizado intangible	Importe por otros derechos no singularizados en las cuentas anteriores, entre otros, las concesiones administrativas y los derechos de traspaso, así como las adscripciones y cesiones de uso de activos por un periodo inferior a la vida económica de los mismos.

¿Cuál es la norma de reconocimiento y valoración que regula el tratamiento contable de estos elementos y qué criterios recoge para valorar a los mismos?

En cuanto a su tratamiento contable, es la norma de reconocimiento y valoración 5ª la que regula este tipo de elementos, señalando, en su apartado 2, que para su reconocimiento deberán cumplir con el criterio de identificabilidad, lo cual se producirá cuando cumplan con alguno de estos dos requisitos:

- a) Ser separable y susceptible de ser enajenado, cedido, arrendado, intercambiado o entregado para su explotación.
- b) Surgir de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de otros derechos u obligaciones.

Por lo que respecta a la valoración, el PGCPAL señala que se aplicarán los mismos criterios establecidos para el inmovilizado material en la norma de reconocimiento y valoración 1ª, realizando algunas salvedades respecto a los desembolsos posteriores y a la amortización de estos elementos.

De esta forma, por un lado los desembolsos posteriores a la adquisición del inmovilizado intangible se incorporarán como un mayor importe en el activo sólo en caso de que sea posible que dicho desembolso permita a dicho activo generar rendimientos económicos futuros o un potencial de servicio y el desembolso pueda estimarse y atribuirse directamente al mismo. Cualquier otro desembolso posterior se reconocerá como un gasto más en el resultado del ejercicio.

Por otro lado, la entidad deberá valorar si la vida útil que poseen estos elementos es definida o indefinida, entendiendo que un activo tiene una vida útil indefinida cuando no exista un límite previsible al periodo a lo largo del que se espera que el activo genere rendimientos económicos o potencial de servicio para la entidad, o a la utilización en la producción de bienes y servicios públicos.

De esta forma los elementos del inmovilizado intangible con una vida útil indefinida no se amortizarán, mientras que aquéllos que posean una vida útil definida se amortizarán durante la misma a pesar de que estos activos se encuentren sin utilizar, a menos que se encuentren amortizados por completo o hayan sido clasificados como activos en estado de venta. Se podrá utilizar cualquier método de amortización que contemple las características técnico-económicas del activo o derecho, y si no pudieran determinarse de forma fiable se adoptará el método lineal de amortización.

Respecto al tratamiento contable de este tipo de elementos también es similar al estudiado para el inmovilizado material aunque, como es evidente, deberemos utilizar las cuentas específicas que corresponden a las inmovilizaciones intangibles que, además de las que ya vistas del subgrupo 20, son las siguientes:

280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible

290. Deterioro de valor del inmovilizado intangible

670. Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible

680. Amortización del inmovilizado intangible

690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible

770. Beneficios procedentes del inmovilizado intangible

780. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible

785. Gastos financieros imputados al inmovilizado intangible

790. Reversión del deterioro del inmovilizado intangible

¿Qué problemáticas contables podrían estar relacionadas con el inmovilizado intangible y cuál sería su tratamiento?

Como consecuencia de su tratamiento similar, no repetiremos las anotaciones contables derivadas de las distintas operaciones que afectan al inmovilizado intangible, puesto que la única diferencia radicaría en sustituir las cuentas propias de inmovilizado material por las de las inmovilizaciones intangibles. No obstante, debido

a las especiales características de éstas últimas estudiaremos en esta unidad algunos casos particulares que atañen a las mismas, como son los gastos de investigación y desarrollo, las inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento operativo o cedidos en uso por periodo inferior a la vida económica del bien cedido y las adscripciones y cesiones de uso de activos por un periodo inferior a la vida económica de los mismos.

- Gastos de investigación y desarrollo

¿Qué diferencia hay entre la investigación y el desarrollo?

En primer lugar y antes de abordar su tratamiento contable debemos diferenciar qué se entiende por investigación y qué se entiende por desarrollo. Pues bien, la propia norma de reconocimiento y valoración 5ª del PGCPAL, en su apartado 5.1 señala que la investigación es el estudio original y planificado realizado con el fin de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, mientras que el desarrollo es la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación, estando por tanto ambos conceptos conectados. En el caso de que la entidad no pudiera distinguir ambas fases en un proyecto interno, tratará los desembolsos que ocasione dicho proyecto como si sólo hubiesen sido soportados en la fase de investigación.

¿Cuál es el tratamiento contable de este tipo de gastos?

En principio, los gastos de investigación se considerarán como gastos del ejercicio en que se realicen, contabilizándolos a través de la cuenta 620. "Gastos en investigación y desarrollo" si la investigación se ha encargado a terceros, o en la cuenta de gasto que corresponda, según la naturaleza del mismo, en caso de que la investigación sea realizada por la propia entidad. No obstante, estos gastos pueden activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que se cumplan todas las siguientes condiciones:

- a) Que vayan a generar probables rendimientos económicos futuros o potencial de servicio.

- b) Que exista disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el inmovilizado intangible.
- c) Que estén específicamente individualizados por proyectos y se dé una asignación, imputación y distribución temporal de los costes claramente establecida.

Los gastos de investigación activados deberán amortizarse a lo largo de su vida útil no superando en ningún caso el plazo de cinco años. No obstante, si las condiciones de activación dejaran de cumplirse, el saldo pendiente de amortizar se llevará a resultados del ejercicio.

En cuanto a los gastos de desarrollo podemos aplicar lo dicho para los gastos de investigación, a excepción de su vida útil ya que tampoco será superior a cinco años salvo que exista una prueba en contra.

Si los gastos de desarrollo capitalizados se inscriben en el correspondiente registro, se contabilizarán en la cuenta 203. "Propiedad industrial e intelectual". Asimismo, procederemos a incluir los resultados del desarrollo, en caso de que fueran positivos, si procediera, en la cuenta 206. "Aplicaciones informáticas".

Las anotaciones contables a realizar serían las siguientes:

- Por la activación de los gastos:

Importe del gasto activado	200 201	Inversión en investigación Inversión en desarrollo a Trabajos realizados para el inmovilizado intangible	780	Importe del gasto activado
----------------------------	------------	---	-----	----------------------------

- Si las condiciones de activación dejaran de cumplirse:

Importe de la amortización dotada (en su caso)	2800 2801	Amortización acumulada de inversión en investigación Amortización acumulada de inversión en desarrollo		
Valor contable	670	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible a Inversión en investigación	200	Importe del gasto

		Inversión en desarrollo	201	activado
--	--	-------------------------	-----	----------

- Si los resultados del desarrollo, según proceda, son positivos o, en su caso, inscritos en el correspondiente Registro Público:

Diferencia	203	Propiedad industrial e intelectual		
	206	Aplicaciones informáticas		
Amortización acumulada (en su caso)	2801	Amortización acumulada de inversión en desarrollo		Importe del gasto activado
		a		Gastos de inscripción y registro
		Inversión en desarrollo	201	
		Acreedores por obligaciones reconocidas.		
		Presupuesto de gastos corriente	400X	

La cuenta 400. "Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente" figurará en el haber de este asiento cuando existan gastos derivados del registro, incluidos los de la inscripción.

Ejercicio 1.

La Entidad Local "N" encarga una investigación a la Universidad "U" el 1 de enero de n por un importe total de 10.000,00 €, esperando obtener unos resultados que permitan mejorar la calidad de los servicios prestados a la ciudadanía.

El 31 de septiembre de n se reconoce y paga la obligación correspondiente, cumpliéndose las condiciones necesarias para activar los gastos en los que se ha incurrido durante la investigación. Ese mismo día, comienza la fase de desarrollo de los logros alcanzados, realizando un nuevo contrato con la misma Universidad por importe, en este caso, de 5.000,00 €.

A 31 de diciembre de n se reconoce y paga la obligación correspondiente a la fase de desarrollo, cumpliéndose las condiciones necesarias para activar los gastos en los que se ha incurrido durante la misma.

Se estima que la vida útil, tanto del gasto en investigación como en desarrollo, es de cinco años.

Finalmente, el 1 de enero de n+2, la entidad "N" procede a inscribir los resultados del desarrollo en el registro correspondiente abonando, en concepto de gastos de inscripción y registro de patentes, 600,00 €.

Sabiendo que todas las operaciones bancarias se realizan a través de la cuenta 571. "Banco e instituciones de crédito. Cuentas operativas."

SE PIDE contabilizar todas las operaciones descritas relativas a los ejercicios n, n+1 y n+2, teniendo en cuenta únicamente su incidencia económico-patrimonial.

Solución propuesta:

- Por el reconocimiento y pago de la obligación (fase de investigación):

31 de septiembre de n				
10.000,00	620	Gastos de investigación y desarrollo a Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Operaciones de gestión	4000	10.000,00
31 de septiembre de n				
10.000,00	4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Operaciones de gestión a Banco e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	10.000,00

- Por la activación del gasto en investigación:

31 de septiembre de n				
10.000,00	200	Inversión en investigación a Trabajos realizados para el inmovilizado intangible	780	10.000,00

- Por el reconocimiento y pago de la obligación (fase de desarrollo):

31 de diciembre de n				
5.000,00	620	Gastos de investigación y desarrollo a Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Operaciones de gestión	4000	5.000,00
31 de diciembre de n				
5.000,00	4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Operaciones de gestión a Banco e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	5.000,00

- Por la activación del gasto de desarrollo:

31 de diciembre de n				
5.000,00	201	Inversión en desarrollo a Trabajos realizados para el inmovilizado intangible	780	5.000,00

- Por la dotación de la amortización ejercicio n:

En el ejercicio n sólo procederá dotar la amortización correspondiente a los gastos de investigación por el periodo que va desde el 31 de septiembre, fecha de activación de los mismos, hasta el 31 de diciembre (4 meses).

Cuota de amortización (12 meses) = $10.000,00/5 = 2.000,00$ €

Cuota de amortización (3 meses) = $2.000,00 \times 3/12 = 500,00$ €

31 de diciembre de n				
500,00	6800	Amortización de inversión en investigación		
		a		
		Amortización acumulada de inversión en investigación	2800	500,00

- Por la dotación de la amortización ejercicio n+1:

En el ejercicio n+1 se tendrán que amortizar tanto los gastos de investigación como los de desarrollo.

La cuota correspondiente a los gastos de investigación ya está calculada y asciende a 2.000,00 €, por lo que el asiento será:

31 de diciembre de n+1				
2.000,00	6800	Amortización de inversión en investigación		
		a		
		Amortización acumulada de inversión en investigación	2800	2.000,00

Respecto a la cuota correspondiente a los gastos de desarrollo es:

Cuota de amortización (12 meses) = $5.000,00/5 = 1.000,00$ €

31 de diciembre de n+1				
1.000,00	6801	Amortización de inversión en desarrollo		
		a		
		Amortización acumulada de inversión en desarrollo	2801	1.000,00

- Por la inscripción en el registro:

1 de enero de n+2				
4.600,00	203	Propiedad industrial e intelectual		
1.000,00	2801	Amortización acumulada de inversión en desarrollo		
		a		
		Gastos de investigación y desarrollo	201	5.000,00
		Acreedores por obligaciones reconocidas.		
		Presupuesto de gastos corriente.		
		Otras deudas	4003	600,00

1 de enero de n+2				
600,00	4003	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Otras deudas		
		a		
		Banco e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	600,00

- Inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento operativo o cedidos en uso por un periodo inferior a la vida económica del bien cedido

¿Cuál es el tratamiento contable de este tipo de inversiones?

Este tipo de inversiones deberán contabilizarse en la cuenta 207. "Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos", siempre que las mismas no sean separables de los citados activos y aumenten su capacidad o rendimientos económicos futuros o potencial de servicio. La amortización se realizará en función de la vida útil de las inversiones realizadas.

Es importante señalar que, si la inversión se realiza sobre un activo en régimen de arrendamiento, éste deberá estar formalizado en un contrato en el que no se transfieran los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Asimismo, si la inversión se realiza sobre un bien cedido, el periodo de cesión deberá ser inferior a la vida económica del bien.

La anotación contable que deberemos realizar, en caso de que se cumplan todas las condiciones expuestas anteriormente, será la siguiente:

Importe de la inversión	207	Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos		
		a		
		Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	400X	Importe de la inversión

Al finalizar el contrato de arrendamiento o cesión, se dará de baja el inmovilizado intangible por su valor contable, dando lugar al siguiente asiento:

Amortización dotada	2807	Amortización acumulada de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos		
Importe del deterioro	2907	Deterioro de valor de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos		
Valor contable	670	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible a Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos	207	Precio de adquisición

- Otras particularidades

¿Qué particularidades podemos encontrar en los elementos patrimoniales que integran el inmovilizado intangible?

Comentamos en este apartado algunas particularidades adicionales que vienen recogidas en los apartados 5.3, 5.4 y 5.5 de la norma de reconocimiento y valoración del PGCPAL.

En primer lugar, respecto a la **“propiedad industrial e intelectual”** señala que es el importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso, o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial o de la propiedad intelectual. Además, como hemos visto anteriormente, se incluirán los gastos de desarrollo capitalizados que, cumpliendo con los requisitos legales, se inscriban en el correspondiente registro, incluyendo en coste de registro y formalización de la patente.

En segundo lugar dentro de la rúbrica de **“aplicaciones informáticas”** se incluirán los importes satisfechos por los programas informáticos, el derecho al uso de los mismos, o el coste de producción de los elaborados por la propia entidad, cuando esté prevista su utilización en varios ejercicios. Los desembolsos realizados en las páginas web generadas internamente por la entidad, deberán cumplir este requisito, además de los generales de reconocimiento de activos.

Se aplicarán los mismos criterios de activación que los establecidos para los gastos de investigación.

Por otro lado, los programas informáticos que se encuentren integrados en un equipo y que no puedan funcionar sin él, se tratarán como elementos del inmovilizado material, al igual que ocurre con el sistema operativo de los ordenadores. Por último, en ningún caso podrán figurar en el activo los gastos de mantenimiento de la aplicación informática.

Finalmente indica que dentro de la cuenta **“otro inmovilizado intangible”** se recogerán, entre otros, los derechos de traspaso y los aprovechamientos urbanísticos que detentan las entidades locales u otras entidades públicas, siempre que no estén materializados en terrenos, así como las adscripciones y cesiones de uso por periodos inferiores a la vida económica de los activos cuya problemática ya ha sido analizada en la unidad didáctica 5.

RESUMEN

Debido a que muchas de las problemáticas que pueden afectar a los elementos que integran el inmovilizado intangible son similares a las analizadas para el inmovilizado material en unidades didácticas anteriores, realizando algunas salvedades respecto a los desembolsos posteriores y a la amortización, en ésta nos hemos centrado en el estudio de aquellas específicas a estos tipos de activo no corriente económico, cuales son:

- 1) Gastos de investigación y desarrollo: se considerarán como gastos del ejercicio en que se realicen, pudiendo activarse como inmovilizado intangible en el caso de que cumplan determinados requisitos.
- 2) Inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento operativo o cedidos en uso por un periodo inferior a la vida económica del bien cedido: estas inversiones se contabilizarán como inmovilizado intangible siempre que no sean separables de los citados activos y aumenten su capacidad o rendimientos económicos futuros o potencial de servicio.

- 3) Otras particularidades: existen determinadas particularidad contempladas en la norma de reconocimiento y valoración 5ª del PGCPAL que afectan a la propiedad industrial e intelectual, las aplicaciones informáticas y a otro inmovilizado intangible.