

**ACCID**

Associació  
Catalana de  
Comptabilitat i  
Direcció

**NOTA TÈCNICA**

**Febrer 2017**

**La comptabilització  
dels actius intangibles.  
Novetats a partir  
de 2016**

*Ferran Rodríguez, professor de la Universitat de Barcelona*

## La reforma de 2016: Els preliminars → Llei 22/2015, de 20/7, d'Auditoria de Comptes.

Modificà, entre d'altres normes, el Codi de Comerç i el TR de la Llei de Societats de Capital en temes comptables

- Els **immobilitzats intangibles** tornen a ser (**tots**) **actius de vida útil definida** (“donde dije digo...")
- No obstant i per si un cas, s'estableix que, **quan la vida útil d'aquests actius no pugui ser estimada** de manera fiable (gairebé sempre, amb excepcions), **s'amortitzaran en un termini de 10 anys**, llevat que altra disposició legal o reglamentària disposi un termini diferent.
- **S'han acabat, doncs**, els poc fiables i generalment complexos **test de deteriorament** per aquells intangibles que venien considerant-se, fins el 2015, de **vida útil indefinida**, que passen a ser elements **amortitzables** de forma **sistemàtica i regular**.
- Concretament, pel que fa al **fons de comerç**, que únicament podrà figurar a l'actiu del quan hagi estat adquirit a **títol onerós (com sempre)**, s'estableix que, llevat de prova en contrari, es presumirà que la seva **vida útil és de 10 anys**.
- Recordem que el fons de comerç, fins 2015, no s'amortitzava sinó que al final de cada exercici calia valorar el possible deteriorament que hagués patit, cosa ges fàcil de determinar.
- Paral·lelament, s'**elimina** l'obligació de dotar una **reserva de caràcter indisponible** quan existeix un fons de comerç a l'actiu. Per tant, a partir d'1 de gener de 2016, **per la part que excedeixi del valor net comptable** del fons de comerç existent, aquesta **reserva** passarà a ser de **lliure disposició**.
- Fins aquí, els **preliminars** promulgats del **2015**, concretament, la LAC modificant preceptes bàsics: Codi de Comerç i TRLSC (Text Refós de la Llei de Societats de Capital).
- Actualment tenim el (**futur**) desenvolupament reglamentari a partir de la **Resolució de l'ICAC** (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) publicada el **23/12/2015** per la qual se sotmetia a **informació pública** el Projecte de Reial Decret que modifica el **PGC** (RD 1514/2007, de 16/11), el **PGC de PIMES** (RD 1515/2007, de 16/11), les **NFCAC (Normas de Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas)**, (RD 1159/2010, de 17/9) i les **NAPGC a les ENL** (Normas de Aplicación del Plan General de Contabilidad a las Entidades no Lucrativas, RD 1491/2011, de 24/10).

- El període d'informació era de **20 dies hàbils** des del dia següent al de la seva publicació i, per tant, si els meus càlculs no fallen, finalitzava el passat 14/01/2016. La seva publicació definitiva hauria de ser propera (des de fa mesos).

En aquest sentit, la NRV 5<sup>a</sup>, **tant del (futur) PGC com del (futur) PGC de PiMES** queden, en principi, redactades així:

- “2. *Valoración posterior. Los inmovilizados **intangibles** son activos de **vida útil definida** y, por lo tanto, deberán ser objeto de **amortización sistemática** en el periodo durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa.*
- *Si la **vida útil** de estos activos **no puede estimarse** fiablemente se **amortizarán en un plazo de 10 años de forma lineal**.*
- *En todo caso, al menos **anualmente**, deberá analizarse si existen indicios de deterioro de valor para, en su caso, comprobar su **eventual deterioro**.”*

A més, la NRV 6<sup>a</sup>, **del PGC** inclou el referent al **fons de comerç**:

- “Sólo podrá figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una **adquisición onerosa**, en el contexto de una **combinación de negocios** y su importe se determinará de acuerdo con lo indicado en la norma relativa a combinaciones de negocios.
- Con posterioridad al reconocimiento inicial se valorará por su precio de adquisición **menos la amortización acumulada** y, en su caso, el importe acumulado de las **correcciones valorativas por deterioro reconocidas**.
- *El fondo de comercio se amortizará durante su **vida útil**.”*
- “Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de **10 años** y que su recuperación es lineal.
- Además, al menos **anualmente**, se analizará si existen **indicios de deterioro** y, si los hay, se comprobará su eventual deterioro de valor de acuerdo con lo indicado al respecto en la norma relativa al inmovilizado material.
- *Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio **no serán objeto de reversión** en los ejercicios posteriores.”*

Paral·lelament, es modifiquen els continguts de la **memòria** i s'afegeixen els **comptes d'amortització acumulada** (subgrup 28, compte 2804 “A.A Fons de comerç”) necessaris per a recollir tota la informació comptable dels intangibles.

## Calia saber què fer amb els que teníem a mitges

### (Possible) DT Primera del RD referent als intangibles

- *“A partir del inicio del primer ejercicio en que resulte de aplicación el presente RD (o sea, 2016), el valor en libros del fondo de comercio existente al cierre del periodo anterior y de los de los elementos inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida se **amortizarán de forma prospectiva** siguiendo los nuevos criterios aprobados.*
- *Las cuotas de amortización se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.*
- *No obstante, para el **fondo de comercio**, se podrá **optar** por amortizar su importe con cargo a **reservas** siguiendo un **criterio lineal** y una vida útil de **10 años** a contar desde la fecha de adquisición.”*
- *“Para ello se utilizarán las **reservas de libre disposición** y, si no hubiera en cuantía suficiente, la **reserva por fondo de comercio** (i afegim “restant després de la requalificació a reserves voluntàries”).*
- *El valor en libros del fondo de comercio que, en su caso, subsista se seguirá amortizando de manera lineal **a partir de 2016** en el periodo de tiempo que reste **hasta completar el plazo de 10 años**.*
- *La **reserva por fondo de comercio** remanente se **reclasificará a las reservas voluntarias** de la sociedad en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance.”*

### Sense oblidar les implicacions amb la fiscalitat

- Límits anuals màxims comparatius dels intangibles de vida útil indefinida:

Exercici	2011	2012	2013	2014	2015	2016
% límit fiscal	10	2	2	2	2	5
% comptable	0	0	0	0	0	10

- Límits anuals màxims comparatius del fons de comerç:

Exercici	2011	2012	2013	2014	2015	2016
% límit fiscal	5	1	1	1	1	5
% comptable	0	0	0	0	0	10

El que provocarà les corresponents diferències temporàries (temporals), llevat que estimem que la vida útil comptable, casualment, coincideix amb la fiscal

## Exemple senzill càlculs amortització fons de comerç per 2016

Des de 2016 l'amortització del fons de comerç és del 10% (10 anys) i la fiscal del 5% (20 anys).

Fons de comerç "adquirit" per una empresa des de principi de 2011 de 100.000 €.

Amortització fiscal: 5% en 2011 i 1% 2012 a 2015, ambdós inclosos.

Amortització comptable: 0% fins a 2015, 10% a partir de 2016.

Efecte impositiu 479 "Passius per diferències temporàries imposables": 25% s/ 9.000 = 2.250 €

Reserva per fons de comerç: 25.000 € = 5.000 € x 5 anys

### Proposta de solució:

<b>Solució prospectiva</b>						
<b>Anys</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
Amortització comptable	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10.000,00
Amortització fiscal	5.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	5.000,00
Diferència temporal	-5.000,00	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00	5.000,00 (*)
Diferència acumulada	-5.000,00	-6.000,00	-7.000,00	-8.000,00	-9.000,00	-4.000,00
Tipus impositiu	25%	25%	25%	25%	25%	25%
Passius per dif. Temp. Imp.	-1.250,00	-1.500,00	-1.750,00	-2.000,00	-2.250,00	-1.000,00
Reflex comptable:						
	10.000,00					
						Amortitz. Immob. Intangible (680)
						Amort. Acum. Fons de comerç (280)
	1.250,00					10.000,00
						Passius per dif. Temporàries imposables (479)
						Impost diferit (6301)
						1.250,00
						(*)(25% Sobre 5.000)
<b>Alternativa retrospectiva</b>						
<b>Anys</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
Amortització comptable	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	60.000,00
Amortització fiscal	5.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	5.000,00
Diferència temporal	-5.000,00	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00	55.000,00
Diferència acumulada	-5.000,00	-6.000,00	-7.000,00	-8.000,00	-9.000,00	46.000,00
Tipus impositiu	25%	25%	25%	25%	25%	25%
Passius per dif. Temp. Imp.	-1.250,00	-1.500,00	-1.750,00	-2.000,00	-2.250,00	11.500,00
Reflex comptable:						
	10.000,00					
						Amortitz. Immob. Intangible (680)
	50.000,00					Reserves (11)
						Amort. Acum. Fons de comerç (280)
						60.000,00
	2.250,00					Passius per dif. Temporàries imposables (479) (**)
	11.500,00					Actius per dif. Temporàries deduïbles (474) (***)
						Impost diferit (6301)
						13.750,00
						(**) (9.000 x 0,25)
						(***) (46.000 x 0,25)

No obstant, cal tenir en compte que la solució prospectiva plateja, pel moment, alguns dubtes d'interpretació. Els que interpretem que aquesta s'ha de començar a comptar a partir de 2016 i, per tant, aplicar la vida útil estimada total a partir d'aquest exercici i els que interpreten que s'ha de començar a comptar aquesta "nova" vida útil des de la data d'adquisició dels elements de l'immobilitzat intangible de que es tracti donat. Els que adopten aquesta darrera postura argumenten que les normes comptables deixen clar quina és la vida útil i que per tant fer una amortització prospectiva pel total dels anys de vida útil a partir de 2016 seria allargar aquesta vida útil de forma irreal.

Els que pensem el contrari creiem que la situació normativa ha canviat radicalment i, per aquest motiu, ens hem d'adaptar a la nova normativa en la manera en que ho estableixen les normes transitòries que per això són i amb totes les seves conseqüències. Si el criteri prospectiu s'aplica des de la data d'adquisició dels elements en molts casos ens trobaríem que ja haurien d'estar amortitzats totalment amb el que en 2016 ¿què hauríem de fer? ¿enregistrar l'amortització total d'un cop? i ¿contra què enregistrariem aquesta amortització? Si apliquem la NRV 22ª del PGC ho hauríem de fer contra reserves doncs correspon a despeses d'anys anteriors i aquesta és la alternativa prevista pel fons de comerç però no la norma general. El temps ho dirà.

## **DOCUMENTS TÈCNICS**

- Tractament comptable del producte de la venda d'aquesta energia: Rebran el tractament d'ingressos o bé es modificarà el cost d'adquisició de l'immoble?.BOICAC Nº 105 2016: Consulta 4 (Comissió Comptabilitat-Fiscalitat)
- Tractament comptable de l'aprovació d'un conveni de creditors en un procediment concursal, en el que no es fixen interessos per el deute romanent. BOICAC Nº 102 de 2015: Consulta 6 (Comissió Comptabilitat-Fiscalitat)
- Anti-Fraud Strategy (Nicola Eusebio)
- RÀTIOS SECTORIALS 2015. Comptes anuals (balanços i comptes de resultats de 166 sectors) 25 ràtios per a cada sector (ACCID-UPF-BSM-RECC)
- Tancament comptable i fiscal per a les Pimes desembre 2016 (Manuel Rejón)
- Tractament comptable de la cessió d'un terreny a canvi de la reserva d'aprofitament. BOICAC Nº 101: Consulta 2 (Comissió Comptabilitat-Fiscalitat)
- Comptabilització de llegats de caràcter no reintegrable rebuts per una entitat sense ànim de lucre. Concordança amb la norma NRV 20ª del Pla General de Comptabilitat d'entitats sense finalitats lucratives (PCESFL). BOICAC Nº100, Consulta 6 (Comissió Comptabilitat-Fiscalitat)
- La valoració posterior dels fons de comerç en els estats financers. Un estudi introductory (Joan-Emili Masferrer)
- Preparant els pressupostos 2017 de l'empresa (ACCID-CECOT)
- Programari gratuït interactiu dels Ràtios Sectorials 2014 (Luis Muñiz)
- RÀTIOS SECTORIALS 2014 Comptes anuals (balanç i comptes de resultats) de 166 sectors. 25 ràtios per cada sector (ACCID-UPF-BSM-RECC)

- Memòria normal
- Introducció a la filosofia del marge. Claus de la gestió del marge per maximitzar beneficis (Comissió de Comptabilitat de Gestió)
- Plantilla Memòria Pimes 2016
- Plantilla Memòria Abreujada 2016
- Determinación de las pérdidas computables para la reducción obligatoria de capital y para la disolución por pérdidas (BOICAC N°102 de 2015: Consulta 5) (Comissió Comptabilitat-Fiscalitat)
- Relació de consultes ateses el 2015 (ACCID)
- Codi d'Ètica per a Professionals de la Comptabilitat (versió catalana per: ACCID-CCJCC)
- L'obligació de conservació de la documentació comptable i els seus efectes sobre la normativa fiscal (Comissió Comptabilitat-Fiscalitat)
- Comentari tècnic sobre consulta ICAC Tractament comptable dels costos d'urbanització i del dret de superfície (BOICAC N°102/2015 Consulta 4)
- 10 errors clau en la negociació bancària (Joan Anton Ros Guasch)
- Comentario técnico sobre consulta ICAC. Fecha de efectos contables en un proceso de fusión entre sociedades de un grupo (BOICAC N°102/2015 Consulta 2). (Comisión Contabilidad-Fiscalidad)
- La nova normativa Comptable dels ens públics locals (Josep Viñas-Comissió Comptabilitat Pública)
- Tancament Comptable i fiscal per a les pimes - Revisió febrer 2016 (Manuel Rejón)
- Projecte de modificació del PGC PIMES i del PGC de 2007, de les Normes de Formulació de Comptes Consolidats de 2010 i del PGC d'entitats sense finalitats lucratives de 2011 (Comissió comptabilitat ACCID-CEC)
- Mejoras a introducir en la cuenta de pérdidas y ganancias (Subcomisión 2ª)
- Comentarios a la nueva ley del impuesto sobre sociedades y al proyecto de reglamento del impuesto sobre sociedades (Com. Comptabilitat i Fiscalitat)
- Anàlisi canvis règim econòmic de la nova Llei de Cooperatives de Catalunya (Com. Cooperatives)
- El despacho de nueva generación (Oriol López Villena)
- Aspectes clau del perfil emprenedor global (Ferran Lemus)
- Principales novedades de la Ley de Sociedades de Capital (Departamento Técnico del Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya)
- Cierre contable fiscal para las Pymes (Manuel Rejón)
- La factura electrónica: una realidad de las administraciones (Comisión OSI-comisión conjunta CEC-ACCID)
- La fase final de migración a SEPA (Pere Brachfield)
- Efectos contables de la Ley de apoyo a los emprendedores (Ley 14/2013 de 27 de septiembre) (Anselm Constans)
- Impuesto sobre el valor añadido. Criterios de caja: Aspectos relevantes y contabilización (Gemma Palet y José Manuel Lizanda)
- El control presupuestario en las empresas editoriales (Nati Sánchez Aznar)
- El cuadro de mando: soporte de sistema de indicadores (Luis Muñiz)

- Capital humano: un intangible relevante durante la crisis (Joan Anton Ros Guasch)
- El ABC del Credit Manager (Joan Anton Ros Guasch)
- El nuevo impuesto sobre sociedades (Comisión Relaciones Contabilidad-Fiscalidad)
- Nuevas tablas de amortización (Jordi Baqués)

Per a consultar els documents relacionats [clica aquí](#)

## DOCUMENTS DE RECERCA

- How to write a study case (Jordi Carrillo)
- Tesi de Màster (TM). Guia per a l'elaboració (Daniel Ferrer i Marc Oliveras)
- Com redactar un cas (Jordi Carrillo)
- Treball Final de Grau (TFG). Guia per a l'elaboració (Daniel Ferrer)
- Perspectives de la ciutadania de la RS corporativa de les empreses a Catalunya (F.Marimon i M.Alonso)
- Anàlisi de les relacions indirectes i les variables d'entorn en la cadena de valor del Quadre de Comandament Integral (Josep Llach Pagès)
- Detecting Accounting Fraud – The Case of Let's Gowex SA (Elena Helbig)
- Un altre finançament per a les empreses Cooperatives (Montserrat Sagarra)
- El método de estudio de casos en la investigación empírica en contabilidad (Maria J.Masanet Llodrà)
- Associació de Comptables de Catalunya (1924-1940) (Marc Amat)
- Análisis de las modificaciones estatutarias para adaptar el régimen de reembolso del capital social a las normas contables de las Cooperativas (Yolanda Montegut, Joan Josep González, Joseba Polanco y Ramon Bastida)
- Investigación en contabilidad en Cataluña: Diagnóstico de la situación actual y perspectivas (Soledad Moya, Diego Prior y Gonzalo Rodríguez)
- Efectes econòmics de la primera aplicació de les normes Comptables de les Cooperatives adaptades a la NIC 32 i la CINIIF 2 (Ramon Bastida i Lluís Carreras)
- Los indicadores no financieros como herramienta para la gestión de la empresa: análisis empírico en PYMES (Jordi Perramon)
- Efectos de la aplicación de las NIIF en el coste de capital de las empresas españolas (David Castillo Merino, Carlota Menéndez Plans y Neus Orgaz Guerrero)
- Análisis de la inversión empresarial catalana en China (Ana Beatriz Hernández)
- Indicadores de responsabilidad social de las organizaciones del ámbito de trabajo (Montserrat Llobet Abizanda)
- Percepciones de las cooperativas catalanas auditadas sobre el proceso de implementación de la NIC 32 en el capital social (Comisión Contabilidad de las Cooperativas)
- Aplicación de herramientas de la contabilidad de gestión en la administración local (Josep Viñas y Pilar Curós)



- Grado de Implantación del USALI en el sector hotelero de Cataluña (Lucia Clara Banchieri y Fernando Campa)
- El Impacto de la transición al nuevo PGC de las grandes empresas catalanas (M.Àngels Fitó, Francesc Gómez, Soledad Moya)
- El grado de implantación del CMI en las empresas catalanas (Lucía Clara Banchieri y Fernando Campa)

Per a consultar els documents relacionats [clicka aquí](#)



**Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció**  
**Edifici Col·legi d'Economistes de Catalunya 4a. Planta, Barcelona**  
**Tel. 93 416 16 04 extensió 2019**  
**[info@accid.org](mailto:info@accid.org)**  
**[www.accid.org](http://www.accid.org)**  
**[@AssociacioACCID](#)**