

Norma Internacional de Contabilidad nº 38

Activos intangibles

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra Norma. Esta Norma requiere que las entidades reconozcan un activo intangible únicamente si se cumplen determinados criterios. La Norma también especifica cómo determinar el importe en libros de los activos intangibles, y exige la revelación de información específica sobre estos activos.

Ámbito de aplicación

- 2 **Esta Norma se aplicará al contabilizar los activos intangibles, excepto en los siguientes casos:**
- (a) **activos intangibles incluidos en el ámbito de aplicación de otras Normas;**
 - (b) **activos financieros, definidos en la NIC 32 *Instrumentos financieros: Presentación*;**
 - (c) **el reconocimiento y valoración de activos para exploración y evaluación (véase la NIIF 6 *Exploración y evaluación de recursos minerales*), y**
 - (d) **desembolsos relacionados con el desarrollo y la extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.**
- 3 En el caso de que otra Norma regule la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Como ejemplos de lo anterior, esta Norma no es aplicable a:
- (a) activos intangibles mantenidos por la entidad para su venta en el curso normal de la actividad (véase la NIC 2 *Existencias*);
 - (b) activos por impuestos diferidos (véase la NIC 12 *Impuesto sobre las ganancias*);
 - (c) arrendamientos de activos intangibles contabilizados de acuerdo con la NIIF 16 *Arrendamientos*;
 - (d) activos resultantes de retribuciones a los empleados (véase la NIC 19 *Retribuciones a los empleados*);
 - (e) activos financieros, tal como se definen en la NIC 32. El reconocimiento y la valoración de determinados activos financieros están cubiertos por la NIIF 10 *Estados financieros consolidados*, la NIC 27 *Estados financieros separados* y la NIC 28 *Inversiones en entidades asociadas y en negocios conjuntos*.
 - (f) fondo de comercio adquirido en combinaciones de negocios (véase la NIIF 3 *Combinaciones de negocios*);
 - (g) contratos que estén dentro del ámbito de aplicación de la NIIF 17 *Contratos de seguro*, así como cualesquiera activos por flujos de efectivo de adquisición de seguros tal como se definen en la NIIF 17;
 - (h) activos intangibles no corrientes clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*;
 - (i) activos resultantes de contratos con clientes que se reconozcan de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes*.

- 4 Algunos activos intangibles pueden estar contenidos en un soporte de naturaleza física, como un disco compacto (en el caso de programas informáticos), documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o una película. Al determinar si un activo que incluye elementos tangibles e intangibles debe tratarse según la NIC 16 *Inmovilizado material* o como un activo intangible según esta Norma, la entidad realizará el oportuno juicio profesional para evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo. Por ejemplo, los programas informáticos para una máquina herramienta controlada por ordenador que no pueda funcionar sin un programa específico son una parte integrante del equipo y serán tratados como elementos del inmovilizado material. Lo mismo se aplica al sistema operativo de un ordenador. Cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo, serán tratados como activos intangibles.
- 5 Esta Norma es de aplicación, entre otros elementos, a los desembolsos por publicidad, formación, comienzo de la actividad y a los correspondientes a las actividades de investigación y desarrollo. Las actividades de investigación y desarrollo están orientadas al desarrollo de nuevos conocimientos. Por tanto, aunque de este tipo de actividades pueda derivarse un activo de naturaleza física (por ejemplo, un prototipo), el elemento físico del activo es de importancia secundaria con respecto a su componente intangible, que viene constituido por el conocimiento incorporado al activo en cuestión.
- 6 Los derechos que posea un arrendatario en virtud de acuerdos de licencia para productos tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor, están incluidos en el ámbito de aplicación de esta Norma y quedan excluidos del ámbito de aplicación de la NIIF 16.
- 7 Las exclusiones del ámbito de aplicación de una Norma pueden producirse en el caso de ciertas actividades u transacciones que sean de una naturaleza tan especializada que den lugar a cuestiones contables que puedan requerir un tratamiento diferente. Este es el caso de la contabilización de los desembolsos por exploración, desarrollo o extracción de petróleo, gas y otros depósitos minerales en las industrias extractivas, así como en el caso de los contratos de seguro. Por tanto, esta Norma no es de aplicación a los desembolsos realizados en estas actividades y contratos. No obstante, esta Norma será de aplicación a otros activos intangibles utilizados (como los programas informáticos) y otros desembolsos realizados (como los que correspondan al inicio de la actividad), en las industrias extractivas o en las entidades aseguradoras.

Definiciones

- 8 Los siguientes términos se usan, en esta Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Amortización es la distribución sistemática del importe amortizable de un activo intangible durante los años de su vida útil.

Un **activo** ⁽¹⁾ es un recurso:

- (a) controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, y
- (b) del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo en el estado de situación financiera, después de deducir la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas que se refieran al mismo.

Coste es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de otra contraprestación entregada para adquirir un activo, en el momento de su adquisición o construcción, o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requisitos específicos de otras NIIF, como por ejemplo la NIIF 2 *Pagos basados en acciones*.

⁽¹⁾ La definición de activo de esta Norma no se ha revisado tras la revisión de la definición de activo en el *Marco conceptual para la información financiera*, publicado en 2018.

Importe amortizable es el coste de un activo, o el importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

Desarrollo es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico a un plan o diseño para la producción de materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

Valor específico para la entidad es el valor actual de los flujos de efectivo que la entidad espera recibir por el uso continuado de un activo y por la enajenación o disposición por otra vía del mismo, al término de su vida útil, o, en el caso de un pasivo, el valor actual de los flujos de efectivo en que espera incurrir para liquidarlo.

El **valor razonable** es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir un pasivo mediante una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de valoración. (Véase la NIIF 13 *Valoración del valor razonable*).

La **pérdida por deterioro del valor** es la cantidad en que el importe en libros de un activo excede a su importe recuperable.

Un **activo intangible** es un activo identificable, de carácter no monetario y sin naturaleza física.

Son **activos monetarios** tanto el dinero en efectivo como otros activos que se van a recibir en cantidades fijas o determinables de dinero.

Investigación es todo aquel estudio original y planificado emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

El **valor residual** de un activo intangible es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la enajenación o disposición por otra vía del activo, después de deducir los costes estimados de tal enajenación o disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

La **vida útil** es:

- (a) el período durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por parte de una entidad, o
- (b) el número de unidades de producción o unidades similares que una entidad espera obtener de un activo.

Activos intangibles

- 9 Con frecuencia, las entidades emplean recursos, o incurren en pasivos, en la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o técnico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, el conocimiento del mercado o las marcas (incluyendo denominaciones comerciales y editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos por servicios hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos de comercialización.
- 10 No todos los activos descritos en el párrafo 9 cumplen la definición de activo intangible, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. Si un elemento incluido en el ámbito de aplicación de esta Norma no cumpliera la definición de activo intangible, el desembolso necesario para su adquisición o generación interna se reconocerá como un gasto del ejercicio en el que se haya realizado. No obstante, si el elemento se hubiese adquirido dentro de una combinación de negocios, formará parte del fondo de comercio reconocido en la fecha de adquisición (véase el párrafo 68).

Identificabilidad

- 11 La definición de un activo intangible requiere que este sea identificable para poderlo distinguir del fondo de comercio. El fondo de comercio reconocido en una combinación de negocios es un activo que representa los beneficios económicos futuros derivados de otros activos adquiridos en una combinación de negocios que no están identificados individualmente y reconocidos de forma separada. Los beneficios económicos futuros pueden proceder de sinergias entre los activos identificables adquiridos o de activos que, individualmente, no cumplen las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros.
- 12 **Un activo es identificable si:**
- (a) **es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga intención de llevar a cabo la separación, o**
 - (b) **resulta de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transmisibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.**

Control

- 13 Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen al mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. La capacidad que la entidad tiene para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales. En ausencia de tales derechos de tipo legal, será más difícil demostrar que existe control. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la entidad puede ejercer el control sobre los citados beneficios económicos futuros de alguna otra manera.
- 14 Los conocimientos técnicos y de mercado pueden dar lugar a beneficios económicos futuros. La entidad controlará esos beneficios si, por ejemplo, tales conocimientos están protegidos por derechos legales como los derechos de autor, la restricción de los acuerdos comerciales (si estuvieran permitidos), o bien por una obligación legal de los empleados de mantener la confidencialidad.
- 15 Una entidad puede poseer un equipo de personas capacitadas y ser capaz de identificar competencias cuya mejora podría producir beneficios económicos en el futuro. La entidad puede también esperar que su plantilla continúe poniendo sus competencias a disposición de la entidad. No obstante, y con carácter general, la entidad tendrá un control insuficiente de los beneficios económicos futuros esperados que puedan derivarse de la competencia de su equipo de empleados y de su formación como para poder considerar que esos elementos cumplen la definición de activo intangible. Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas o de dirección de carácter específico cumplan con la definición de activo intangible, a menos que estén protegidas por derechos legales para ser utilizadas y alcanzar los beneficios económicos que se espera de ellas y cumplan además el resto de condiciones de la definición de activo intangible.
- 16 La entidad puede tener una cartera de clientes o una determinada cuota de mercado y esperar que, debido a los esfuerzos dedicados a desarrollar las relaciones con los clientes y su lealtad, estos vayan a continuar demandando los bienes y servicios que se les vienen ofreciendo. Sin embargo, en ausencia de derechos legales u otras formas de control que protejan las relaciones con los clientes o su lealtad continuada, la entidad tendrá, por lo general, un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos que se podrían derivar de las mismas como para poder considerar que tales elementos (cartera de clientes, cuotas de mercado, relaciones con la clientela, lealtad de los clientes) cumplen la definición de activo intangible. Cuando no se tengan derechos legales para proteger las relaciones con los clientes, las transacciones de intercambio por las mismas o similares relaciones no contractuales con la clientela (distintas de las que formen parte de una combinación de negocios) demuestran que la entidad es, no obstante, capaz de controlar los beneficios económicos futuros esperados de la relación con los clientes. Como esas transacciones de intercambio también demuestran que las relaciones con el cliente son separables, dichas relaciones con la clientela se ajustan a la definición de un activo intangible.

Beneficios económicos futuros

- 17 Los beneficios económicos futuros procedentes de un activo intangible pueden comprender los ingresos ordinarios procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costes y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad. Por ejemplo, el uso de la propiedad intelectual en un proceso de producción puede reducir los costes de producción futuros, en lugar de aumentar los ingresos ordinarios futuros.

Reconocimiento y valoración

- 18 El reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple:
- (a) la definición de activo intangible (véanse los párrafos 8 a 17), y
 - (b) los criterios para su reconocimiento (véanse los párrafos 21 a 23).

Este requisito se aplicará a los costes soportados inicialmente para adquirir o generar internamente un activo intangible y para aquellos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes del mismo o realizar su mantenimiento.

- 19 Los párrafos 25 a 32 abordan la aplicación de los criterios de reconocimiento a los activos intangibles adquiridos de forma separada, y los párrafos 33 a 43 abordan su aplicación a los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. El párrafo 44 trata la valoración inicial de activos intangibles adquiridos a través de una subvención oficial, los párrafos 45 a 47 abordan las permutas de activos intangibles y los párrafos 48 a 50, el tratamiento del fondo de comercio generado internamente. Los párrafos 51 a 67 tratan del reconocimiento inicial y la valoración de los activos intangibles generados internamente.
- 20 La naturaleza de los activos intangibles es tal que, en muchos casos, no existe posibilidad de realizar adiciones al activo en cuestión o sustituciones de partes del mismo. Consiguientemente, es más probable que la mayoría de los desembolsos posteriores contribuyan a mantener los beneficios económicos futuros esperados incorporados a un activo intangible existente que satisfagan la definición de activo intangible ni los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma. Además, a menudo es difícil atribuir desembolsos posteriores directamente a un activo intangible concreto en vez de al negocio en su conjunto. Por tanto, solo en raras ocasiones, los desembolsos posteriores —desembolsos efectuados tras el reconocimiento inicial de un activo intangible adquirido o después de completar un activo intangible generado internamente— se reconocerán en el importe en libros del activo. De acuerdo con el párrafo 63, los desembolsos posteriores sobre marcas, cabeceras de periódicos o revistas, denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares (hayan sido adquiridas externamente o generadas internamente) se reconocerán siempre en el resultado del ejercicio en el que se realicen. Esto es así porque tales desembolsos no pueden distinguirse de los desembolsos para desarrollar el negocio considerado en su conjunto.
- 21 **Los activos intangibles únicamente se reconocerán si:**
- (a) **es probable que los beneficios económicos futuros atribuibles al activo afluayan a la entidad, y**
 - (b) **el coste del activo puede ser valorado de forma fiable.**
- 22 **La entidad evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros utilizando hipótesis razonables y fundadas que representen las mejores estimaciones de la dirección respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.**
- 23 La entidad realizará un juicio profesional para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos futuros que sea atribuible a la utilización del activo, a partir de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.

24 Los activos intangibles se valorarán inicialmente por su coste.**Adquisición de forma separada**

- 25 Normalmente, el precio que paga una entidad para adquirir de forma separada un activo intangible reflejará las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros esperados incorporados al activo afluayan a la entidad. En otras palabras, la entidad espera que haya una entrada de beneficios económicos, incluso si existe incertidumbre sobre la distribución temporal o el importe de estos. Por tanto, el requisito de probabilidad necesario para su reconocimiento que figura en el párrafo 21, letra (a), se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos de forma separada.
- 26 Además, el coste de un activo intangible adquirido de forma separada puede, habitualmente, ser valorado con fiabilidad. Esto es particularmente válido cuando la contraprestación por la compra adopta la forma de efectivo o de otros activos monetarios.
- 27 El coste de un activo intangible adquirido de forma separada comprende:
- (a) el precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas, y
 - (b) cualquier coste directamente atribuible relacionado con la preparación del activo para su uso previsto.
- 28 Son ejemplos de costes directamente atribuibles:
- (a) los costes de las remuneraciones y prestaciones a los empleados (según se definen en la NIC 19) derivados directamente de poner el activo en condiciones de uso;
 - (b) honorarios profesionales derivados directamente de poner el activo en condiciones de uso, y
 - (c) los costes de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.
- 29 Ejemplos de desembolsos que no forman parte del coste de un activo intangible son:
- (a) los costes de introducción de un nuevo producto o servicio (incluidos los costes de actividades publicitarias y promocionales);
 - (b) los costes de llevar a cabo la actividad en una nueva localización o con un nuevo segmento de clientela (incluidos los costes de formación del personal), y
 - (c) los costes de administración y otros costes indirectos generales.
- 30 El reconocimiento de los costes en el importe en libros de un activo intangible finalizará cuando el activo se encuentre en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la dirección. Por ello, los costes soportados por la utilización o por la reprogramación del uso de un activo intangible no se incluirán en el importe en libros del activo. Por ejemplo, los siguientes costes no se incluirán en el importe en libros del activo intangible:
- (a) costes en los que se incurra mientras un elemento capaz de operar de la forma prevista por la dirección todavía tiene que ser puesto en marcha, y
 - (b) pérdidas de explotación iniciales, como las generadas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el activo.
- 31 Algunas operaciones, si bien relacionadas con el desarrollo de un activo intangible, no son necesarias para poner el activo en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la dirección. Estas operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de desarrollo. Puesto que estas operaciones accesorias no son necesarias para poner el activo en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la dirección, los ingresos y gastos asociados a las mismas se reconocerán inmediatamente en el resultado, mediante su inclusión dentro de la clase apropiada de ingresos y gastos.

- 32 Si el pago por un activo intangible se aplaza por un período superior al normal en las transacciones a crédito, su coste será el equivalente al precio de contado. La diferencia entre este importe y los pagos totales se reconocerá como un gasto por intereses a lo largo de la duración del crédito, a menos que se capitalicen de acuerdo con la NIC 23 *Costes por intereses*.

Adquisición como parte de una combinación de negocios

- 33 De conformidad con la NIIF 3 *Combinaciones de negocios*, si se adquiere un activo intangible en una combinación de negocios, su coste será su valor razonable en la fecha de adquisición. El valor razonable de un activo intangible reflejará las expectativas de los participantes en el mercado en la fecha de adquisición acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros esperados incorporados al activo afluayan a la entidad. En otras palabras, la entidad espera que haya una entrada de beneficios económicos, incluso si existe incertidumbre sobre la distribución temporal o el importe de estos. Por tanto, el requisito de probabilidad necesario para su reconocimiento que figura en el párrafo 21, letra (a), se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. Si un activo adquirido en una combinación de negocios es separable o resulta de un derecho contractual u otro derecho de tipo legal, existirá suficiente información para medir con fiabilidad el valor razonable del activo. Por tanto, el requisito de que pueda ser valorado de manera fiable, establecido en el párrafo 21, letra (b), se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en las combinaciones de negocios.
- 34 De acuerdo con esta Norma y la NIIF 3 (revisada en 2008), una adquirente reconocerá en la fecha de adquisición un activo intangible de la adquirida de forma separada del fondo de comercio, con independencia de que el activo se haya reconocido por la adquirida antes de la combinación de negocios. Esto significa que la adquirente reconocerá como un activo, de forma separada del fondo de comercio, un proyecto de investigación y desarrollo en curso de la adquirida si el proyecto se ajusta a la definición de activo intangible. Un proyecto de investigación y desarrollo en curso de la entidad adquirida se ajustará a la definición de activo intangible cuando:
- (a) cumpla la definición de activo, y
 - (b) sea identificable, es decir, sea separable o resulte de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal.

Activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios

- 35 Si un activo intangible adquirido en una combinación de negocios es separable o resulta de un derecho contractual o de otro derecho de tipo legal, existirá suficiente información para medir con fiabilidad su valor razonable. Cuando, a consecuencia de las estimaciones empleadas para medir el valor razonable de un activo intangible, exista un rango de posibles resultados con diferentes probabilidades, esa incertidumbre se tendrá en cuenta en la medición del valor razonable del activo.
- 36 Un activo intangible adquirido en una combinación de negocios podría ser separable, pero solo junto con un contrato relacionado, activo o pasivo identificable. En tales casos, el adquirente reconocerá el activo intangible de forma separada del fondo de comercio, pero junto con la partida relacionada.
- 37 La entidad adquirente podrá reconocer un grupo de activos intangibles complementarios como un solo activo siempre que los activos individuales tengan vidas útiles similares. Por ejemplo, los términos «marca» y «denominación comercial» se emplean a menudo como sinónimos de marca registrada y otro tipo de marcas. Sin embargo, los primeros son términos comerciales generales, normalmente usados para hacer referencia a un grupo de activos complementarios como una marca registrada (o marca de servicios) junto a un nombre comercial, fórmulas, componentes y experiencia tecnológica asociados a dicha marca.
- 38-41 [Eliminado]

Desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo en curso

- 42 Los desembolsos por investigación o desarrollo que:**
- (a) **estén asociados con un proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido de forma separada o en una combinación de negocios y reconocido como un activo intangible, y**
 - (b) **se hayan generado después de la adquisición del citado proyecto,**
- se contabilizarán de acuerdo con lo establecido en los párrafos 54 a 62.**
- 43** La aplicación de lo exigido en los párrafos 54 a 62 implica que los desembolsos posteriores asociados a un proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido de forma separada o en una combinación de negocios y reconocidos como un activo intangible, serán:
- (a) reconocidos como un gasto cuando se realicen, si se trata de desembolsos de investigación;
 - (b) reconocidos como un gasto cuando se realicen, si se trata de desembolsos por desarrollo que no cumplan los criterios que figuran en el párrafo 57 para su reconocimiento como activo intangible, y
 - (c) añadidos al importe en libros del proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido, si se trata de desembolsos por desarrollo que cumplan los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 57.

Adquisición mediante una subvención oficial

- 44** En algunos casos, el activo intangible puede ser adquirido de forma gratuita, o por un precio simbólico, mediante una subvención oficial. Esto puede suceder en los casos en que las administraciones públicas transmitan o asignen a la entidad activos intangibles, tales como derechos de aterrizaje, licencias para explotar emisoras de radio o canales de televisión, licencias o cuotas de importación o derechos de acceso a otros recursos de carácter restringido. Según lo establecido en la NIC 20 *Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas*, la entidad puede elegir reconocer, en el momento inicial, tanto el activo intangible como la subvención por sus valores razonables. Si la entidad no escogiese el tratamiento contable descrito, reconocerá el activo, inicialmente, por un valor simbólico (según el otro tratamiento permitido en la NIC 20) más cualquier eventual desembolso que sea directamente atribuible a las operaciones de preparación del activo para su uso previsto.

Permutas de activos

- 45** Algunos activos intangibles pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. El siguiente análisis se refiere solamente a una permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas descritas en el primer inciso de este párrafo. El coste de dicho activo intangible se medirá por su valor razonable, a menos que: (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El activo adquirido se valorará de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si el activo adquirido no se valora por su valor razonable, su coste se valorará por el importe en libros del activo entregado.
- 46** La entidad determinará si una transacción de intercambio tiene carácter comercial considerando en qué medida se espera que cambien los flujos de efectivo futuros como consecuencia de dicha transacción. Una transacción de intercambio tendrá carácter comercial si:
- (a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo cedido, o

- (b) el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectada por la transacción se modifica como consecuencia del intercambio, y
- (c) la diferencia identificada en (a) o en (b) resulta significativa con respecto al valor razonable de los activos intercambiados.

Al determinar si una transacción de intercambio tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectada por la transacción reflejará los flujos de efectivo después de impuestos. Es posible que el resultado de estos análisis quede claro sin necesidad de que la entidad realice cálculos detallados.

- 47 En el párrafo 21, letra (b), se especifica que una condición para el reconocimiento de un activo intangible es que el coste de dicho activo pueda ser valorado con fiabilidad. El valor razonable de un activo intangible puede valorarse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de las valoraciones del valor razonable no es significativa para ese activo, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones dentro de ese rango pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la valoración del valor razonable. Si una entidad es capaz de valorar de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para valorar el coste, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.

Fondo de comercio generado internamente

- 48 **El fondo de comercio generado internamente no se reconocerá como un activo.**
- 49 En algunos casos, se realizan desembolsos para generar beneficios económicos futuros, sin que por ello se genere un activo intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento establecidos en esta Norma. A menudo, se dice que estos desembolsos contribuyen a formar un fondo de comercio generado internamente. Este fondo de comercio generado internamente no se reconocerá como un activo porque no constituye un recurso identificable (es decir, no es separable ni resulta de derechos contractuales o derechos legales de otro tipo), controlado por la entidad que pueda ser valorado de forma fiable por su coste.
- 50 Las diferencias existentes, en un momento determinado, entre el valor razonable de una entidad y el importe en libros de sus activos netos identificables, pueden responder a una amplia variedad de factores que afectan al valor razonable de la entidad en su conjunto. Sin embargo, estas diferencias no representan el coste de activos intangibles controlados por la entidad.

Otros activos intangibles generados internamente

- 51 En ocasiones, es difícil evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento, a consecuencia de los problemas para:
- (a) determinar si, y en qué momento, surge un activo identificable del que se vaya a derivar, de forma probable, la generación de beneficios económicos en el futuro, y
 - (b) establecer el coste del activo de forma fiable. En ciertos casos, el coste de generar un activo intangible internamente no puede distinguirse del coste de mantener o mejorar el fondo de comercio generado internamente, ni tampoco del coste que supone llevar a cabo día a día las actividades de la entidad.

Por tanto, además de cumplir con los requisitos generales para el reconocimiento y valoración inicial de un activo intangible, la entidad aplicará los requisitos y las directrices establecidos en los párrafos 52 a 67 para todos los activos intangibles generados de forma interna.

- 52 Para evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento, la entidad clasificará la generación del activo en:
- (a) la fase de investigación, y
 - (b) la fase de desarrollo.

A pesar de que los términos «investigación» y «desarrollo» están definidos, los términos «fase de investigación» y

«fase de desarrollo» tienen, a efectos de esta Norma, un significado más amplio.

- 53 Si la entidad no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo intangible, tratará los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido realizados solo en la fase de investigación.

Fase de investigación

- 54 **No se reconocerán activos intangibles resultantes de la investigación (o de la fase de investigación en proyectos internos). Los desembolsos por investigación (o en la fase de investigación, en el caso de proyectos internos) se reconocerán como gastos del ejercicio en el que se realicen.**
- 55 En la fase de investigación de un proyecto interno, la entidad no puede demostrar que exista un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro. Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan.
- 56 Son ejemplos de actividades de investigación:
- (a) actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos;
 - (b) la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos;
 - (c) la búsqueda de alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios, y
 - (d) la formulación, diseño, evaluación y selección final, de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

Fase de desarrollo

- 57 **Un activo intangible resultante del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), se reconocerá como tal únicamente si la entidad puede demostrar todos los extremos siguientes:**
- (a) **la viabilidad técnica de completar la generación del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta;**
 - (b) **su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo;**
 - (c) **su capacidad para utilizar o vender el activo intangible;**
 - (d) **la forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad puede demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, su utilidad para la entidad;**
 - (e) **la disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo adecuados para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible;**
 - (f) **su capacidad para valorar, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.**
- 58 En la fase de desarrollo de un proyecto interno, la entidad puede, en algunos casos, identificar un activo intangible y demostrar que este puede generar probables beneficios económicos en el futuro. Esto se debe a que la fase de desarrollo de un proyecto cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación.
- 59 Son ejemplos de actividades de desarrollo:

- (a) el diseño, la construcción y la prueba de modelos y prototipos anteriores a la producción o utilización;
 - (b) el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva;
 - (c) el diseño, la construcción y la explotación de una planta piloto que no tenga una escala económicamente rentable para la producción comercial, y
 - (d) el diseño, la construcción y la prueba de una alternativa elegida para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios nuevos o mejorados.
- 60 Para demostrar si un activo intangible puede generar probables beneficios económicos futuros, la entidad evaluará los beneficios económicos que se recibirán del mismo, utilizando los principios establecidos en la NIC 36 *Deterioro del valor de los activos*. Si el activo solo generase beneficios económicos en combinación con otros activos, la entidad aplicará el concepto de unidad generadora de efectivo, establecido en la NIC 36.
- 61 La disponibilidad de recursos para completar, utilizar y obtener los beneficios procedentes de un activo intangible puede ser demostrada, por ejemplo, mediante la existencia de un plan de negocio que ponga de manifiesto los recursos técnicos, financieros o de otro tipo necesarios, así como la capacidad de la entidad para proveerse de tales recursos. En ciertos casos, la entidad demostrará la disponibilidad de financiación externa obteniendo una confirmación del prestamista de que está dispuesto a financiar el plan presentado.
- 62 Con frecuencia, el sistema de costes de la entidad puede valorar de forma fiable los costes que conlleva la generación interna de un activo intangible, tales como los sueldos y otros desembolsos realizados para asegurar los derechos de autor o las licencias, o bien para desarrollar programas informáticos.
- 63 No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente.**
- 64 Los desembolsos realizados para la generación interna de marcas, cabeceras de periódicos o revistas, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares no pueden distinguirse del coste de desarrollar la actividad empresarial en su conjunto. Por lo tanto, estas partidas no se reconocerán como activos intangibles.

Coste de un activo intangible generado internamente

- 65 El coste de un activo intangible generado internamente, a efectos del párrafo 24, será la suma de los desembolsos realizados desde la fecha en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento establecidas en los párrafos 21, 22 y 57. El párrafo 71 prohíbe la reexpresión como activos de los desembolsos reconocidos previamente como gastos.
- 66 El coste de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los costes directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la dirección. Son ejemplos de costes directamente atribuibles:
- (a) los costes de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible;
 - (b) los costes de las retribuciones y prestaciones a los empleados (según se definen en la NIC 19) derivadas de la generación del activo intangible;
 - (c) los honorarios para registrar el derecho, y
 - (d) la amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

En la NIC 23 se establecen los criterios para el reconocimiento de los costes por intereses como componentes del coste de los activos intangibles generados internamente.

67 Los siguientes conceptos no son componentes del coste de los activos intangibles generados internamente:

- (a) los desembolsos administrativos, de venta u otros desembolsos de carácter general, salvo que su desembolso pueda ser directamente atribuido a la preparación del activo para su uso;
- (b) las ineficiencias identificadas y las pérdidas de explotación iniciales en las que se haya incurrido antes de que el activo alcance el rendimiento previsto, y
- (c) los desembolsos por formación del personal que ha de trabajar con el activo.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 65

Una entidad está desarrollando un nuevo proceso productivo. A lo largo del año 20X5, los desembolsos realizados fueron de 1.000 u. m. ^(a), de las cuales 900 u. m. fueron soportadas antes del 1 de diciembre de 20X5, mientras que las 100 u. m. restantes lo fueron entre esa fecha y el 31 de diciembre de 20X5. La entidad es capaz de demostrar que, a 1 de diciembre de 20X5, el proceso productivo cumplía los criterios para su reconocimiento como activo intangible. Se estima que el importe recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso, hasta el momento, es de 500 u. m. (considerando, en el cálculo del mismo, las salidas de efectivo futuras para completar el proceso antes de poder ser utilizado).

Al final de 20X5, se reconocerá el proceso productivo como un activo intangible, por un coste de 100 u. m. (igual a los desembolsos realizados desde el momento en que se cumplieron los criterios para el reconocimiento, esto es, desde el 1 de diciembre de 20X5). Los desembolsos por importe de 900 u. m. que se realizaron antes del 1 de diciembre de 20X5 se reconocerán como gastos del ejercicio, puesto que los criterios de reconocimiento no se cumplieron hasta esa fecha. Estos desembolsos no formarán parte del coste del proceso productivo reconocido en el estado de situación financiera.

A lo largo del año 20X6, los desembolsos realizados han sido por importe de 2.000 u. m. Al final del año 20X6 se estima que el importe recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso asciende a 1.900 u. m. (considerando, en el cálculo del mismo, las salidas de efectivo futuras para completar el proceso antes de poder ser utilizado).

Al final de 20X6, el coste del proceso productivo será de 2.100 u. m. (100 por desembolsos reconocidos al final de 20X5, más las 2.000 u. m. por desembolsos reconocidos en 20X6). La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de 200 u. m. a fin de ajustar el importe en libros del proceso antes del deterioro de su valor (que eran 2.100 u. m.) a su importe recuperable (que es de 1.900 u. m.). Esta pérdida por deterioro del valor se revertirá en un ejercicio posterior si se cumplen los requisitos para su reversión, según se establecen en la NIC 36.

^(a) En esta Norma, los importes monetarios se expresan en «unidades monetarias» (u. m.).

Reconocimiento como gasto

68 Los desembolsos realizados sobre una partida intangible deberán reconocerse como un gasto cuando se realicen, a menos que:

- (a) **formen parte del coste de un activo intangible que cumpla los criterios de reconocimiento (véanse los párrafos 18 a 67), o**
- (b) **la partida sea adquirida en una combinación de negocios y no pueda ser reconocida como un activo intangible. En este caso, formará parte del importe reconocido como fondo de comercio en la fecha de adquisición (véase la NIIF 3).**

69 En algunos casos, se realizan desembolsos para proporcionar beneficios económicos futuros a la entidad, pero no se adquiere ni se crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo, que pueda ser reconocido como tal. En el caso del suministro de bienes, la entidad reconocerá estos desembolsos como un gasto si tiene derecho a acceder a esos bienes. En el caso de suministro de servicios, la entidad reconocerá el desembolso como un gasto siempre que reciba los servicios. Por ejemplo, los desembolsos para

investigación se reconocerán como un gasto en el momento en que se realicen (véase el párrafo 54), excepto en el caso de que se adquieran como parte de una combinación de negocios. Otros ejemplos de desembolsos que se reconocen como un gasto en el momento en que se realizan son:

- (a) desembolsos por inicio de actividad (esto es, costes de inicio de actividad), salvo que se incluyan en el coste de un elemento del inmovilizado material, siguiendo lo establecido en la NIC 16. Los desembolsos por inicio de actividad pueden consistir en costes de establecimiento, tales como costes legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o iniciar una nueva actividad (costes de preapertura), o para comenzar una explotación, o bien costes de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costes previos a la explotación);
- (b) desembolsos por actividades formativas;
- (c) desembolsos por publicidad y actividades de promoción (incluyendo los catálogos para pedidos por correo);
- (b) desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de la entidad.

69A La entidad tiene un derecho de acceso a los bienes cuando los posee. También tendrá un derecho de acceso a esos bienes si estos han sido construidos por un proveedor en virtud de un contrato de suministro y la entidad puede exigir su entrega a cambio del pago. Los servicios se reciben cuando se prestan por un proveedor de acuerdo con un contrato de entrega a la entidad y no cuando la entidad los utiliza para prestar otro servicio, por ejemplo, para entregar un anuncio a clientes.

70 Cuando un pago por bienes se haya realizado antes de que la entidad obtenga un derecho de acceso a esos bienes, el párrafo 68 no impide que esta reconozca el pago anticipado como un activo. De forma análoga, cuando un pago por servicios se haya realizado antes de que la entidad reciba esos servicios, el párrafo 68 no impide que esta reconozca el pago anticipado como un activo.

Prohibición de reconocer como activos los gastos contabilizados anteriormente

71 Los desembolsos sobre una partida intangible reconocidos inicialmente como gastos no se reconocerán posteriormente como parte del coste de un activo intangible.

Valoración posterior al reconocimiento

72 La entidad elegirá como política contable entre el modelo del coste del párrafo 74 o el modelo de revaluación del párrafo 75. Si un activo intangible se contabiliza según el modelo de revaluación, todos los demás activos pertenecientes a la misma clase también se contabilizarán utilizando el mismo modelo, a menos que no exista un mercado activo para esos activos.

73 Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad. Las partidas pertenecientes a la misma clase de activos intangibles se revaluarán simultáneamente para evitar revaluaciones selectivas de activos y también que los importes de los activos intangibles en los estados financieros representen una mezcla de costes y valores referidos a fechas diferentes.

Modelo del coste

74 Con posterioridad a su reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su coste menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

Modelo de revaluación

- 75** Con posterioridad al reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable en el momento de la revaluación menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido. Para fijar el importe de las revaluaciones según esta Norma, el valor razonable se valorará por referencia a un mercado activo. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros del activo, al final del ejercicio, no difiera significativamente de su valor razonable.
- 76** El modelo de revaluación no permite:
- (a) la revaluación de los activos intangibles que no hayan sido reconocidos previamente como activos, o
 - (b) el reconocimiento inicial de activos intangibles por valores diferentes de su coste.
- 77** El modelo de revaluación se aplicará después de que el activo haya sido reconocido inicialmente por su coste. No obstante, si solo se reconoce como activo una parte del coste de un activo intangible por no cumplir este los criterios de reconocimiento hasta un determinado momento del proceso (véase el párrafo 65), se podrá aplicar el modelo de revaluación a la totalidad del activo. Por otra parte, el modelo de revaluación puede aplicarse también a un activo intangible que haya sido recibido mediante una subvención oficial y se haya reconocido por un valor simbólico (véase el párrafo 44).
- 78** Es poco común la existencia de un mercado activo para un activo intangible, si bien cabe la posibilidad de que exista. Por ejemplo, en ciertos países pueden existir mercados activos para las licencias de taxi libremente transmisibles, así como para las licencias de pesca o cuotas de producción. Sin embargo, no puede existir un mercado activo para las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los derechos de edición musical o cinematográfica, las patentes o las marcas registradas, porque cada uno de estos activos es único. Por otra parte, aunque los activos intangibles sean objeto de compraventa, los contratos se negocian entre compradores y vendedores que actúan aisladamente, y las transacciones son relativamente infrecuentes. Por estas razones, el precio que se paga por un activo puede no suministrar la suficiente evidencia del valor razonable de otro distinto. Además, con mucha frecuencia, los precios no se conocen públicamente.
- 79** La frecuencia de las revaluaciones depende de la volatilidad de los valores razonables de los activos intangibles que sean objeto de revaluación. Si el valor razonable de un activo revaluado difiere, sustancialmente, de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. El valor razonable de algunos activos intangibles puede experimentar movimientos significativos y de carácter volátil, lo que hace necesario practicar revaluaciones anuales. Estas revaluaciones frecuentes no serán necesarias para activos intangibles con movimientos insignificantes en sus valores razonables.
- 80** Cuando se revalorice un activo intangible, su importe en libros se ajustará al importe revaluado. En la fecha de la revaluación, el activo puede ser tratado de cualquiera de las siguientes maneras:
- (a) el importe en libros bruto se ajustará de una forma que sea coherente con la revaluación del importe en libros del activo; por ejemplo, el importe en libros bruto podría reexpresarse en función de datos de mercado observables o proporcionalmente al cambio en el importe en libros; la amortización acumulada en la fecha de la revaluación se ajusta para igualar la diferencia entre el importe bruto en libros y el importe en libros del activo después de tener en cuenta las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, o
 - (b) la amortización acumulada se deduce del importe en libros bruto del activo.
- La cuantía del ajuste en la amortización acumulada forma parte del incremento o disminución del importe en libros del activo, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 85 y 86.
- 81** Si un activo intangible, dentro de una clase de activos intangibles revaluados, no puede ser objeto de revaluación porque no existe un mercado activo para el mismo, se contabilizará por su coste menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

- 82 **Si no puede seguir valorándose el valor razonable de un activo intangible revaluado por referencia a un mercado activo, el importe en libros del activo será el importe revaluado, en la fecha de la última revaluación por referencia al mercado activo, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.**
- 83 El hecho de que no siga existiendo un mercado activo para un activo intangible revaluado puede indicar que dicho activo ha sufrido un deterioro de valor y que es preciso realizar una comprobación de acuerdo con la NIC 36.
- 84 Si se puede valorar el valor razonable del activo por referencia a un mercado activo en una fecha de valoración posterior, el modelo de revaluación se aplicará a partir de esa fecha.
- 85 **Si se incrementa el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se reconocerá en otro resultado global y se acumulará en el patrimonio neto bajo la rúbrica de reserva de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del ejercicio en la medida en que revierta una disminución del valor del activo como consecuencia de una revaluación que se hubiese reconocido anteriormente en el resultado.**
- 86 **Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado global en la medida en que exista saldo acreedor en la reserva de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado global reduce el importe acumulado en el patrimonio neto bajo la rúbrica de reserva de revaluación.**
- 87 Cuando se considere realizada, la reserva de revaluación acumulada que forme parte del patrimonio neto puede ser transferida directamente a la cuenta de reservas por ganancias acumuladas. El importe total de las reservas de revaluación puede realizarse cuando se produzca la enajenación o disposición por otra vía del activo. No obstante, también puede considerarse realizada una parte del importe de las reservas de revaluación a medida que este sea utilizado por la entidad; en ese caso, el importe que se entenderá como realizado será la diferencia entre la amortización calculada a partir del importe en libros revaluado del activo y la amortización que hubiera sido reconocida partiendo del coste histórico del activo. La transferencia de las reservas de revaluación a las reservas por ganancias acumuladas no se realizará con cambios en el resultado.

Vida útil

- 88 **La entidad valorará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil. La entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al período a lo largo del cual el activo se espera que genere entradas de efectivo netas para la entidad.**
- 89 La contabilización de un activo intangible se basa en su vida útil. Un activo intangible con una vida útil finita se amortiza (véase los párrafos 97 a 106), mientras que un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza (véanse los párrafos 107 a 110). Los ejemplos ilustrativos que acompañan a esta Norma ilustran la determinación de la vida útil para diferentes activos intangibles, y la posterior contabilización de dichos activos sobre la base de la vida útil determinada.
- 90 Para determinar la vida útil de un activo intangible, es preciso considerar muchos factores, entre los que figuran:
- (a) la utilización esperada del activo por parte de la entidad, así como si el elemento podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto;
 - (b) los ciclos típicos de vida del producto, así como la información pública disponible sobre estimaciones de la vida útil de activos similares que tengan una utilización parecida;
 - (c) la incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo;

- (d) la estabilidad de la industria en la que opere el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios resultantes del activo en cuestión;
 - (e) las actuaciones esperadas de los competidores, ya sean actuales o potenciales;
 - (f) el nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos esperados del activo, así como la capacidad y voluntad de la entidad para alcanzar ese nivel;
 - (g) el período de control sobre el activo, así como los límites legales u otros límites similares sobre el uso del activo, tales como la fecha de vencimiento de los arrendamientos asociados al mismo, y
 - (h) si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad.
- 91 El término «indefinido» no significa «infinito». La vida útil de un activo intangible refleja solo el nivel de los desembolsos para mantenimiento futuros necesarios para preservar el activo en su nivel normal de rendimiento, valorado en la fecha en la que se estima la vida útil del activo, así como la capacidad de la entidad y su voluntad de alcanzar dicho nivel. La conclusión de que la vida útil de un activo intangible es indefinida no debe depender de desembolsos futuros previstos por encima de los inicialmente requeridos para mantener el activo a ese nivel de rendimiento.
- 92 Dada la experiencia actual de cambios rápidos en la tecnología, los programas informáticos y muchos otros activos intangibles están sometidos a la obsolescencia tecnológica. Por tanto, es probable que su vida útil sea corta. Las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un producto que se elabore utilizando un activo intangible podría indicar la expectativa de obsolescencia tecnológica o comercial del activo, lo cual, a su vez, podría reflejar una reducción de los beneficios económicos futuros incorporados al activo.
- 93 La vida útil de un activo intangible puede ser muy larga, o incluso indefinida. La incertidumbre existente justifica una estimación prudente de la vida útil del activo intangible, aunque no justifica la elección de una vida útil tan corta que no resulte realista.
- 94 La vida útil de un activo intangible que resulte de un derecho contractual u otros derechos de tipo legal no excederá el período del contrato o de los otros derechos de tipo legal, pero puede ser inferior, dependiendo del período a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo. Si el derecho contractual u otros derechos de tipo legal se han transmitido durante un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible solo incluirá el período o períodos de renovación si existen elementos concluyentes que apunten a la renovación por la entidad sin un coste significativo. La vida útil de los derechos readquiridos que se hayan reconocido como un activo intangible en una combinación de negocios es el período contractual restante del contrato en el que se concedió el derecho y no incluirá los períodos de renovación.**
- 95 Pueden existir factores económicos y legales que ejerzan influencia sobre la vida útil de un activo intangible. Los factores económicos determinarán el período a lo largo del cual la entidad recibirá los beneficios económicos futuros. Los factores legales pueden restringir el intervalo de tiempo en el que la entidad controlará el acceso a estos beneficios. La vida útil será el período más corto de los determinados por estos factores.
- 96 La existencia de los siguientes factores, entre otros, indicarán que la entidad sería capaz de renovar los derechos contractuales u otros derechos de tipo legal sin incurrir en un coste significativo:
- (a) existe evidencia, posiblemente basada en la experiencia, de que se renovarán los derechos contractuales u otros derechos legales. Si la renovación está condicionada al consentimiento de un tercero, es necesario contar con la evidencia de que el tercero accederá;
 - (b) existe evidencia de que se cumplirán las condiciones necesarias para obtener la renovación, y
 - (c) el coste de renovación para la entidad no es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera que afluayan a la entidad a causa de la renovación.

Si el coste de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera que afluayan a la entidad a raíz de la renovación, los costes de «renovación» representarán, en esencia, el coste de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

Activos intangibles con vidas útiles finitas

Período y método de amortización

- 97** El importe amortizable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá según un criterio sistemático a lo largo de su vida útil. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la dirección. La amortización cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o se incluya en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 y la fecha en que el activo sea dado de baja en cuentas. El método de amortización utilizado reflejará el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización. La dotación a la amortización de cada período se reconocerá en el resultado del ejercicio, a menos que otra Norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.
- 98** Pueden utilizarse diferentes métodos de amortización para distribuir de forma sistemática el importe amortizable de un activo a lo largo de su vida útil. Entre estos métodos se encuentran el lineal, el de porcentaje constante sobre importe en libros o el de las unidades producidas. El método utilizado se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros esperados incorporados en el activo y se aplicará de forma coherente de ejercicio a ejercicio, a menos que se produzca una variación en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros.
- 98A** Existe una presunción refutable de que es inapropiado un método de amortización que se base en los ingresos ordinarios generados por una actividad que implique el uso de un activo intangible. Los ingresos ordinarios generados por una actividad que implique el uso de un activo intangible reflejan normalmente factores que no están directamente vinculados al consumo de los beneficios económicos incorporados en el activo intangible. Por ejemplo, los ingresos ordinarios se ven afectados por otros factores y procesos, actividades de venta y cambios en los volúmenes de ventas y precios. El componente de precio de los ingresos ordinarios puede verse afectado por la inflación, la cual no tiene relación con la forma en que se consume el activo. Esta presunción solo puede dejarse de aplicar en circunstancias concretas:
- (a) cuando el activo intangible se exprese como una medida de los ingresos ordinarios, tal como se describe en el párrafo 98C, o
 - (b) cuando pueda demostrarse que los ingresos ordinarios y el consumo de los beneficios económicos del activo intangible están estrechamente correlacionados.
- 98B** Al elegir un método de amortización apropiado de acuerdo con el párrafo 98, la entidad podría determinar el factor limitativo principal inherente al activo intangible. Por ejemplo, el contrato que establece los derechos de uso por parte de la entidad de un activo intangible puede especificar dicho uso en forma de un número de años predeterminado (es decir, un período de tiempo), un número de unidades producidas o un importe total fijo de ingresos ordinarios por generar. La identificación de ese factor limitativo principal podría servir como punto de partida para la identificación del criterio de amortización apropiado, pero puede aplicarse otro criterio si refleja más fielmente el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos.
- 98C** En caso de que el factor limitativo principal inherente a un activo intangible sea la consecución de un umbral de ingresos ordinarios, los ingresos ordinarios que deban generarse pueden constituir un criterio de amortización apropiado. Por ejemplo, la entidad podría adquirir una concesión para la prospección y extracción de oro de una mina. El vencimiento del contrato podría basarse en un importe fijo de ingresos ordinarios totales que debe generar la extracción (por ejemplo, un contrato puede permitir la extracción de oro de la mina hasta que los ingresos ordinarios acumulados totales por la venta de oro alcancen los dos mil millones de u. m.) y no basarse en el tiempo o en la cantidad de oro extraída. Poniendo otro

ejemplo, el derecho a explotar una autopista de peaje podría basarse en un importe total fijo de ingresos ordinarios que deben generar los peajes acumulados cobrados (por ejemplo, un contrato podría permitir la explotación de la autopista de peaje hasta que el importe acumulado de los peajes generado por esa explotación alcance los 100 millones de u. m.). En caso de que los ingresos ordinarios se hayan establecido como factor limitativo principal en el contrato para el uso del activo intangible, los ingresos ordinarios que tienen que generarse pueden constituir un criterio apropiado para la amortización del activo intangible, siempre que el contrato especifique un importe total fijo de ingresos ordinarios que deben generarse sobre el cual debe determinarse la amortización.

- 99 Normalmente, la amortización se reconocerá en el resultado del ejercicio. No obstante, en ocasiones, los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se absorben en la producción de otros activos. En estos casos, la dotación a la amortización formará parte del coste de esos otros activos y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la amortización de los activos intangibles utilizados en el proceso de producción se incorporará al importe en libros de las existencias (véase la NIC 2 *Existencias*).

Valor residual

- 100 **Se supondrá que el valor residual de un activo intangible con una vida útil finita es nulo a menos que:**
- (a) **exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil, o**
 - (b) **exista un mercado activo (conforme se define en la NIIF 13) para el activo y:**
 - (i) **pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado, y**
 - (ii) **sea probable que ese mercado subsista al final de la vida útil del mismo.**
- 101 El importe amortizable de un activo con vida útil finita se determinará después de deducir su valor residual. Un valor residual distinto de cero implica que la entidad espera enajenar o disponer por otra vía del activo intangible antes de que termine su vida económica.
- 102 La estimación del valor residual de un activo se basa en el importe recuperable a través de la enajenación o disposición por otra vía, utilizando los precios existentes en la fecha de la estimación de la venta para un activo similar que haya alcanzado el término de su vida útil y haya operado en condiciones similares a aquellas en las que el activo se utilizará. El valor residual se revisará al término de cada ejercicio anual. Los cambios en el valor residual del activo se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*.
- 103 El valor residual de un activo intangible puede aumentar hasta un importe igual o superior a su importe en libros. En ese caso, la dotación a la amortización del activo será nula, a menos y hasta que su valor residual disminuya posteriormente hasta un importe inferior a su importe en libros.

Revisión del período y del método de amortización

- 104 **Tanto el período como el método de amortización utilizados para un activo intangible con vida útil finita se revisarán, como mínimo, al final de cada ejercicio. Si la nueva vida útil esperada difiere de las estimaciones anteriores, se cambiará el período de amortización para reflejar esta variación. Si se ha producido un cambio en el patrón esperado de consumo de beneficios económicos futuros incorporados en el activo, el método de amortización se modificará para reflejar el cambio de patrón. Estos cambios se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NIC 8.**
- 105 A lo largo de la vida del activo intangible, puede ponerse de manifiesto que la estimación de la vida útil resulta inadecuada. Por ejemplo, el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor podría indicar que el período de amortización debe modificarse.
- 106 Con el transcurso del tiempo, el patrón de beneficios futuros que la entidad espera obtener de un determinado activo intangible puede cambiar. Por ejemplo, puede ponerse de manifiesto que, en lugar de

aplicar el método de amortización lineal, resulta más apropiado el método de amortización de porcentaje constante. Otro ejemplo se produce cuando se aplaza el uso de los derechos representados por una licencia a la espera de actuaciones ligadas a otros componentes del plan de negocio. En ese caso, los beneficios económicos procedentes del activo pueden no recibirse hasta ejercicios posteriores.

Activos intangibles con vidas útiles indefinidas

- 107 Los activos intangibles con una vida útil indefinida no se amortizarán.
- 108 Según la NIC 36, la entidad comprobará si un activo intangible con una vida útil indefinida ha experimentado una pérdida por deterioro del valor comparando su importe recuperable con su importe en libros
- (a) anualmente, y
 - (b) en cualquier momento en el que exista un indicio de que el activo intangible puede haber sufrido un deterioro del valor.

Revisión de la evaluación de la vida útil

- 109 **La vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado se revisará cada ejercicio para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo que su vida útil es indefinida. Si no existen esas circunstancias, el cambio en la vida útil de indefinida a finita se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.**
- 110 Con arreglo a la NIC 36, reconsiderar la vida útil de un activo intangible como finita, en lugar de como indefinida, es un indicio de que el activo puede haber sufrido un deterioro de valor. Como consecuencia, la entidad comprobará si el activo ha sufrido un deterioro de valor, comparando su importe recuperable, determinado de acuerdo con la NIC 36, con su importe en libros, y reconociendo el eventual exceso del importe en libros sobre el importe recuperable como una pérdida por deterioro del valor.

Recuperabilidad del importe en libros — pérdidas por deterioro del valor

- 111 Para determinar si los activos intangibles han sufrido un deterioro de valor, la entidad aplicará la NIC 36. En dicha Norma se explica cuándo y cómo ha de proceder la entidad a revisar el importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el importe recuperable de un determinado activo y cuándo ha de reconocer o revertir una pérdida por deterioro de su valor.

Retirada y enajenación de activos intangibles

- 112 **Un activo intangible se dará de baja en cuentas:**
- (a) en el momento de su enajenación o disposición por otra vía, o
 - (b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su utilización o por su enajenación o disposición por otra vía.
- 113 **La pérdida o ganancia resultante de la baja de un activo intangible se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por su enajenación o disposición por otra vía y el importe en libros del activo. Se reconocerá en el resultado del ejercicio cuando se dé de baja en cuentas el activo (a menos que la NIIF 16 exija otra cosa en caso de venta con arrendamiento posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos ordinarios.**
- 114 La enajenación o disposición por otra vía de un activo intangible puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo, mediante la venta, realizando un contrato de arrendamiento financiero, o por

donación). La fecha de enajenación o disposición por otra vía de un activo intangible es la fecha en la que el receptor obtiene el control de ese activo de acuerdo con los requisitos para determinar cuándo se satisface una obligación de ejecución contenidos en la NIIF 15. Cuando la enajenación o disposición por otra vía consista en una venta con arrendamiento posterior, se aplicará la NIIF 16.

- 115 Si, de acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 21, la entidad reconoce dentro del importe en libros de un activo el coste derivado de la sustitución de parte del activo intangible, dará de baja el importe en libros de la parte sustituida. Si no fuera posible para la entidad la determinación del importe en libros de la parte sustituida, podrá utilizar el coste de la sustitución como indicativo del coste de la parte sustituida en la fecha en la que fue adquirida o generada internamente.
- 115A En el caso de un derecho readquirido en una combinación de negocios, si se transmite (vende) el derecho a un tercero con posterioridad, el importe en libros relacionado, si lo hubiera, se deberá utilizar para determinar la pérdida o ganancia de la transmisión.
- 116 El importe de la contraprestación que debe incluirse en la pérdida o ganancia realizada al dar de baja en cuentas un activo intangible se calculará de acuerdo con los requisitos para determinar el precio de la transacción contenidos en los párrafos 47 a 72 de la NIIF 15. Los cambios posteriores en el importe estimado de la contraprestación incluido en pérdidas o ganancias se contabilizarán de acuerdo con los requisitos aplicables a los cambios en el precio de la transacción contenidos en la NIIF 15.
- 117 La amortización de un activo intangible con una vida útil finita no cesará cuando el activo intangible deje de utilizarse, a menos que se haya amortizado por completo o se haya clasificado como mantenido para la venta (o se haya incluido en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5.

Información a revelar

General

- 118 La entidad revelará la siguiente información para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los activos intangibles que se hayan generado internamente y los demás:
- (a) si las vidas útiles son indefinidas o finitas y, en este caso, las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados;
 - (b) los métodos de amortización utilizados para los activos intangibles con vidas útiles finitas;
 - (c) el importe en libros bruto y la amortización acumulada (de forma agregada con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada ejercicio;
 - (d) la partida o partidas del estado del resultado global en las que está incluida la amortización de los activos intangibles;
 - (e) la conciliación entre los importes en libros al principio y al final del ejercicio, mostrando:
 - (i) los incrementos, con indicación separada de los que procedan de desarrollos internos, aquellos adquiridos por separado y los adquiridos en combinaciones de negocios;
 - (ii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo enajenable de elementos que se haya clasificado como mantenido para la venta de acuerdo con la NIIF 5, así como las enajenaciones o disposiciones por otra vía;
 - (ii) los incrementos y decrementos durante el ejercicio procedentes de revaluaciones efectuadas según se indica en los párrafos 75, 85 y 86, así como de pérdidas por deterioro del valor que se hayan reconocido o revertido en otro resultado global según lo dispuesto en la NIC 36 (si existiesen);

- (iv) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del ejercicio aplicando la NIC 36 (si las hubiere);
- (v) las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro del valor que se hayan llevado al resultado durante el ejercicio de conformidad con la NIC 36 (si las hubiere);
- (vi) el importe de la amortización reconocida durante el ejercicio;
- (vii) las diferencias de cambio netas derivadas de la conversión de estados financieros a la moneda de presentación y de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad, y
- (viii) otros cambios habidos en el importe en libros durante el ejercicio.

119 Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

- (a) marcas;
- (b) cabeceras de periódicos o revistas y sellos o denominaciones editoriales;
- (c) programas y aplicaciones informáticas;
- (d) concesiones y franquicias;
- (e) derechos de autor, patentes y otros derechos de propiedad industrial o derechos de explotación;
- (f) recetas, fórmulas, modelos, diseños y prototipos, y
- (g) activos intangibles en curso.

Las clases mencionadas arriba pueden ser desagregadas (o agregadas) en otras más pequeñas (más grandes), siempre que ello genere una información más relevante para los usuarios de los estados financieros.

120 La entidad revelará información sobre los activos intangibles que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor de acuerdo con la NIC 36, además de la requerida en el anterior párrafo 118, letra (e), incisos (iii) a (v).

121 La NIC 8 exige que la entidad revele la naturaleza y la cuantía de los cambios en las estimaciones contables que tengan un efecto significativo en el ejercicio corriente, o que se espera que tengan un efecto significativo en futuros ejercicios. Estas revelaciones de información pueden resultar de cambios en:

- (a) la evaluación de la vida útil de un activo intangible;
- (b) el método de amortización, o
- (c) los valores residuales.

122 La entidad deberá revelar también:

- (a) en el caso de un activo intangible cuya vida útil se considera indefinida, el importe en libros de dicho activo y las razones sobre las que se apoya la estimación de una vida útil indefinida. Al aportar estas razones, la entidad describirá el factor o los factores que han desempeñado un papel significativo al determinar que el activo tiene una vida útil indefinida;
- (b) la descripción, el importe en libros y el período restante de amortización de cualquier activo intangible que tenga una importancia relativa significativa en los estados financieros de la entidad;
- (c) para los activos intangibles que se hayan adquirido mediante una subvención oficial y hayan sido reconocidos inicialmente por su valor razonable (véase el párrafo 44):

- (i) el valor razonable por el que se han registrado inicialmente tales activos;
 - (ii) su importe en libros, y
 - (iii) si la valoración posterior al reconocimiento inicial se realiza utilizando el modelo del coste o el modelo de revaluación;
- (d) la existencia y el importe en libros de activos intangibles cuya titularidad tenga alguna restricción, así como el importe en libros de los activos intangibles que sirven como garantías de deudas;
- (e) el importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles.

123 Cuando la entidad proceda a describir el factor o los factores que han desempeñado un papel importante al determinar que el activo intangible tiene una vida útil indefinida, considerará la lista de los factores del párrafo 90.

Activos intangibles valorados en un momento posterior al reconocimiento inicial según el modelo de revaluación

124 En el caso de activos intangibles contabilizados por sus valores revaluados, la entidad revelará la siguiente información:

- (a) para cada clase de activos intangibles:
 - (i) la fecha efectiva de la revaluación;
 - (ii) el importe en libros de los activos intangibles revaluados, y
 - (iii) el importe en libros que se habría reconocido si la clase de activos intangibles objeto de revaluación se hubiera valorado posteriormente utilizando el modelo del coste del párrafo 74, y
- (b) el importe de las reservas de revaluación asociado con activos intangibles al comienzo y al final del ejercicio, indicando los cambios que han tenido lugar durante el ejercicio y cualquier restricción sobre la distribución de su saldo entre los accionistas.
- (c) [eliminado]

125 Puede ser necesario, para cumplir con las revelaciones exigidas, proceder a la agregación de las clases de activos revaluados. No obstante, las citadas clases no se agregarán si ello pudiese dar lugar a la combinación, en una misma clase de activos intangibles, de activos valorados según el modelo del coste con otros valorados según el modelo de revaluación.

Desembolsos por investigación y desarrollo

126 La entidad revelará el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos durante el ejercicio.

127 Los desembolsos por investigación y desarrollo incluirán todos los que sean directamente atribuibles a las actividades de investigación y desarrollo (véanse los párrafos 66 y 67, donde figuran las indicaciones sobre los tipos de desembolsos que se han de incluir para cumplir la exigencia de información establecida en el párrafo 126).

Otra información

128 Se aconseja, pero no se exige, que las entidades revelen la siguiente información:

- (a) la descripción de los activos intangibles completamente amortizados que se encuentren todavía en uso, y
- (b) una breve descripción de los activos intangibles significativos controlados por la entidad, pero que no se reconozcan como activos por no cumplir los criterios de reconocimiento fijados en esta Norma, o porque fueron adquiridos o generados antes de que entrase en vigor la versión de la NIC 38 *Activos intangibles* publicada en 1998.

Disposiciones transitorias y entrada en vigor

129 [Eliminado]

130 Las entidades aplicarán esta Norma:

- (a) para la contabilización de activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios en las que la fecha del acuerdo sea a partir del 31 de marzo de 2004, y
- (b) para la contabilización de todos los demás activos intangibles de forma prospectiva desde el inicio del primer ejercicio anual que comience a partir del 31 de marzo de 2004. Por tanto, la entidad no ajustará el importe en libros de los activos intangibles reconocidos en esa fecha. Sin embargo, la entidad aplicará, en esa misma fecha, esta Norma para reconsiderar las vidas útiles de dichos activos intangibles. Si, como resultado de esa reestimación, la entidad cambia su evaluación de la vida útil de un activo, ese cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

130A Las entidades aplicarán las modificaciones del párrafo 2 a los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si una entidad aplica la NIIF 6 a un ejercicio anterior, las referidas modificaciones se aplicarán también a ese ejercicio anterior.

130B La NIC 1 *Presentación de estados financieros* (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además, modificó los párrafos 85, 86 y 118, letra (e), inciso (iii). Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad aplica la NIC 1 (revisada en 2007) a un ejercicio anterior, las referidas modificaciones se aplicarán también a ese ejercicio ⁽²⁾.

130C La NIIF 3 (revisada en 2008) modificó los párrafos 12, 33 a 35, 68, 69, 94 y 130, eliminó los párrafos 38 y 129 y añadió el párrafo 115A. El documento *Mejoras de las NIIF* publicado en abril de 2009 modificó los párrafos 36 y 37. Las entidades aplicarán las modificaciones de forma prospectiva a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Por ello, no se ajustarán los importes reconocidos para los activos intangibles y el fondo de comercio en combinaciones de negocios anteriores. Si una entidad aplica la NIIF 3 (revisada en 2008) a un ejercicio anterior, aplicará las referidas modificaciones a ese ejercicio y revelará ese hecho.

130D El documento *Mejoras de las NIIF* publicado en mayo de 2008 modificó los párrafos 69, 70 y 98 y añadió el párrafo 69A. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho.

130E [Eliminado]

130F La NIIF 10 y la NIIF 11 *Acuerdos conjuntos*, publicadas en mayo de 2011, modificaron el párrafo 3, letra (e). Las entidades aplicarán la modificación cuando apliquen la NIIF 10 y la NIIF 11.

130G La NIIF 13, publicada en mayo de 2011, modificó los párrafos 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 y 124, y eliminó los párrafos 39 a 41 y 130E. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 13.

⁽²⁾ En abril de 2024, el CNIC publicó la NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros* y trasladó a ella estos requisitos contenidos en la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

- 130H El documento *Mejoras anuales de las NIIF, Ciclo 2010–2012*, publicado en diciembre de 2013, modificó el párrafo 80. Las entidades aplicarán la modificación a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación a un ejercicio anterior, revelará este hecho.
- 130I Las entidades aplicarán la modificación realizada mediante el documento *Mejoras anuales de las NIIF, Ciclo 2010– 2012* a todas las revaluaciones reconocidas en los ejercicios anuales que comiencen a partir de la fecha de aplicación inicial de esa modificación y en el ejercicio anual inmediatamente anterior. Las entidades también podrán presentar información comparativa ajustada respecto de cualquiera de los ejercicios anteriores presentados, pero no estarán obligadas a hacerlo. Si una entidad presenta información comparativa sin ajustar respecto de cualquier ejercicio anterior, señalará claramente la información que no haya sido ajustada, indicará que se ha presentado con arreglo a otros criterios y explicará dichos criterios.
- 130J La *Aclaración de los métodos aceptables de depreciación y amortización* (modificaciones de la NIC 16 y la NIC 38), publicada en mayo de 2014, modificó los párrafos 92 y 98 y añadió los párrafos 98A a 98C. Las entidades aplicarán las modificaciones de forma prospectiva a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho.
- 130K La NIIF 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes*, publicada en mayo de 2014, modificó los párrafos 3, 114 y 116. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 15.
- 130L La NIIF 16, publicada en enero de 2016, modificó los párrafos 3, 6, 113 y 114. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 16.
- 130M La NIIF 17, publicada en mayo de 2017, modificó el párrafo 3. El documento *Modificaciones de la NIIF 17*, publicado en junio de 2020, volvió a modificar el párrafo 3. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 17.
- 130N La NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*, publicada en abril de 2024, modificó el párrafo 102. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

Permutas de activos similares

- 131 La exigencia contenida en el párrafo 129 y en el párrafo 130, letra (b) de aplicar esta Norma de forma prospectiva significa que, si una permuta de activos fue valorada antes de la entrada en vigor de esta Norma sobre la base del importe en libros del activo entregado, la entidad no reexpresará el importe en libros del activo adquirido para reflejar su valor razonable en la fecha de adquisición.

Aplicación anticipada

- 132 Se aconseja a las entidades a las que se aplique el párrafo 130 que apliquen los requisitos de esta Norma antes de las fechas de entrada en vigor especificadas en el párrafo 130. No obstante, si una entidad aplica esta Norma antes de esas fechas de entrada en vigor, también aplicará al mismo tiempo la NIIF 3 y la NIC 36 (en la versión revisada en 2004).

Derogación de la NIC 38 (publicada en 1998)

- 133 Esta Norma reemplaza a la NIC 38 *Activos intangibles* (publicada en 1998).