

Inmovilizado intangible

Tema 8

Mónica López-Puertas Lamy

Bibliografía:

PGC 2007.

Normas de registro y valoración 5ª y 6ª

NIC:38

Manual práctico del NPGC 2008: pág. 65-86

Objetivos

- Comprender las dificultades que entraña el reconocimiento de activos intangibles en el balance.
- Entender por qué la normativa impone restricciones al reconocimiento de intangibles.

Plan de la clase

- Definición de inmovilizado intangible.
- Cuentas de activos intangibles
- Criterios para el reconocimiento de intangibles en balance.
- Valoración de activos intangibles
 - Valoración inicial
 - Valoración posterior
 - Amortizaciones
 - Deterioros
- Normas particulares sobre el inmovilizado intangible
 - Gastos de Investigación
 - Gastos de desarrollo
 - Fondo de comercio

¿Qué son los activos intangibles?

Definición PGC 2008:

“ Aquellos elementos patrimoniales intangibles constituidos por derechos susceptibles de valoración económica, así como los anticipos a cuenta entregados a proveedores de estos inmovilizados ”

¿Qué son los activos intangibles?

Definición NIC 38:

“Activo **identificable**, de carácter no monetario y **sin apariencia física**, que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad”

NIC38+PGC:

- **Identificabilidad:** elemento separable, derecho legal, ...
- **Sin apariencia física:** diferencia con material
- **Valoración económica:** principio de la unidad de medida

Reconocimiento inicial: requisitos

1) Cumplir con la **definición de activo** y los **criterios de registro o reconocimiento contable** contenidos en el marco conceptual de la contabilidad.

- **Se cumple la definición de activo**
 - Recurso controlado por la empresa
 - Procedente de una transacción pasada
 - Del que se esperan beneficios económicos futuros
- **Se cumplen los criterios de reconocimiento:**
 - Es probable que de su utilización se obtengan beneficios económicos futuros y
 - El coste del activo puede ser valorado de forma fiable.

2) Cumplir con los criterios de **Identificabilidad**

Reconocimiento inicial: Criterios de Identificabilidad

Norma 5ª.1. RECONOCIMIENTO: “Para el reconocimiento inicial de un **inmovilizado intangible** es necesario que además de cumplir la definición de activo cumpla el criterio de identificabilidad”.

El criterio de identificabilidad implica que el inmovilizado cumpla alguna de estas dos condiciones:

- a) **Susceptible de ser separado de la empresa** bien por **venta, cesión, entrega para su explotación, alquiler o intercambio**. Ejemplo: Propiedad Industrial.
- b) **Surja de derechos legales o contractuales**, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresas o de otros derechos u obligaciones. Ejemplo: Fondo de Comercio.

En ningún caso: gastos de establecimiento, marcas, cabeceras de periódicos, listas de clientes u otras partidas similares que se hayan **generados internamente**

¿Se cumplen las condiciones para el reconocimiento?

- Campaña publicitaria para el lanzamiento de un nuevo producto
 - ¿Identificabilidad? ¿Beneficio futuro?
- Formación de personal de asistencia técnica en una empresa que fabrica fotocopadoras
 - ¿Control económico?
- Investigación y desarrollo de nuevos fármacos (empresa farmacéutica)?
 - ¿Beneficios futuros? ¿valoración fiable?

EL INMOVILIZADO INTANGIBLE.

Normas de registro y valoración 5ª y 6ª

CUADRO DE CUENTAS: SUBGRUPO 20.

200 Investigación.

201 Desarrollo.

202 Concesiones administrativas.

203 Propiedad industrial.

204 Fondo de Comercio.

205 Derechos de traspaso.

206 Aplicaciones informáticas.

209 Anticipos para inmovilizaciones intangibles.

Tratamiento contable intangibles: Valoración

VALORACIÓN INICIAL. Se remite al Inmovilizado material
= Precio adquisición o coste de producción.

VALORACIÓN POSTERIOR. Norma 5.2.
Coste amortizado:

Precio de adquisición

- Amortizaciones Acumuladas
- Correcciones Valorativas

TRATAMIENTO CONTABLE INTANGIBLES:
Normativa aplicable a los estados financieros
correspondientes a ejercicios que comiencen con
anterioridad al 01/01/2016

Tratamiento contable intangibles: Vida útil y amortización hasta el 01/01/2016

“La empresa apreciará si la **vida útil** de un inmovilizado intangible es definida o indefinida”.

- **Vida útil definida**: un inmovilizado intangible tiene **una vida útil definida** cuando **exista dicho límite previsible** de tiempo a lo largo del cual se espera que genere entrada de flujos de efectivos.

Los elementos de **Vida útil definida**: se amortizan.

El P.G.C. no recomienda ningún criterio ni limita el periodo a 20 años como la NIC 38.

- **Vida útil indefinida** son aquellos en los que **no existe un límite temporal** previsible del **período en que van a generar flujos netos de efectivo para la empresa**.

Los elementos de **Vida útil indefinida**: No se amortizan.

Se realiza la **evaluación anual del deterioro y de la vida útil**.

Tratamiento contable intangibles(hasta el 01/01/2016): vida útil indefinida, revisión anual

Revisión anual.

“**La vida útil** de un inmovilizado intangible que no está siendo amortizado se revisará cada ejercicio para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo **una vida útil indefinida para ese activo**. En caso contrario se **cambiará de vida útil indefinida a definida**”.

“Para realizar el cambio de **vida útil indefinida a definida** se procede según lo dispuesto **en relación con los cambios** en las estimaciones contables”.

TRATAMIENTO CONTABLE INTANGIBLES:
Normativa aplicable a los estados financieros
correspondientes a ejercicios que comiencen
A PARTIR DEL 01/01/2016

Tratamiento contable intangibles: Vida útil y amortización a partir del 01/01/2016

la **Ley 22/2015**, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) ha modificado el **artículo 39.4 del Código de Comercio**, para los estados financieros que se correspondan con los **ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2016**, en materia del tratamiento contable del inmovilizado intangible así como específicamente del fondo de comercio. De este modo, se establecen dos importantes conceptos:

Tratamiento contable intangibles (a partir del 01/01/2016): Vida útil y amortización

- Los inmovilizados intangibles reconocidos contablemente tendrán **una única categoría, la de ser de vida útil definida** (desaparecen los de vida útil indefinida).
- No obstante, surge una nueva subcategoría, **la de “inmovilizados intangibles cuya vida útil no pueda estimarse de manera fiable”**, respecto a los cuales se incorpora como gran novedad en el ámbito contable que **se amortizarán en un plazo de 10 años**, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente, mayor o menor.
- Los **fondos de comercio** podrán figurar en el activo cuando se hayan adquirido a **título oneroso**. Su importe **será objeto de amortización, y su vida útil se presumirá, salvo prueba en contrario con relación a la misma, que es de 10 años.**

Tratamiento contable intangibles: Deterioros

Deterioro: Se contabiliza **el deterioro** cuando el **valor en libro** es superior al **Valor recuperable**.

El valor recuperable **es el mayor** entre:
Valor razonable – costes de venta
ó
Valor en uso.

Reversión del deterioro: cuando revierte el deterioro

Tratamiento contable intangibles: Deterioros

Cuentas:

690: Perdidas por deterioro del inmovilizado intangible

290: Deterioros del valor del inmovilizado intangible

790: Reversión del deterioro del inmovilizado intangible.

Asientos:

por el importe del deterioro:

Perdidas por deterioro del In. intangible

a Deterioros del valor del In. intangible

Por la reversión:

Det. Del valor del In intangible

a Reversión del deterioro del in. intangible

Tratamiento contable intangibles: conclusión

- Similar al del resto de activos fijos:
 - Reconocimiento en el momento inicial al coste
 - Amortización a lo largo de su vida útil
 - Pérdidas por deterioro cuando valor recuperable < valor neto contable
 - En el momento de la venta: resultado= importe venta – valor neto contable.
- Pero
 - Criterios de reconocimiento más estrictos
 - Vida útil indefinida para ejercicios anteriores al 2016 y vida útil que no puede estimarse con fiabilidad en ejercicios empezados a partir del 01/01/2016.

NORMAS PARTICULARES SOBRE EL INMOVILIZADO INTANGIBLE

**Norma 6ª PGC
NIC 38**

- **Gastos de Investigación**
- **Gastos de Desarrollo**
- **Fondo de Comercio**



PGC: Norma 6^a.a). **Investigación y** **desarrollo**

PGC: Norma 6ª.a). Investigación y desarrollo.

Investigar equivale a la **búsqueda de nuevos conocimientos en el ámbito científico y técnico, de una forma continua y planificada.** La actitud es descubrir, indagar, aportar nuevas tecnologías, productos, replantear procesos industriales, etc.

El desarrollo es la **aplicación** de los logros conseguidos en la investigación hasta que se inicia la producción comercial.

Norma 6ª.a). Regla general: **“Los gastos de investigación y desarrollo serán gastos del ejercicio en que se realicen”.**

“Podrán **activarse** como **inmovilizado intangible** desde el momento que **cumplan las siguientes condiciones:**”

PGC: Investigación y desarrollo. Norma 6ª.a). **Condiciones para la activación de los gastos de investigación**

- 1) Estar individualizados** por proyectos y su **coste claramente establecido** para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- 2) Tener motivos** fundados de **éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial** del proyecto”.

Los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo deberán amortizarse durante su **vida útil**, y siempre dentro del **plazo de 5 años**.

En el caso de que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a **pérdidas del ejercicio**.

En las NIC: Gastos I+D (NIC 38)

- No permite capitalizar los gastos de investigación
- Los gastos de desarrollo se pueden capitalizar si la empresa **puede demostrar** los siguientes puntos (todos):
 - La empresa dispone de recursos técnicos y financieros para completar la producción del inmovilizado intangible,
 - El objetivo es la utilización o venta del activo
 - La utilización o venta está asegurada
 - Forma en que el activo inmaterial va a generar beneficios económicos en el futuro

Ejemplo: Gastos de I+D según el PGC

Ejemplo.

La S.A.A. contrata con un grupo de investigadores el desarrollo de un nuevo producto farmacéutico.

Los datos son los siguientes:

FASE DE INVESTIGACION.	<u>Inversión</u>	
Año 2.008	100.000	No hay resultado
Año 2.009	300.000	Informe favorable.
Año 2.010	200.000	Informe favorable.
FASE DE DESARROLLO.		
Año 2.011	125.000	Informe favorable.

Se da por acabado el 31-12-2.011 y **la amortización del proyecto I+D se realizará en el plazo de 5 años.**

Realice los registros contables correspondientes a los gastos de I+D, suponiendo un IVA del 16%

Solución.

año 2.008

100.000 Gastos de I y D (620)

16.000 H.P. IVA soportado (472)

a

Banco C/C(572)

116.000

Gasto del ejercicio. No se activan al no tener resultado positivo en la investigación.

año 2.009

300.000 Gastos de I y D (620)

48.000 H.P. IVA soportado (472)

a

Banco C/C(572)

348.000

Gasto del ejercicio.

31-12 año 2.009

300.000 Investigación(200)

a **Trabajos realizados para el Inm. Intangible(730)** 300.000

Al ser el informe favorable se activan los gastos y se informa en la memoria

Solución.

	Año 2.010	
200.000 Gastos de I y D (620)		
32.000 H.P. IVA soportado (472)		
a	Banco C/C(572)	232.000

Gasto del ejercicio.

	31-12 año 2.010	
200.000 Investigación(200)		
a	Trabajos realizados para el Inm. Intangible(730)	200.000

Al ser el informe favorable se activan los gastos.

	31-12 año 2.010	
60.000 Amortización del Inm. Intangible(680)		
a	Amortización Ac. del Inm Intangible(2800)	60.000
Amortización del coste activado de Investigación el 31 - 12- 2.009.-		
300.000 : 5 = 60.000.		

Los gastos de I + D se deben amortizar como máximo en el plazo de 5 años.

Solución.

Año 2.011

125.000 Gastos de I y D (620)

20.000 H.P. IVA soportado (472)

a Banco C/C(572) 145.000

Gasto del ejercicio fase de desarrollo.

31-12 año 2.011

125.000 Desarrollo(201)

a Trabajos realizados para el Inm. Intangible(730) 125.000

Al finalizar con éxito el desarrollo se activan los gastos.

31-12 año 2.011

100.000 Amortización del Inm. Intangible(680)

a Amortización Ac. del Inm Intangible(2800) 100.000

Amortización de los coste de Investigación activado en el 2.009 y 2.010.-

Año 2.009 = 300.000 : 5 = 60.000.-

Año 2.010 = 200.000 : 5 = 40.000.-

Propiedad industrial: Material complementario

01/07/2012: REGISTRO DE LA PATENTE

Cuando se inscribe el proyecto en el Registro de Patentes y Marcas, se procede a actualizar la amortización del desarrollo hasta la fecha, ya que la cuenta Propiedad Industrial se contabiliza por la parte no amortizada de los gastos de desarrollo más los costes de inscripción.

Amortización de enero a junio de 2012:

Concepto	Debe	Haber
Amortización del inmovilizado intangible (680)	12.500	
Amortización acumulada de desarrollo (2801) $(125.000/5 \times 6/12)$		12.500

Propiedad industrial: Material complementario

Por el registro de la patente:

Concepto	Debe	Haber
Propiedad Industrial (203)	152.500,00	
Amortización acumulada de desarrollo (2801)	12.500,00	
Desarrollo (201)		125.000,00
Bancos, c/c (572)		40.000,00

Propiedad industrial: Material complementario

- A 31/12 se seguirá amortizando la investigación y se amortizará la patente a lo largo de su vida útil (supongamos 10 años)

Concepto	Debe	Haber
Amortización del inmovilizado intangible (680)	107.625	
Amortización acumulada de investigación (2800) (300.000/5 + 200.000/5)		100.000
Amortización acumulada de propiedad industrial (2803) (152.500/10 x 6/12)		7.625



El fondo de comercio

Norma de Registro y Valoración

19^a, sobre *combinaciones de negocios*

Fondo de comercio: ¿Qué es?

PGC: Norma 19.2.5.): “El Fondo de Comercio es el exceso, en la fecha de adquisición, **del coste de la combinación de negocios sobre el correspondiente **valor de los activos identificables adquiridos menos los pasivos asumidos**”.**

Aglutina un conjunto de bienes inmateriales tales como clientela, nombre o razón social y otros de naturaleza análoga que impliquen valor.

Diferencia negativa en CN

- En el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado anterior, fuese superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ***ingreso***:

grupo 77. EJ. Diferencia negativa en CN (774)

Fondo de comercio: ¿Qué es?

El fondo de comercio representa el **pago o contrapartida adicional por un conjunto de activos intangibles de la entidad que difícilmente son separables, identificables y cuantificables de forma fiable**, tales como *la buena imagen de los productos elaborados o servicios prestados por la empresa adquirida, buena plantilla y personal altamente cualificado, existencia de débil competencia en el mercado o sector, buena localización, buena red de distribución, realización de actividades en I+D+i de carácter continuo, etc.*, que la empresa ha venido creando y desarrollando con el paso del tiempo, los cuales **proporcionarán mayores flujos netos de tesorería en ejercicios futuros.**



Fondo de Comercio=

Coste de la combinación de negocios

- (Valor Razonable de Activos-Valor Razonable de Pasivos)

Coste de la combinación de negocios o valor de compra-venta

Se corresponde con **el valor razonable, en la fecha de adquisición, de la contrapartida que ofrece la empresa o entidad adquirente a los titulares de la empresa o negocio adquirido**, siendo la naturaleza de la contrapartida diversa (en efectivo, otros activos, acciones propias de la adquirente, acciones nuevas emitidas por la adquirente, etc.), **incrementada**

- **en los costes** que se atribuyan de modo directo a la combinación de negocios
- **El valor razonable de cualquier contraprestación adicional** que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, siempre que tal contraprestación se considere probable y su valor razonable pueda ser estimado de forma fiable.

Reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.

Los activos y pasivos reconocidos por la empresa adquirente serán

- **los que se reciban y asuman como consecuencia de la operación en que consista la combinación** y cumplan la definición de activos y pasivos establecida en el Marco Conceptual de la Contabilidad.
- **En el caso de que el negocio adquirido incorpore obligaciones calificadas como contingencias**, la empresa adquirente reconocerá como pasivo el valor razonable de asumir tales obligaciones, siempre y cuando dicho valor razonable pueda ser medido con suficiente fiabilidad.

Reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.

Los activos y pasivos reconocidos por la empresa se valorarán por el valor razonable en la fecha de adquisición de los activos identificados, pasivos exigibles y pasivos **contingentes asumidos**, siempre y cuando pueda ser medido con suficiente fiabilidad

Tratamiento contable del fondo de comercio

Normativa aplicable a los estados financieros correspondientes a ejercicios que comiencen con **anterioridad al 01/01/2016**

Fondo de comercio: ¿Cuándo se registra?

La Norma de Registro y Valoración ° 6, sobre Normas particulares sobre el inmovilizado intangible, establece que:

el fondo de comercio figurará en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios.

Fondo de comercio: ¿Cómo se registra?

Importe o Valoración : Norma de Valoración 6ª.c):

- **Adquirido a terceros** → cumple condiciones para reconocimiento como un activo
- **Generado internamente** → no cumple condiciones de reconocimiento

Ejemplo: Se adquiere la empresa A por 450,000 euros siendo el valor razonable de los activos adquiridos de 500,000 euros y el valor razonable de los pasivos de 100,000 euros:

50.000 Fondo de comercio (204)

500.000 Activo a VR

a

Pasivo a VR

100.000

a

Tesorería

450.000

Fondo de comercio: ¿Cómo se registra?

Una vez determinado el valor inicial del fondo de comercio, **la entidad debe determinar qué unidades generadoras de efectivo se benefician de las sinergias de la combinación, y distribuir entre ellas el fondo de comercio pagado.**

El PGC define la UGE de la misma manera que la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38, de 2004, es decir, *"el grupo identificable más pequeño de activos que genera flujos de efectivo que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos"*.

La norma 6.^a se inspira en el criterio internacional y exige que dichas **unidades se sometan al menos anualmente a la prueba de deterioro**

Fondo de comercio: ¿Cómo se registra?

En los estados financieros correspondientes a ejercicios que comiencen con **anterioridad al 01/01/2016**: fondo de comercio **NO SE AMORTIZA** por considerarse un activo cuya vida es por tiempo indefinido pero **SÍ SE DETERIORA** de MANERA IRREVERSIBLE. Asimismo la Ley de Sociedades de Capital establece que **deberá dotarse una reserva indisponible de al menos el 5 % del fondo de comercio que aparezca en el activo del balance** para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2008. Si no existiera beneficio o fuera insuficiente, deben emplearse reservas de libre disposición.

El fondo de comercio: Deterioros

Norma 6ª.c): “Anualmente, a las unidades generadoras de efectivo o grupo de unidades generadoras de efectivo a la que se haya asignado el fondo de comercio, se someterán a la comprobación del deterioro del valor, procediéndose en su caso **al registro por deterioro**”.

Se produce pérdida por deterioro cuando el **valor contable** de la UGE es **mayor** que su **importe recuperable**.

Importe recuperable es el **mayor entre “su valor razonable menos los costes de venta” y su “valor en uso”**.

Norma 6ª.c): “Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el Fondo de Comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores”.

Fondo de comercio: ¿Cómo se registra?

Si el **valor recuperable de la UGE**, a la que se hubiera asignado todo o parte de un fondo de comercio **resulta ser inferior a su valor contable**, la empresa deberá reconocer una **pérdida por deterioro** de la UGE que se llevará a cabo de la siguiente manera:

- 1. En primer lugar, atribuyendo la pérdida al fondo de comercio** hasta consumirlo en caso necesario (las pérdidas así atribuidas se consideran irreversibles).
- 2. Distribuyendo después la pérdida sobrante entre los activos de la unidad generadora en proporción a su respectivo valor en libros**, siempre que ello no suponga dejar el activo valorado por debajo de cero o **de su valor recuperable individual**, si se puede determinar.

EJEMPLO: PERDIDA POR DETERIORO DE VALOR DEL FONDO DE COMERCIO

Supongamos que el fondo de comercio positivo de 1.162 u.m. que surgió en la absorción de «B» por parte de «A» se ha atribuido a una unidad generadora de efectivo que tiene también atribuidos, **dos años más tarde**, activos intangibles por 2.000 u.m., e inmovilizados materiales contabilizados en 6.000 u.m. En esa fecha, el valor en uso de la unidad se cifra en **6.800 u.m.**, y su valor razonable neto de costes de venta, en **6.500 u.m.**

EJEMPLO: PERDIDA POR DETERIORO DE VALOR DEL FONDO DE COMERCIO

La aplicación de las reglas del PGC originaría el reconocimiento de una pérdida por deterioro que se valora y contabiliza como sigue:

Fondo de comercio	1.162
Inmovilizado material	6.000
Inmovilizado intangible	2.000
Valor contable de la unidad generadora de efectivo	9.162
Menos: valor recuperable	-6.800
Pérdida por deterioro	2.362
Menos: atribuible al fondo de comercio	-1.162
Resto	1.200
Asignado al inmovilizado material ($6000/8000=0.75$)	900
Asignado al inmovilizado intangible ($2000/8000=0.25$)	300

EJEMPLO: PERDIDA POR DETERIORO DE VALOR DEL FONDO DE COMERCIO

Los asientos contables a practicar son:

Concepto	Debe	Haber
Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible (670)	1.162	
Fondo de comercio (204)		1.162

Concepto	Debe	Haber
Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible (690)	300	
Deterioro de valor del inmovilizado intangible (290)		300

Concepto	Debe	Haber
Pérdidas por deterioro del inmovilizado material (691)	900	
Deterioro de valor del inmovilizado material (291)		900

Fondo de comercio: ¿Cómo se registra?

Curiosidad. Norma 19.2.5. “En el supuesto **excepcional** de que el **valor de los activos** identificables adquiridos **menos los pasivos asumidos** fuese **superior** al **coste de la combinación de negocios**, **el exceso se contabilizará** en la cuenta de **P y G**, como un ingreso”.

Cuenta grupo 77: e.g:774: Diferencia negativa en combinaciones de negocios

Ejemplo: Se adquiere por **12,000 euros** una empresa cuyo valor razonable de activos y pasivos asciende a 20,000 euros y 5000 euros, respectivamente.

20.000 Activo

a	Pasivo	5.000
a	Tesorería	12.000
a	Diferencia negativa en CN (774)	3.000

Tratamiento contable del fondo de comercio

Normativa aplicable a los estados financieros correspondientes a ejercicios que comiencen **a partir del 01/01/2016**

Fondo de comercio: ¿Cómo se registra?

- Los **fondos de comercio** podrán figurar en el activo cuando se hayan adquirido a título oneroso. Su importe **será objeto de amortización, y su vida útil se presumirá, salvo prueba en contrario con relación a la misma, que es de 10 años.**

Por lo tanto:

- **El fondo de comercio se amortizará en 10 años** excepto si se prueba que su vida útil es distinta, **desapareciendo así la obligación de someter el fondo de comercio a un test de deterioro anualmente.** En cuanto a la pregunta de cuándo empezar a computar este plazo de 10 años respecto del fondo de comercio contabilizado con anterioridad, salvo que el ICAC se posicione en otros términos debemos considerar como fecha de inicio el 1 de enero de 2016 (terminando por tanto el 31 de diciembre de 2025).
- **NO se requiere la dotación de una reserva obligatoria e indisponible del 5% anual**

Diferencias entre las normativas

La normativa anterior:

- impedía la amortización contable del fondo de comercio
- establecía un procedimiento de medición y reconocimiento del deterioro anual de carácter no reversible,
- establecía la dotación de una reserva obligatoria e indisponible del 5% anual (art. 273.4 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital).

Para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016, esta reserva no debe ser constituida y el saldo existente se reclasificará a reservas voluntarias, siendo disponible en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado.

Motivos del cambio...

- Estos recientes cambios materializados en la normativa contable española ponen de manifiesto que la aplicación de las técnicas de deterioro, en lugar de los criterios basados en una amortización sistemática (especialmente en el caso del fondo de comercio), ha resultado compleja. Además ha requerido en muchas ocasiones una importante inversión de tiempo y medios de valoración, y se identifica como un área de especial subjetividad.