



## Tractament comptable i fiscal dels fons editorials

# Contingut

Mitjançant la present circular, **Durán-Sindreu**, en col·laboració amb el Gremi d'Editors de Catalunya, els informa sobre el tractament comptable i fiscal aplicable als drets d'autor que adquireixen les empreses Editorials per a l'edició i distribució de les obres.

El tractament comptable s'ha dut a terme tenint en compte tant la normativa vigent com les resolucions i consultes que desenvolupen les normes d'aplicació.

Pel que fa al tractament fiscal, cal destacar les implicacions que se'n deriven de l'entrada en vigor, des de l'any 2015, de la nova Llei de l'Impost de Societats.

A efectes entenedors, s'inclou un breu exemple en el que es pretén recollir les consideracions exposades en la present circular de tal manera que es pugui comprovar l'aplicació pràctica de les mateixes d'una forma més visual.



©Durán-Sindreu Asesores Legales y Tributarios, S.L.P.  
Avda. Diagonal 618, 3ª Planta  
08021 Barcelona

*Sociedad profesional inscrita en el Registro Mercantil de Barcelona en el Tomo 41.890, folio 71, hoja 223.258*



GREMI D'EDITORS DE CATALUNYA

*Es fa expressa menció que el contingut de la present Circular és de caràcter general i informatiu i en cap cas constitueix un assessorament legal.*

Per a determinar el correcte tractament comptable que ha de donar-se als drets d'autor adquirits per les Editorials, s'ha d'analitzar tant el que disposa el «Pla General de Comptabilitat, aprovat pel Reial Decret 1514/2007, de 16 de novembre» (PGC), els criteris establerts per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC) en les diferents Resolucions així com les Consultes publicades al Butlletí Oficial de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (BOICAC).

## Definició del drets d'autor en el PGC

El PGC defineix a la seva cinquena part (definició del subgrup 20), l'**immobilitzat intangible**, definint-lo com aquells «*actius no monetaris sense aparença física susceptibles de valoració econòmica, així com les bestretes entregades a proveïdors d'aquests immobilitzats*».

Així doncs, els elements que compleixin amb aquesta definició hauran de registrar-se al balanç de la societat sempre que compleixin els criteris establerts al «Marc conceptual de la comptabilitat» (MCC) i a les «Normes de Registre i Valoració» (NRV) establertes al propi PGC.

## Marc Conceptual de la Comptabilitat

El MCC estableix que els actius, definits com a «*béns, drets i altres recursos controlats econòmicament per l'empresa, resultants de successos passats, dels que s'espera que l'empresa obtingui beneficis o rendiments econòmics en el futur*», es reconeixeran en el balanç sempre que compleixin els següents **requisits**:

1. Quan sigui probable l'**obtenció** a partir dels mateixos **de beneficis o rendiments econòmics** per a l'empresa en el futur i,
2. Que es puguin **valorar amb fiabilitat**.

## Normes de Registre i Valoració

La NRV cinquena estableix que, per a poder comptabilitzar una partida com actiu, cal que, més enllà dels criteris exposats al MCC, es compleixi el criteri d'identificabilitat. Es considera que concorre aquest criteri quan es compleix algun dels següents requisits:

1. Que sigui **separable**, és a dir, susceptible de ser individualitzat i/o venut, cedit, entregat per a la seva explotació o intercanviat.
2. Que **sorgeixi de drets legals o contractuals**, amb independència que aquests drets siguin transferibles o separables de l'empresa o d'altres drets o obligacions.

Per últim, la NRV sisena de *Normes particulars de l'immobilitzat intangible*, estableix en relació amb el concepte de «Propietat industrial» el següent:

*«Se contabilizarán en este concepto, los gastos de desarrollo capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Deben ser **objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro** según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles»*

## Registre dels drets d'autor

Atès tot el que s'ha exposat fins ara, i tenint en compte el criteri de l'ICAC exposat a la Resolució de 21 de gener de 1992 -per la qual també s'assimilen els elements de la propietat intel·lectual als de la propietat industrial- els drets d'autor han de comptabilitzar-se a l'immobilitzat del balanç en **partides específiques** incloses a l'epígraf [203] «Immobilitzat intangible», registrant-se pel seu valor d'adquisició, el qual comprèn també les despeses inherents a l'adquisició fins a la posada en condicions de funcionament.

Es considera que es compleixen aquestes condicions en el moment de la publicació de l'obra.

## Amortització i deteriorament

Tal com disposa la normativa d'aplicació, l'immobilitzat intangible, (en el que s'inclou els drets d'autor), ha de ser objecte d'amortització i, si s'escau, de correcció valorativa quan es produeix un deteriorament. Atinent al que estableix la norma sisena de la «Resolució de 28 de maig de 2013 de l'ICAC, per la que es dicten normes de registre, valoració i informació a incloure a la memòria de l'immobilitzat intangible» així com al criteri fixat prèviament a la Consulta 2 del BOICAC nº 80/2009, i posteriorment a la Consulta 2 del BOICAC 89/2012, l'amortització i/o el deteriorament d'aquests elements haurà de seguir els següents criteris:

### Amortització

El mètode d'amortització d'aquests elements haurà de prestar especial atenció a la naturalesa del mateix, per la qual cosa **les quotes d'amortització es basaran en les expectatives racionals de generació de vendes** o «descàrregues» (en el cas de vendes electròniques), revisant anualment el pla inicial d'amortització en funció de les desviacions entre els imports previstos i els efectivament realitzats així com de les noves expectatives. Cal destacar que les quotes d'amortització d'aquests elements començaran a dotar-se a partir del moment de publicació de les obres, no podent-se realitzar amb anterioritat.

### Deteriorament

Amb caràcter anual ha de realitzar-se un test de deteriorament de cadascun dels elements en funció de la previsió d'ingressos/despeses als que puguin donar lloc. Si els deterioraments fossin d'escassa rellevància o complexos de calcular, atenent a la pròpia naturalesa d'aquests elements, podria justificar-se la no dotació per deteriorament. En cas contrari, hauria de comptabilitzar-se el deteriorament utilitzant el compte [690] «Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat intangible» amb abonament al compte [290] «Deteriorament de valor de l'immobilitzat intangible», de tal manera que disminueixi el valor de l'actiu immobilitzat intangible de cada obra/dret d'autor.

En referència al tractament fiscal, s'ha d'estar al que disposa la «Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost de Societats» (LIS) que va entrar en vigor l'1 de gener de 2015. A continuació, s'analitza el tractament que la LIS atorga a l'amortització, correcció valorativa (deteriorament) així com a la baixa definitiva de l'actiu immobilitzat intangible.

## Amortitzacions

En la Resolució de l'ICAC abans esmentada de data 28 de maig de 2013, s'estableix que els fons editorials, per analogia amb les obres audiovisuals, tenen una vida útil equivalent al període en el qual s'estima que contribuiran a la generació d'ingressos. No obstant, s'esmenta que aquesta no podrà ser superior a cinc anys, excepte que es pugui demostrar el contrari.

Al respecte, l'article 12.2 de la LIS estableix que seran deduïbles les amortitzacions de l'immobilitzat intangible atenent a la seva vida útil. Quan aquesta no pugui estimar-se d'una manera fiable, s'aplicarà el límit del 5% anual.

És important tenir en compte que, amb l'antiga llei de l'Impost de Societats, l'immobilitzat intangible amb vida útil definida s'amortitzava a un ritme del 10% anual sempre que l'adquisició dels elements s'hagués produït a títol oneros i a persones/societats no pertanyents al mateix grup.

## Deterioraments

L'article 13.2 de la LIS estableix que no seran deduïbles fiscalment les pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat intangible. Així doncs, quan comptablement s'hagués reconegut una pèrdua (correcció valorativa per aquest concepte), serà obligatori integrar-la a la base imposable de l'IS mitjançant un ajust extra-comptable positiu pel mateix import.

És important destacar que amb l'anterior normativa, es preveia la deduïbilitat fiscal dels deterioraments dels fons editorials quan haguessin transcorregut dos anys des de la posada en el mercat de les produccions o bé, abans d'aquest termini, sempre que es provés la realitat de la seva depreciació.

Així doncs, en el moment de què es produeixi una correcció valorativa de l'immobilitzat intangible, es produirà una diferència entre la valoració comptable i fiscal de l'element/s. En conseqüència, l'article 20 de la LIS estableix que, en aquests casos, s'integrarà la base imposable, en els períodes impositius que restin de vida útil, la diferència entre ambdós valors aplicant a aquesta el mètode d'amortització emprat. En cas de què fossin transmesos o donats de baixa amb anterioritat, la integració es practicarà en aquell moment.

L'aplicació pràctica d'aquesta integració consisteix en la realització d'un ajust extra-comptable positiu a la base imposable de l'IS.

## Baixa de l'immobilitzat

En el moment de donar de baixa l'element immobilitzat bé per la finalització de contracte o per la transmissió del mateix, s'haurà de reconèixer un benefici o una pèrdua comptable mitjançant els comptes [770] «Beneficis procedents de l'immobilitzat intangible» o [670] «Pèrdues procedents de l'immobilitzat intangible», respectivament.

A efectes fiscals, cal recordar que els deterioraments que s'haguessin dotat amb anterioritat a la baixa (no deduïbles fiscalment), s'hauran d'integrar a la base imposable. És a dir, s'haurà de realitzar un ajust extra-comptable negatiu per un import equivalent als deterioraments que haguessin estat objecte d'ajust extra-comptable positiu en exercicis anteriors.

La societat Y, dedicada a l'edició i distribució de llibres, adquireix a l'exercici 2016 i per un termini de 5 anys els drets d'autor d'una determinada obra per import de 10.000 euros. S'incorre en unes despeses per a l'elaboració dels llibres per import de 3.000 euros. Al tancament del 2016, la societat ha realitzat unes vendes totals de 1.200 unitats i, respecte dels anys vinents, estima dur a terme les següents:

| Any          | Vendes previstes | Vendes realitzades |
|--------------|------------------|--------------------|
| 2016         | -                | 1.200              |
| 2017         | 600              | -                  |
| 2018         | 200              | -                  |
| 2019         | 100              |                    |
| 2020         | 50               |                    |
| <b>Total</b> | <b>950</b>       | <b>1.200</b>       |

A més, anualment, es calcularan els cànons que, en el present exemple, es quantifiquen en 500 euros.



## 1. Per l'adquisició dels drets d'autor

| Compte | Concepte                                | Deure  | Haver  |
|--------|---|--------|--------|
| 203X   | Propietat intel·lectual (drets d'autor) | 10.000 |        |
| 57X    | Tresoreria                              |        | 10.000 |

## 2. Per les despeses d'elaboració

| Compte | Concepte                                | Deure | Haver |
|--------|---|-------|-------|
| 203X   | Propietat intel·lectual (drets d'autor) | 3.000 |       |
| 41X    | Creditors per prestacions de serveis    |       | 3.000 |

## 3. Pel reconeixement de l'amortització

| Compte | Concepte                                  | Deure | Haver |
|--------|---|-------|-------|
| 680X   | Amortització de l'immobilitzat intangible | 7.255 |       |
| 280X   | A. acumulada de l'immobilitzat intangible |       | 7.255 |

Quota d'amortització de 2016:  $(10.000+3.000) \times (1.200/2.150) = 7.255$

## 4. Per la despesa per cànon positius generats per les vendes

| Compte | Concepte                             | Deure | Haver |
|--------|--------------------------------------|-------|-------|
| 621    | Cànon                                | 500   |       |
| 410X   | Creditors per prestacions de serveis |       | 500   |

No obstant les previsions efectuades, **al segon any (2017)** es comprova que gairebé no es venen exemplars de l'obra publicada i, per tant, atenent el criteri comptable esmentat, es decideix dotar un deteriorament pel total de l'import de l'immobilitzat pendent d'amortitzar (que en aquell moment ascendeix a 5.745 euros).

### 5. L'assentament comptable és el següent:

| Compte | Concepte                                      | Deure | Haver |
|--------|---|-------|-------|
| 690X   | Pèrdues per det. de l'immobilitzat intangible | 5.745 |       |
| 290X   | Det. de valor de l'immobilitzat intangible    |       | 5.745 |

Aquest deteriorament no serà fiscalment deduïble, i per tant caldria fer un ajust extra-comptable positiu a la declaració de l'Impost de Societats de l'any 2017 per import de 5.745 euros.

Segueix-nos a:



[www.duransindreu.com](http://www.duransindreu.com)

### Personas de contacto:

#### **Ángel María Cenicerós**

Associat de l'Àrea Fiscal de Durán-Sindreu

[amcenicerós@duransindreu.com](mailto:amcenicerós@duransindreu.com)

#### **Gorka Alonso-Cuevillas**

Advocat de l'Àrea Fiscal de Durán-Sindreu

[galonsocuevillas@duransindreu.com](mailto:galonsocuevillas@duransindreu.com)

Aquesta publicació conté exclusivament informació general sobre la matèria analitzada. A través de la mateixa Durán-Sindreu no emet opinió jurídica o tècnica relativa a cap supòsit concret.

Abans de prendre qualsevol decisió sobre un cas particular li recomanem consultar-nos per adoptar una solució al seu cas concret o acudir a un assessor professional amb la deguda qualificació. Duran-Sindreu no assumirà cap responsabilitat en cas de què la informació exposada no sigui adaptada a un cas particular.

©Durán-Sindreu Asesores Legales y Tributarios, S.L.P.

**N.I.F. B-62340716 / VAT ES-B62340716**

**Avda. Diagonal, 618, 3ª Planta, 08021 de Barcelona.**

**☎ 93-602-52-22**

**Sociedad profesional inscrita en el Registro Mercantil de Barcelona en el Tomo 32.992, folio 165, hoja B-223.258.**