



BOICAC Nº 89/2012 Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de la explotación de unos derechos de autor.

Respuesta:

Una sociedad dedicada a la edición de libros tiene previsto lanzar junto a la edición impresa una versión electrónica (e-book) cuya distribución se realizará mediante descargas por internet. Para ello, adquiere a su autor el derecho a reproducir y distribuir una determinada obra. En particular, la consulta versa sobre el criterio que debe seguirse, ante la ausencia de un inventario físico, para valorar las existencias de los libros que se van a comercializar en formato electrónico.

La Propiedad Intelectual se encuentra regulada en el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual (modificado parcialmente por la Ley 23/2006, de 7 de julio), que en su artículo 10 la define como *"todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro"*.

Corresponden al autor de la propiedad intelectual dos clases de derechos: el derecho moral, regulado en el artículo 14, de carácter irrenunciable e inalienable y, el derecho de explotación de su obra, regulado en el artículo 17, que abarca los derechos, entre otros, de reproducción y distribución.

De acuerdo con el artículo 18, *"se entiende por reproducción la fijación directa o indirecta, provisional o permanente, por cualquier medio y en cualquier forma, de toda la obra o de parte de ella, que permita su comunicación o la obtención de copias"*.

Y en cuanto a la distribución, el artículo 19 establece lo siguiente:

- "1. Se entiende por distribución la puesta a disposición del público del original o de las copias de la obra, en un soporte tangible, mediante su venta, alquiler, préstamo o de cualquier otra forma.*
- 2. (...)*
- 3. Se entiende por alquiler la puesta a disposición de los originales y copias de una obra para su uso por tiempo limitado y con un beneficio económico o comercial directo o indirecto (...)."*

Los derechos de explotación tienen un plazo limitado, pues según el artículo 26 *"durarán toda la vida del autor y setenta años después de su muerte o declaración de fallecimiento"*.

Por último, hay que tener en cuenta que los derechos de explotación quedan amparados en el Contrato de Edición, cuyo concepto se recoge en el artículo 58 de la siguiente manera:



"Por el contrato de edición el autor o sus derechohabientes ceden al editor, mediante compensación económica, el derecho de reproducir su obra y el de distribuirla. El editor se obliga a realizar estas operaciones por su cuenta y riesgo en las condiciones pactadas y con sujeción a lo dispuesto en esta Ley."

Desde una perspectiva estrictamente contable, el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, define como inmovilizaciones intangibles los activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica (cuarta parte, definición del subgrupo 20). Estos elementos deben ser reconocidos en balance siempre y cuando cumplan los criterios establecidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) y en las normas de registro y valoración (NRV).

Para su reconocimiento, la NRV 5ª. "Inmovilizado intangible" del PGC exige que además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro contable regulados en el MCC, se cumpla el criterio de identificabilidad, lo que implica atender alguno de los dos siguientes requisitos:

- a) *Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.*
- b) *Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.*

Por su parte, los activos se definen en el MCC como *"bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro"*. Los activos deben reconocerse en el balance, de acuerdo con lo señalado en el apartado 5º del MCC, *"cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad"*.

De acuerdo con lo anterior, cabe concluir que los derechos adquiridos por la empresa para editar y distribuir los libros, en versión impresa y en formato electrónico, a través de Internet, se registrarán como un inmovilizado intangible por su precio de adquisición, trayendo a colación por analogía los criterios incluidos en el PGC para la propiedad industrial, en cuya NRV 6ª. "Normas particulares sobre el inmovilizado intangible", se dispone:

"b) Propiedad industrial. 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."

En este sentido, la norma cuarta de la Resolución de 21 de enero de 1992 del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, que debe considerarse en vigor al amparo de la Disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en todo aquello que no contradiga lo previsto en el PGC, establece lo siguiente:

"1. La "Propiedad industrial" se valorará por los costes incurridos para la obtención del derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial, siempre que, por las condiciones económicas que se deriven del contrato, deban inventariarse por la empresa adquirente (...)

2. Los derechos de propiedad industrial se valorarán, por el precio de adquisición o coste de producción, tal y como se definen en el Plan General de Contabilidad. Para el caso de obtenerse como consecuencia de un proyecto de desarrollo de la propia empresa, su activación se realizará por el importe de los gastos de desarrollo imputables a tales derechos que estén pendientes de amortización, más el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, y siempre que se cumplan las condiciones legales necesarias para su inscripción en el correspondiente Registro.

3. Las correcciones de valor a efectuar en los activos contabilizados como propiedad industrial, se realizarán de acuerdo a lo previsto en la NORMA DECIMA de esta Resolución.

4. Para los elementos de la propiedad intelectual se utilizarán los mismos principios y criterios de valoración que los indicados para la propiedad industrial, utilizando para su contabilización una partida específica."

Por tanto, para el registro contable de los derechos adquiridos por la sociedad consultante, de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 anterior, deberá emplearse una partida específica que se ubicará en el epígrafe A.I. del Activo del Balance.

En sintonía con estos criterios, cualquier desembolso relacionado con la elaboración del libro en soporte electrónico que cumpla la definición de activo se reconocerá como un mayor valor de los derechos de autor.



Respecto a la valoración posterior de los citados derechos, tal y como se ha indicado, el inmovilizado intangible debe ser objeto de amortización y, en su caso, corrección valorativa por deterioro. A tal efecto, podrán traerse a colación por analogía los criterios incluidos en la consulta 2 del Boletín de este Instituto nº 80, de diciembre de 2009, sobre el tratamiento contable de la producción y distribución de una obra audiovisual.

En consecuencia, el método de amortización deberá prestar especial atención a la naturaleza del activo, cuyo patrón de consumo está muy vinculado a la generación de ingresos, circunstancia que a su vez llevaría a considerar que si existiesen existencias físicas de libros en soporte impreso en ellas no se incorporaría cuota de amortización alguna. Esto es, las cuotas de amortización deberían estar basadas en las expectativas racionales de generación de ingresos futuros de los derechos de autor sobre la obra adquirida (por ventas del soporte físico de la obra -libro, etc.- y por los ingresos a obtener mediante "descargas" por acceso digital a la obra) con revisión anual del plan inicial de amortización trazado en función de las desviaciones entre los ingresos previstos y los ingresos realmente obtenidos por la explotación de la obra, y en función de las nuevas expectativas aparecidas de explotación futuras del correspondiente derecho de autor.

El tratamiento de las existencias (unidades en soporte físico) seguirá las normas generales de cómputo del coste de las unidades vendidas y el coste de las unidades en existencias finales al cierre de cada ejercicio, aplicando el oportuno convenio de valoración de las salidas de manera consistente en el tiempo.