

## ***Caso práctico sobre el reconocimiento de los derechos de autor por una editorial en el caso de e-book.***

Como sabemos actualmente las ventas de libros en versión digital está cobrando cada vez más impulso. Por lo tanto, pensamos que puede resultar interesante el tratamiento que debe dar una editorial a los pagos que realiza en concepto de derechos de autor a los propietarios de las obras que después se van a comercializar en versión electrónica (e-book) y que esta distribución vaya a reportar a la editorial ingresos durante más de un año.

Este tema, ya fue tratado por el ICAC en su consulta núm. 2 del 2. Consulta núm. 2. Inmovilizado intangible. NRV 5ª y 6ª. Sobre el tratamiento contable de la explotación de unos derechos de autor publicada en el BOCIAC 89 de marzo de 2012.

En esta consulta, se le preguntaba al ICAC 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.

El ICAC en un primer lugar realiza un recorrido por 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 por la Ley 23/2006, de 7 de julio), en concreto, se recuerda los conceptos de:

- Propiedad Intelectual.
- Derecho moral.
- Derecho de explotación de la obra.
- Reproducción.
- Distribución.
- Contrato de edición.

El ICAC a continuación recuerda el contenido del artículo 18 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, en el que, "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".

Después de todos estos recordatorios, al establecerse que los ingresos que le pueden provenir a la editorial por el pago de los derechos de autor, van a superar el ejercicio económico, se podría tratar para la editorial de un intangible, en cuyo caso hay que recordar los criterios para el reconocimiento de los intangibles contenidos en la NRV 5ª. "Inmovilizado intangible" del PGC.

Según esta norma, se reconocerá un intangible cuando se cumplan la definición de activo y los criterios de registro contable regulados en el Marco conceptual de la Contabilidad, y además cumplan también 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.

En cuanto a la definición de activo el Marco Conceptual de la Contabilidad MCC los define 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".

En función de todo lo anterior, el ICAC concluye 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.

También en esta línea, el ICAC indica 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."

También debe tenerse en cuenta lo indicado en 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."

El ICAC concluye que, en un principio 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. Nosotros proponemos la cuenta 210. Derechos de reproducción y distribución.

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.

También el ICAC indica que, 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 la citada consulta núm. 2 del BOICAC 80, se indica que con respecto a la vida útil de la obra, considerando su analogía con los gastos de desarrollo (activos intangibles con un mercado en continuo cambio, y por lo tanto sujetos a un elevado riesgo de obsolescencia), habrá que tener en cuenta el período máximo de 5 años, salvo prueba en contrario.

En cuanto al 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,

- si existiesen existencias físicas de libros en soporte impreso en ellas no se incorporaría cuota de amortización alguna.

Esto es, habría que tener en cuenta lo siguiente:

1. 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)
2. Se debe producir revisiones anuales 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.
3. 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

Veamos un caso práctico.

Caso práctico núm. 2.

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 por un importe de 400.000 euros.

Se prevé que la explotación va a tener lugar durante los próximos cuatro años y las descargas previstas en cada una de estos años al principio, son los siguientes:

AÑO	Descargas previstas
1	800.000
2	700.000
3	300.000
4	100.000
TOTAL	1.900.000

Contabilizar lo que proceda en cada uno de estos años, sabiendo que durante el año las descargas reales producidas han sido:

AÑO	Descargas reales.
1	900.000
2	200.000

Ante esta bajada de las descargas y en función de esta realidad, se prevé para el tercer año, las descargas van a ser de 50.000 euros, y la vida útil del producto finaliza.

#### SOLUCIÓN:

Tal y como se indica en la consulta del ICAC, para el registro contable de los derechos adquiridos por la sociedad, si cumple las condiciones de Activo del Marco Conceptual, deberá emplearse una partida específica que se ubicará en el epígrafe A.I. del Activo del Balance, registrándose por su precio de adquisición. Nosotros proponemos la cuenta 20X. Derechos de reproducción y distribución.

400.000	20x	Derechos de reproducción y distribución	a	Contrapartida		400.000
---------	-----	---	---	---------------	--	---------

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.

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 ("descargas" por acceso digital a la obra).

Se debe producir revisiones anuales 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.

La amortización durante los dos primeros años en función de las descargas previstas es:

Año 1:  $400.000 \times 800.000 / 1.900.000 = 168.421,05$  euros.

168.421,05	680	Amortización del inmovilizado intangible	a	Amortización del inmovilizado intangible		168.421,05
------------	-----	--	---	--	--	------------

Año 2:  $400.000 \times 700.000 / 1.900.000 = 147.368,42$  euros.

147.368,47	680	Amortización del inmovilizado intangible	a	Amortización del inmovilizado intangible		147.368,47
------------	-----	--	---	--	--	------------

Año 3, Según la realidad acontecida, por las descargas reales acontecidas, se prevé que en el año 3 se realicen 50.000 descargas y finalice la vida útil:

AÑO	descargas
1	900.000
2	200.000
3	50.000
4	0
TOTAL	1.150.000

Con esta nueva información las amortizaciones de los años 1 y 2 deberían haber sido las siguientes:

Año 1:  $400.000 \times 900.000 / 1.150.000 = 313.043,47$  euros.

Año 2:  $400.000 \times 200.000 / 1.150.000 = 69.565,22$  euros

En consecuencia, el impacto de estos nuevos datos sobre las amortizaciones, es el siguiente:

AMORTIZACIÓN PRACTICADA	AMORTIZACIÓN QUE CORRESPONDE	DIFERENCIA	
168.421,05	313.043,47	- 144.622,42	
69.565,22	27.826,07	41.739,15	
237.986,27	340.869,54	- 102.883,27	

Existe una diferencia de 102.883,27 debido a un cambio en el criterio de amortización debido a la nueva información proporcionada.

Según la NRV 22ª relativa a cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, se indica que:

- Cambios en las estimaciones contables. Tendrá una solución prospectiva (de futuro). Ajustes en el valor contable que sean consecuencia de obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos.
- Cambio en los criterios contables o una corrección de errores. Tendrá una solución retroactiva (de pasado), con cargo o abono a Reservas.

No obstante, en la NRV 2ª Inmovilizado material (2.1), indica que: Los cambios que, en su caso, pudieran originarse en el valor residual, la vida útil y el método de amortización de un activo, se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, salvo que se tratara de un error.

No obstante, en la NRV 22ª, también se indica que *“Sin embargo, se calificará como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos y pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, .....como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, .... El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos”*.

En consecuencia, no afectará a ejercicios anteriores, sino que se llevará al propio ejercicio y a los futuros.

De tal modo, que el impacto que tendrá en la amortización del ejercicio y en de los futuros, es el siguiente:

AÑOS	AMORTIZACIÓN PRACTICADA	VALOR CONTABLE	
1	168.421,05	231.578,95	
2	147.368,47	84.210,48	
Próximas amortizaciones			
AÑOS	estimación de descargas		amortización
3	50.000	$84.210,48 \times 50.000/50.000$	84.210,48
4	0	$84.210,48 \times 0/50.000$	-
TOTAL	50.000		84.210,48

De tal modo que en el año 3 (último año de vida útil real) se amortizará el importe restante del valor contable por 84.210,48 euros.

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.