

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**  
**Consultas Vinculantes**

**NUM-CONSULTA**    **V1838-18**

**ORGANO**            SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

**FECHA-SALIDA**    22/06/2018

**NORMATIVA**       LIS Ley 27/2014 arts. 10, 11, 12

**DESCRIPCION-  
HECHOS**

La entidad consultante, residente fiscal en territorio común, en el ejercicio de su objeto mercantil, suscribirá de forma habitual contratos de adquisición de derechos de explotación de obras cinematográficas para ser posteriormente cedidos a cadenas de televisión, soportes de DVD, televisión a la carta, señal de cable, etc.

En virtud de estos contratos, la parte transmitente cedería a la consultante en exclusiva, mayoritariamente a perpetuidad y para su explotación en el territorio en el que se fije el contrato, la totalidad de los derechos de explotación de un conjunto de películas objeto del contrato (en adelante "la librería"). Estos derechos incluirían con carácter general la reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de las obras que componen la librería adquirida.

La contraprestación pactada por la adquisición de los materiales de las películas y la cesión de los derechos de explotación de la librería, se configura como un importe global por la librería, sin poder especificar ni individualizar en los contratos cuál es el valor individual que se le otorga a cada título y, a su vez, qué parte del precio se corresponde con el coste de adquisición del derecho de explotación y qué parte con el valor de los materiales, si bien este segundo componente tiene generalmente un valor testimonial.

Adquirida por la consultante cada librería de derechos de explotación, estos pasarían a formar parte del catálogo de títulos sobre los que la consultante tendría capacidad de explotar mediante contratos de cesión o licencia de derechos con los distintos medios audiovisuales, por ejemplo, con cines, televisiones, o videoclubs (en adelante "el catálogo").

A estos efectos, la consultante pasaría entonces a formalizar con terceras partes independientes, en función de la competencia territorial de explotación los derechos de su propiedad, contratos de cesión o licencia de derechos con los distintos medios audiovisuales, cines, televisiones, o videoclubs. A estos cedería siempre con carácter temporal y con cierta frecuencia para un número de pases limitado, la explotación de un conjunto de obras elegidas de común acuerdo dentro de las disponibles en el catálogo de películas disponibles para la explotación.

En cuanto a la tipología de los derechos de explotación sobre obras cinematográficas que adquiriría se encontrarían incluidos títulos dirigidos por directores diferentes y producidos en épocas distintas.

Respecto a la antigüedad de las películas, se encontrarían películas cuya producción fue realizada hace 60 años, hasta obras producidas dentro de los 5/10 años anteriores a la fecha de la firma del contrato. Los derechos objeto de adquisición no contemplarían derechos sobre películas recién producidas o estrenadas o en sus 5 primeros años de difusión.

Muchos de los títulos que serían adquiridos en cada librería podrían no llegar a ser efectivamente explotados tras su adquisición, generalmente porque no se encuentren clientes que demanden la cesión de dichas obras para su exhibición o reproducción, Y con menor frecuencia, porque no se conozca o no se encuentre el laboratorio o lugar físico en el que estén depositados los soportes materiales de la obra intelectual para su reproducción.

**CUESTION-  
PLANTEADA**

1. Cuál es el coeficiente lineal de amortización establecido en la tabla de amortizaciones de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que debería ser aplicado sobre los derechos de explotación de las obras cinematográficas que son adquiridos a perpetuidad.

2. Si es posible aplicar los métodos de amortización según porcentaje constante y números dígitos regulados en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para determinar la amortización fiscal de dichos derechos de explotación.

3. A falta de otro parámetro para distribuir el precio global de los lotes o librerías de películas, si es admisible determinar el coste unitario de cada título dividiendo el precio total pagado por el lote o librería entre el número de títulos adquiridos.

4. Si es fiscalmente deducible la amortización que se registre de los títulos que se encuentren en condiciones de explotación y disponibles para su cesión pero que no sean finalmente adquiridos por los clientes por falta de demanda de los mismos.

## CONTESTACION-COMPLETA

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece que:

“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

Asimismo, el artículo 11 de la LIS establece que:

“1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(...)

3. 1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

(...)”

En virtud de lo anterior, a efectos de analizar el tratamiento fiscal aplicable a los hechos planteados en el escrito de consulta, resulta preciso conocer el tratamiento contable de los mismos, para lo cual este Centro Directivo ha solicitado al respecto informe al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), el cual en informe de 26 de abril de 2017, ha establecido lo siguiente:

“(...)”

La consulta versa sobre el tratamiento contable de la adquisición de los derechos de explotación de unas obras cinematográficas.

### 1. Antecedentes

En el ejercicio de su objeto mercantil, la consultante suscribirá de forma habitual contrato de adquisición de derechos de explotación de obras cinematográficas para ser posteriormente cedidos a cadenas de televisión, soportes de DVD, televisión a la carta, señal de cable, etcétera.

En virtud de estos contratos, la parte transmitente cedería a la consultante en exclusiva, mayoritariamente a perpetuidad y para su explotación en el territorio en el que se fije en el contrato, la totalidad de los derechos de explotación de un conjunto de películas objeto del contrato (en adelante, “la librería”). Estos derechos incluirían con carácter general la reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de las obras que componen la librería adquirida.

Asimismo podría ocurrir que, determinadas obras, no llegaran a ser efectivamente explotadas tras su adquisición bien porque no existen clientes que las demanden o, con menor frecuencia, porque no se conozca o no se encuentre el laboratorio o lugar físico en el que estén depositados los soportes materiales de la obra intelectual para su reproducción.

(...)

### 2. Informe del ICAC

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su Cuarta parte, define las inmovilizaciones intangibles, en el subgrupo 20, como “activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica”. Estos elementos deben ser reconocidos en el 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).

Por su parte, en el MCC se definen los activos 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 sean posible la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad.

En este sentido, la NRV 5ª. Inmovilizado intangible del PGC, señala lo siguiente:

“Para el reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible, es preciso que, además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el MCC, cumpla el criterio de identificabilidad.

El citado criterio de identificabilidad implica que el inmovilizado cumpla alguno de los dos requisitos siguientes:

- 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.

(...)”

Adicionalmente, los criterios de contabilización de las obras audiovisuales vienen recogidos en la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible. En concreto, en su norma Sexta. Normas particulares del inmovilizado intangible se señala que:

“3. Propiedad intelectual.

...

3. Para los elementos de la propiedad intelectual, con carácter general, se utilizarán los mismos principios y criterios de valoración indicados para la propiedad industrial, utilizando para su contabilización una partida específica. En particular, para los elementos que a continuación se indican, se seguirán las siguientes reglas:

a) Obra audiovisual.

1. Las «Obras audiovisuales» son las creaciones expresadas mediante una serie de imágenes asociadas, con o sin sonorización incorporada, que estén destinadas esencialmente a ser mostradas a través de aparatos de proyección o por cualquier otro medio de comunicación pública de la imagen y del sonido, con independencia de la naturaleza de los soportes materiales de dichas obras.

2. Una obra audiovisual se calificará como inmovilizado intangible cuando se destine a servir de forma duradera a la actividad de la empresa por ser objeto de cesión a terceros sin transferir de manera sustancial los riesgos y beneficios asociados a la misma.

3. La obra audiovisual encargada a otras empresas o instituciones se valorará por su precio de adquisición.

4. Si los proyectos se realizasen con medios propios se valorarán por su coste de producción, que comprenderá todos los costes directamente atribuibles y que sean necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo, en particular, los siguientes conceptos:

- a) Costes del personal afecto directamente a la producción.
- b) Costes de materias primas, materias consumibles y servicios, utilizados directamente en la obra audiovisual.
- c) Amortizaciones del inmovilizado afecto directamente a la obra audiovisual.
- d) La parte de costes indirectos que razonablemente afecten a la obra audiovisual, siempre que respondan a una imputación racional de los mismos.
- e) El coste del registro y formalización de la obra audiovisual bajo las mismas premisas que se exige para la propiedad industrial.

5. En ningún caso se imputarán a la obra audiovisual los gastos de comercialización, como son la publicidad y promoción, y los de estructura general de la empresa.

6. La obra audiovisual deberá amortizarse durante su vida útil a partir del momento en que esté en condiciones de funcionamiento, es decir, cuando sea susceptible de producir ingresos con regularidad. Salvo prueba en contrario, se presumirá que la fecha de inicio de la amortización es la de calificación administrativa por edades.

Si desde una perspectiva económica racional dicho hito no fuera suficiente para considerar que el activo se encuentra en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que está destinado, esto es, de forma plena y con regularidad, el inicio del período de amortización deberá posponerse hasta que concurra dicha circunstancia, en particular, hasta que se

produzca su estreno comercial, sin perjuicio, claro está, de la obligación de registrar antes de esa fecha, en su caso, la correspondiente pérdida por deterioro.

La vida útil de estos activos es el periodo en el cual se estima que contribuirán a la generación de ingresos en la empresa. Salvo prueba en contrario, este plazo no será superior a cinco años, debiéndose justificar en la memoria de las cuentas anuales, en su caso, las circunstancias que hayan llevado a considerar una vida útil superior.

Del mismo modo, el método de amortización deberá prestar especial atención a la naturaleza del activo, cuyo patrón de consumo está muy vinculado a la difusión de la obra en los primeros años de explotación, sin que en ningún caso proceda aplicar una amortización creciente.

7. Una obra audiovisual se calificará como existencias cuando se posea para ser vendida o consumida en el curso normal de la explotación, o esté en proceso de producción y esté previsto destinarla a cualquiera de dichas finalidades.”

De acuerdo con lo anterior, los costes incurridos en la adquisición de las obras cinematográficas se reconocerán como un activo intangible si tienen proyección económica futura; esto es, cumplen el criterio de reconocimiento porque es probable la obtención de rendimientos o beneficios económicos futuros mediante su uso. A estos efectos, el desembolso incurrido por la adquisición de obras para las que no se conozca o no se encuentre el laboratorio o lugar físico en el que estén depositados los soportes materiales, en la medida en que formen parte de la librería adquirida, como un conjunto, debe calificarse como un coste inherente a la adquisición del resto de obras cuya explotación comercial sí que se considera probable.

Con posterioridad a su reconocimiento inicial, los citados derechos serán objeto de amortización y, en su caso, corrección valorativa por deterioro. A tal efecto, 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 las cuotas de amortización deberían estar basadas en las expectativas racionales de generación de ingresos futuros de la obra adquirida 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.

A mayor abundamiento, respecto a la vida útil y el método de amortización, en la RICAC se aclara que salvo prueba en contrario la vida útil no será superior a cinco años, debiéndose justificar en la memoria de las cuentas anuales, en su caso, las circunstancias que hayan llevado a considerar una vida útil superior. Del mismo modo, el método de amortización deberá prestar especial atención a la naturaleza del activo, cuyo patrón de consumo está muy vinculado a la difusión de la obra en los primeros años de explotación, sin que en ningún caso proceda aplicar una amortización creciente.

Por último, nótese que la regulación que se ha reproducido se centra en la producción inicial de la obra, cuyos ingresos es más que probable que muestren un patrón de consumo decreciente y constituyan una buena estimación del patrón de consumo de la obra. Sin embargo, en el caso objeto de consulta, la librería ya tiene una antigüedad de, al menos, cinco años, circunstancia que debería llevar a considerar, antes de seguir un método de amortización decreciente, si en este otro modelo de negocio la generación de ingresos también está vinculada a los primeros años de explotación por parte de la consultante.”

Partiendo del tratamiento contable que puede deducirse del informe del ICAC, puede señalarse lo siguiente en cuanto al tratamiento fiscal aplicable a las cuestiones planteadas:

El artículo 12.1 de la LIS establece que:

“1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la siguiente tabla:

(...)

Reglamentariamente se podrán modificar los coeficientes y períodos previstos en esta letra o establecer coeficientes y períodos adicionales.

b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

El porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes:

1.º 1,5, si el elemento tiene un período de amortización inferior a 5 años.

2.º 2, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 5 años e inferior a 8 años.

3.º 2,5, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

El porcentaje constante no podrá ser inferior al 11 por ciento.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante porcentaje constante.

c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.

La suma de dígitos se determinará en función del período de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante números dígitos.

(...)"

De acuerdo con el artículo 12.1 de la LIS, serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia, considerándose que la depreciación es efectiva cuando, entre otros, sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la tabla recogida en dicho precepto.

En este sentido, la tabla de amortización incluida la letra a) del apartado 1 del artículo 12 de la LIS, contiene una relación de elementos agrupados por su naturaleza, con el coeficiente lineal máximo y el período de años máximo correspondiente a cada uno de ellos. En concreto, el grupo de "Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales" tiene un coeficiente lineal máximo del 33% y un período de años máximo de 6 años. A este respecto, se considera que las producciones cinematográficas representan elementos del inmovilizado intangible que engloban todos los derechos inherentes a tales producciones, entre ellos los derechos a la distribución de las mismas o los derechos de explotación a que se refiere el caso concreto planteado en el escrito de consulta.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 12.1 de la LIS se considerará que la depreciación es efectiva cuando, entre otros, sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización, tal y como establece su letra b), o sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos, tal y como establece su letra c).

No obstante, por lo que se refiere a los elementos del inmovilizado intangible, la aplicación de los métodos de amortización según porcentaje constante o según números dígitos está condicionado a que tales elementos estén recogidos de forma expresa en tablas de amortización oficialmente aprobadas, dado que dichos métodos se basan en los coeficientes de amortización establecidos en dichas tablas.

De acuerdo con lo que se acaba de señalar, los derechos de explotación a que se refiere el escrito de consulta podrán amortizarse según los métodos de amortización del porcentaje constante o de los números dígitos regulados, respectivamente, en las letras b) y c) del artículo 12.1 de la LIS, en los términos establecidos en los artículos, respectivamente, 5 y 6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, siendo deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades la amortización que resulte de aplicar tales métodos, siempre que esté contabilizada.

En lo que se refiere a la admisibilidad de determinar el coste unitario de cada título dividiendo el precio total pagado por el lote o librería entre el número de títulos adquiridos, no se considera competencia de este Centro Directivo determinar el tratamiento contable de la adquisición realizada por la entidad consultante, en el sentido de considerar cada derecho de explotación de las obras como un activo individual, que será objeto de una explotación separada e independiente, o bien considerar que el activo que se adquiere es la librería, como un todo, en su conjunto, que es lo que parece desprenderse del Informe del ICAC a que antes se ha hecho referencia.

En lo que se refiere a la deducibilidad fiscal de la amortización que se registre de los títulos que se encuentren en condiciones de explotación y disponibles para su cesión pero que no sean finalmente adquiridos por los clientes por falta de demanda de los mismos, de acuerdo con lo señalado en la cuestión anterior, no resulta posible pronunciarse a este respecto.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.