

**ACORD 17/2020, de 19 de febrer, del Ple del
Consell de l'Audiovisual de Catalunya**

Resolució del recurs de reposició interposat per Productors Audiovisuals Federats (PROA) contra l'Acord 83/2019, de 2 d'octubre, del Ple del Consell de l'Audiovisual de Catalunya, de verificació del compliment de les obligacions de finançament d'obres audiovisuals (Expedient núm. 7/V/2019)

Fets

1r. Mitjançant l'Acord 83/2019, de 2 d'octubre, el Ple del Consell de l'Audiovisual de Catalunya (en endavant, CAC) va aprovar l'Informe sobre la verificació del compliment, durant l'any 2018, de les obligacions de finançament d'obres audiovisuals europees per part de la Corporació Catalana de Mitjans Audiovisuals, SA.

Aquest acord es va comunicar a l'associació Productors Audiovisuals Federats (en endavant, PROA) el 4 d'octubre de 2019.

2n. La senyora Montserrat Bou Sala, en nom i representació de PROA, va presentar, en data 13 de novembre (registre d'entrada núm. 606/2019), un escrit mitjançant el qual interposava recurs potestatiu de reposició contra l'Acord 83/2019, de 2 d'octubre, del Ple del Consell de l'Audiovisual de Catalunya.

La part recurrent, amb la valoració prèvia de la impugnabilitat de l'acte que és objecte de recurs, al·lega que la Corporació Catalana de Mitjans Audiovisuals (en endavant, CCMA) no ha dut a terme correctament el càlcul per verificar el compliment de l'obligació de finançament anticipat de la producció europea corresponent al 6% dels ingressos computables.

Així mateix, al·lega que la CCMA no ha complert amb l'obligació de destinar, com a mínim, el 75% de l'obligació de finançament a pel·lícules cinematogràfiques de qualsevol gènere, ni tampoc amb l'obligació de destinar almenys el 12,5% a pel·lícules o minisèries per a televisió.

D'acord amb les al·legacions formulades, PROA ha sol·licitat que el CAC procedeixi a corregir el càlcul i declari l'incompliment de l'obligació de la CCMA d'aplicar en l'exercici 2018 part del 6% dels seus ingressos computables al finançament de pel·lícules cinematogràfiques de qualsevol gènere i a pel·lícules o minisèries per a televisió, en els percentatges que correspondria legalment a cadascun d'aquests conceptes.

3r. Mitjançant l'Acord 105/2019, de 20 de novembre, el Ple del CAC va acordar traslladar a la CCMA el recurs potestatiu de reposició interposat per PROA contra l'Acord 83/2019, de 2 d'octubre, del Ple del CAC, sobre la verificació del compliment de les obligacions de finançament d'obres audiovisuals, per tal que en un termini màxim de quinze dies al·legués tot el que considerés procedent.

4t. En data 10 de desembre de 2019, la CCMA va presentar una sol·licitud d'ampliació del termini per presentar al·legacions, que va ser estimada pel Ple del CAC mitjançant l'Acord 118/2019, d'11 de desembre.

5è. El 23 de desembre següent, va tenir entrada en el Registre del CAC l'escrit d'al·legacions de la CCMA mitjançant el qual sol·licita, pels motius que s'analitzen més endavant, que el CAC desestimi el recurs de reposició interposat per PROA contra l'Acord 83/2019, de 2 d'octubre, pel qual s'aprova l'Informe sobre la verificació del compliment, durant l'any 2018, de les obligacions de finançament d'obres audiovisuals europees per part de la Corporació Catalana de Mitjans Audiovisuals, SA.

Fonaments de dret

Impugnabilitat de l'Acord de verificació del compliment de les obligacions de finançament d'obra audiovisual europea

L'apartat 3 de l'article 5 de la Llei 7/2010, de 31 de març, general de la comunicació audiovisual (LGCA), disposa que per a les emissions de cobertura limitada a l'àmbit d'una comunitat autònoma, el control i seguiment del finançament anticipat de la producció europea correspon a l'òrgan audiovisual autonòmic competent. En el cas que ens ocupa, el CAC és el responsable de realitzar la verificació del compliment esmentat.

Mitjançant l'Acord 83/2019, de 2 d'octubre, el Ple del Consell de l'Audiovisual de Catalunya va aprovar l'Informe sobre la verificació del compliment, durant l'any 2018, per part de la Corporació Catalana de Mitjans Audiovisuals, SA, de les obligacions de finançament d'obres audiovisuals europees. Efectivament, aquest acte administratiu posa fi a la via administrativa, i es pot interposar, amb caràcter potestatiu, un recurs de reposició davant del mateix òrgan que el va dictar.

D'acord amb el que disposa l'article 4 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, del procediment administratiu comú de les administracions públiques, les associacions i organitzacions representatives d'interessos econòmics i socials són titulars d'interessos legítims col·lectius i, per tant, interessades en els termes que una llei específica els ho reconegui. A aquests efectes, els paràgrafs finals de l'apartat 3 de l'article de la LGCA 5 reconeixen la legitimació directa d'aquestes associacions.

Primer. El càlcul per a la verificació del compliment de les obligacions de finançament d'obra audiovisual europea

L'apartat 3 de l'article 5 de la LGCA estableix la destinació de la inversió anticipada que ha de complir el prestador de serveis de televisió de gestió pública i introdueix amb més detall la destinació d'aquesta inversió.

Per tal d'acreditar l'obligació de finançament d'obra audiovisual europea, la CCMA trameta anualment al CAC la informació sobre la qual es verifica si ha complert amb les obligacions que disposa la LGCA. Entre la documentació rebuda es comptabilitza, d'una banda, el desglossament dels ingressos computables per al compliment de l'obligació del 6% d'inversió en obra europea i, de l'altra, el detall de l'import diferenciat per tipologia de l'obra finançada, tal com disposa l'apartat 3 de l'article 5 de la LGCA.

En aquest sentit, cal posar de manifest que el CAC ha verificat, en aquest darrer exercici, les dades aportades per la CCMA amb el mateix criteri amb que ho ha fet sempre, i a l'empara d'una normativa que manté inalterats els conceptes aquí discutits, d'acord amb la LGCA i la Instrucció general sobre les obligacions de difusió i finançament d'obres audiovisuals europees i en matèria de reserva d'espai a programadors independents,

aprovada mitjançant l'Acord del Ple del Consell 103/2008, de 18 de juny, com abans ho establí la Instrucció general del CAC de l'any 2001 (Instrucció general del Consell de l'Audiovisual de Catalunya aprovada per l'Acord 5/2001, de 31 d'octubre).

És a dir, a partir del 6% de la xifra total dels ingressos que consten a l'informe de declaració tramès, en relació, exclusivament, amb el servei de comunicació audiovisual de televisió. D'acord amb aquests conceptes i imports, el CAC procedeix a verificar si el prestador de serveis de comunicació audiovisual de televisió destina correctament els imports declarats al finançament de pel·lícules cinematogràfiques de qualsevol gènere i a pel·lícules o minisèries per a televisió, en els percentatges que corresponen legalment a cadascun d'aquests conceptes, fent constar en l'emissió del seu informe, de manera explícita, les obligacions que han estat acomplertes.

En conseqüència, en l'informe de verificació anual sobre el compliment de les obligacions de finançament d'obres audiovisuals europees, el CAC pren com a base de càlcul la informació declarada per la CCMA d'acord amb el detall dels ingressos computables establerts a l'article 13 de la Instrucció general del Consell de l'Audiovisual de Catalunya sobre les obligacions de difusió i finançament d'obres audiovisuals europees i en matèria de reserva d'espais a programadors independents, i de conformitat amb el que estableix l'article 19 de la Instrucció general mateixa.

Això no obstant, pel que fa al concepte d'*ingressos computables*, PROA discuteix la base de càlcul aplicada per la CCMA, fonamentalment, perquè posa en qüestió l'abast del concepte *subvencions*, atès que qualifica també com a subvencions les aportacions de capital que efectua la Generalitat. A aquests efectes, en l'apartat 17 de l'al·legació primera, tot computant les aportacions com a subvencions –diu literalment, “subvencions, al cap i a la fi”–, PROA conclou que “[...] els ingressos per aportacions són més de quatre vegades els que s'obtenen per publicitat. Com és evident, aquestes proporcions xoquen amb les quantitats establertes a l'Acord”.

Per la qual cosa, després d'afirmar que “[...] és inversemblant que a l'Acord [amb referència a l'Acord del CAC], es digui que els ingressos provinents de la publicitat són gairebé 90 vegades superiors als ingressos per subvencions (o “aportacions”) [...]”, entén que la proporció que han de guardar els ingressos per subvencions i per publicitat, en aquest cas, circumscrits a la televisió, ha de ser “[...] del mateix ordre de magnitud, aproximadament, que la proporció que presenta la totalitat d'ingressos per subvencions (aportacions de ràdio i de televisió de la CCMA), en comparació amb la totalitat dels ingressos de publicitat (de ràdio i de televisió) de la CCMA: una proporció d'almenys 4:1”.

Seguint amb aquesta lògica, a l'apartat 20 d'aquesta mateixa al·legació PROA fa la projecció d'ingressos computables següent: 1) ingressos per publicitat de televisió: 49.097.371 d'euros, i 2) ingressos per subvencions a la televisió: 200.000.000 d'euros. La suma de tots dos conceptes, conclou PROA, faria que els ingressos computables poguessin prop de 250.000.000 d'euros.

Aquesta no és la interpretació que segueix la CCMA, que no qualifica l'aportació com a subvenció i en, conseqüència, no la incorpora com a ingressos computables. En concret, en el termini que se li ha atorgat per formular al·legacions al recurs de reposició presentat per PROA, la CCMA ha manifestat, en síntesi, el següent: «[...] Cal dir que les aportacions de la Generalitat es realitzen en concepte d'“Aportacions de capital de la Generalitat” (article pressupostari 83) dins del Capítol 8 de Variacions d'actius financers. És a dir, en concepte d'aportacions de capital de socis. Això vol dir que l'aportació no té la naturalesa jurídica de subvencions. Si fossin subvencions es registrarien pressupostàriament en

l'article 44 dins del capítol 4 de Transferències corrents de l'Administració de la Generalitat [...]».

Així mateix, aquesta interpretació ve avalada per l'Informe sobre el concepte de subvencions a l'efecte dels ingressos computables sobre el finançament anticipat de la producció europea, d'acord amb l'apartat 3 de l'article 5 de la Llei 7/2010, de 31 de març, general de la comunicació audiovisual, de data 9 de desembre de 2014, que s'adjunta com annex a aquest acord, efectuat per encàrrec del CAC a la Universitat Pompeu Fabra de Barcelona, que interpreta i fixa l'abast del concepte de subvenció en el marc de l'obligació de finançament.

En síntesi, l'Informe assenyala que: “[...] en termes fiscals i comptables s’han distingit, tradicionalment, dos tipus de subvencions: capital i explotació.

Les subvencions de capital es comptabilitzen al patrimoni net. Aquestes es registren al compte de pèrdues i guanys segons els criteris de la inversió de capital a la que fa efecte.

Les subvencions d'explotació es registren al compte de Pèrdues i guanys l'exercici en el qual es reben o en el qual es registra la despesa a la qual fan referència la subvenció [...] Els ingressos d'explotació, que constitueixen la base per definició comptable i mercantil, inclou subvencions, però no totes, només aquelles que es registren al compte de pèrdues i guanys durant l'exercici de referència [...]”.

I conclou l'Informe que: “[...] les subvencions que s’han de considerar incorporades en el compte de resultats com a ingressos d'explotació, són, per una banda les subvencions d'explotació rebudes (s’han de computar com a ingressos en el mateix exercici en què es meritin les despeses que estiguin finançant); i per l'altra, pel que fa a les subvencions de capital que financen actius no corrents, únicament la proporció de les subvencions de capital rebudes lligada a la dotació a l'amortització dels elements finançats efectuada en cada període [...]”.

Vist que en el marc dels ingressos computables de l'article 13 de la Instrucció general del CAC l'Informe esmentat avala l'abast del concepte de *subvenció*, a efectes de l'obligació de finançament, en coherència amb la interpretació que efectua la CCMA en els seus informes de declaració, cal desestimar l'al·legació de PROA sobre l'eventual inadequació de la base de càlcul emprada per la CCMA a l'efecte de destinar el 6% de la xifra total d'ingressos –de l'exercici 2017– al finançament anticipat d'obres europees.

Segon. L'obligació de destinar, com a mínim, el 75% de l'obligació de finançament de pel·lícules cinematogràfiques de qualsevol gènere i el 12,5% a pel·lícules o minisèries per a televisió.

El tercer paràgraf de l'apartat 3 de l'article 5 de la LGCA estableix que, com a mínim, el 75 per cent de l'obligació de finançament s'ha de destinar a finançar pel·lícules cinematogràfiques de qualsevol gènere. Així, el Consell va prendre com a xifra de partida del càlcul del 6% dels ingressos de l'exercici de 2017 la xifra total declarada dels ingressos computables; en concret, 52.121.368 €, el 6% dels quals són 3.127.282,08 €. No obstant això, cal observar que l'import destinat per TVC al finançament anticipat d'obres audiovisuals europees fou de 20.125.529,89 €, és a dir, una diferència a favor de la CCMA de 16.998.247,81 €.

En concordança amb el que assenyala l'al·legació primera del recurs, PROA manifesta aquí, novament, que la xifra sobre la qual cal efectuar el càlcul del 75 per cent de

l'obligació de finançament de pel·lícules cinematogràfiques de qualsevol gènere, ha d'incorporar la totalitat de les subvencions (*aportacions* incloses) rebudes de la Generalitat.

Tot i així, fins i tot assumint les xifres facilitades per la CCMA mateixa, entén la reclamant que “[...] el 6% de la inversió obligada a partir dels ingressos computables correspon a 3.127.282,08 €, de manera que el 75% dels quals per a donar compliment a l'obligació legal situaria la inversió mínima per a pel·lícules cinematogràfiques en 2.345.461,56 €[...]”.

Efectivament, l'import de l'obligació de finançament de pel·lícules cinematogràfiques de qualsevol gènere, d'acord amb el criteri emprat per la CCMA i verificat pel CAC, hauria d'haver arribat als 2.345.461,56 €. Per contra, la CCMA hi va destinar 1.702.399,93 € i, en conseqüència, no compleix amb l'obligació que disposa el tercer paràgraf de l'apartat 3 de l'article 5 de la LGCA.

En aquest sentit, cal posar de manifest que l'Acord 83/2019, de 2 d'octubre, del Ple del CAC, de verificació del compliment de les obligacions de finançament d'obres audiovisuals, assenyala, de manera expressa, quines són les obligacions efectivament assolides, entre les quals no se cita la relativa a l'obligació que disposa el tercer paràgraf de l'apartat 3 de l'article 5 de la LGCA. En concret, la conclusió de l'Acord esmentat diu el següent: “[...] es considera que, en l'exercici 2018, la CCMA ha donat compliment, d'acord amb els conceptes i imports declarats, a l'obligació de finançament anticipat d'obres audiovisuals europees, amb el 6 per 100 dels ingressos meritats en l'exercici anterior conforme al seu compte d'explotació, i amb el quart, cinquè i sisè paràgrafs de l'apartat 3 de l'article 5 de la LGCA”.

A les conclusions de l'Acord 83/2019 s'hi recollen, per tant, les obligacions a les quals la CCMA havia donat compliment; no així l'obligació referent al finançament de pel·lícules cinematogràfiques de qualsevol gènere, les xifres relatives al qual ja es posaven en relleu en la fonamentació de l'acord. En conseqüència, cal apreciar, novament, aquesta circumstància i estimar, en aquest sentit, l'al·legació formulada per PROA, d'acord amb la qual cal situar la inversió mínima per a pel·lícules cinematogràfiques en 2.345.461,56 €, tot requerint a la CCMA el seu compliment efectiu.

Finalment, pel que fa al finançament de pel·lícules o minisèries de televisió, PROA al·lega que “s'haurien de dedicar al finançament de pel·lícules o minisèries de televisió, com a mínim, 1.875.000 €. Cal observar, però, que aquesta xifra resultaria d'uns ingressos computables situats entorn dels 250.000.000 € (en la projecció estimativa efectuada per PROA), que, com analitza i conclou el fonament de dret primer d'aquest acord, no es pot estimar. En aquest sentit, l'obligació de finançament de pel·lícules o minisèries de televisió se situaria en els 390.910,26 €, havent-hi destinat la CCMA 1.050.000 €. En conseqüència, s'ha d'entendre assolit el compliment efectuat en relació amb el sisè paràgraf de l'apartat 3 de l'article 5 de la LGCA.

Per tot el que s'ha exposat, el Ple del Consell de l'Audiovisual de Catalunya adopta, per unanimitat, el següent

ACORD

1. Estimar parcialment el recurs potestatiu de reposició contra l'Acord 83/2019, de 2 d'octubre, del Ple del Consell de l'Audiovisual de Catalunya, pel que fa al compliment del tercer paràgraf de l'apartat 3 de l'article 5 de la Llei 7/2010, de 31 de març, general de la comunicació audiovisual, que obliga al prestador públic Corporació Catalana de

Mitjans Audiovisuals, SA, a destinar, com a mínim, el 75 per cent de l'obligació de finançament a pel·lícules cinematogràfiques de qualsevol gènere.

2. Desestimar el recurs potestatiu de reposició interposat per Productors Audiovisuals Federats contra l'Acord 83/2019, de 2 d'octubre, del Ple del Consell de l'Audiovisual de Catalunya, pel que fa a la resta d'alegacions.
3. Notificar aquest Acord, amb el document annex adjunt, a les parts interessades.

Barcelona, 19 de febrer de 2020

Roger Loppacher i Crehuet
President

Daniel Sirera Bellés
Conseller secretari



Universitat
Pompeu Fabra
Barcelona

C/ Ramon Trias Fargas, 25-27

08005 Barcelona

**Informe sobre el concepte de subvencions a l'efecte dels
ingressos computables sobre el finançament anticipat de la
producció europea, d'acord amb l'apartat 3 de l'article 5 de la
Llei 7/2010 de 31 de març General de la Comunicació
Audiovisual.**

Realitzat per:

José Luis Boned Torres

David Elvira Benito

Professors de la Universitat Pompeu Fabra

Barcelona, 09 de Desembre de 2014

Índex

1. Presentació	3
2. Objecte	3
3. Fets rellevants informe.....	4
4. Normativa aplicable.....	4
4.1. Normativa Comunitària.....	5
4.1.1. Tractat Fundacional de la Unió Europea.....	5
4.1.2. Directiva 89/552/CEE del Consell, de 3 d'octubre de 1989.....	5
4.2. Normativa Estatal.....	6
4.2.1. Llei 38/2003, de 17 de novembre, General de Subvencions.....	6
4.2.2. Reial Decret Legislatiu 4/2004, de 5 de març, pel que s'aprova el Text Refós de la Llei de l'Impost de societats.....	7
4.2.3. Reial Decret 1514/2007 de 16 de novembre pel qual s'aprova el Pla General de Comptabilitat.....	8
4.2.4. Llei 7/2010, de 31 de març General de la Comunicació Audiovisual.....	9
4.2.5. Reial Decret 1652/2004, de 9 de juliol, pel que s'aprova el Reglament que regula la inversió obligatòria pel finançament anticipat de llargmetratges i curtmetratges cinematogràfics i pel·lícules per televisió europeus i espanyols.....	10
4.3 Normativa Autònoma.....	13
4.3.1. Llei Orgànica 6/2006, de 19 de juliol, de reforma de l'Estatut d'Autonomia de Catalunya.....	13
4.3.2. Llei 22/2005, de 29 de desembre, de la comunicació audiovisual de Catalunya.....	13
4.3.3. Acord del CAC 103/2008, de 18 de juny, pel qual s'aprova la Instrucció General del Consell de l'Audiovisual de Catalunya sobre les obligacions de difusió i finançament d'obres audiovisuals europees i en matèria de reserva d'espai a programadors independents.....	13
5. Jurisprudència.....	15
5.1 Jurisprudència Comunitària.....	15
5.2 Jurisprudència, i Resolucions en matèria tributària.....	16
5.3 Jurisprudència en relació a l'obligació de finançament dels prestadors de serveis de televisió.....	17
6. Les subvencions segons Reial Decret 1514/2007.....	18
6.1. Normes de registre i valoració	18
6.2. Comptes de pèrdues i guanys	21
6.3. Consulta 11 Boicac nº75/2008, Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes	22
7. Conclusions.....	22

1. Presentació.

Els que subscriuen, D. José Luis Boned Torres, amb Document Nacional d'Identitat Llicenciat en Economia i Doctor en Estudis Empresarials (especialitat Comptabilitat i Auditoria), Professor associat de Comptabilitat de la Universitat Pompeu Fabra (UPF d'aquí en endavant) i de la Barcelona School of Management de la Universitat Pompeu Fabra (BSM-UPF en endavant); i D. David Elvira Benito, amb Document Nacional d'Identitat , Llicenciat en Dret i Doctor en Dret (especialitat Dret Financer i Tributari), Professor associat de Dret Tributari de la Facultat de Dret de la Universitat Pompeu Fabra i de la BSM-UPF, advocat i soci del Bufete Mañá Krier Elvira.

Manifesten que han estat requerits per la UPF, en virtut del contracte de prestació de serveis entre el Consell de l'Audiovisual de Catalunya (CAC en endavant) i la UPF per a dur a terme les següents tasques:

- Elaborar un informe sobre el concepte de subvencions a l'efecte dels ingressos computables sobre el finançament anticipat de la producció europea, d'acord amb l'apartat 3 de l'article 5 de la Llei 7/2010 de 31 de març General de la Comunicació Audiovisual.

2. Objecte.

El dia 1 de novembre es formalitza un contracte de prestació de serveis entre la UPF i el CAC. Aquest contracte té per objecte encarregar a la UPF la prestació d'un servei consistent en la redacció d'un informe economicojurídic sobre el concepte de subvencions a l'efecte dels ingressos computables sobre el finançament anticipat de la producció europea, d'acord amb l'apartat 3 de l'article 5 de la Llei 7/2010 de 31 de març General de la Comunicació Audiovisual i, d'acord amb l'apartat e) de l'article 13 de la Instrucció general del Consell de l'Audiovisual de Catalunya l'Audiovisual de Catalunya sobre les obligacions de difusió i finançament d'obres audiovisuals europees i en matèria de reserva d'espai a programadors independents, en els termes que s'exposen a continuació.

En concret, es sol·licita que l'Informe determini l'abast del concepte subvenció als efectes del càlcul per al finançament anticipat d'obra europea per part dels prestadors de mitjans de comunicació audiovisual que hi resten subjectes.

Acceptat l'encàrrec, es procedeix a emetre l'informe.

3. Fets rellevants informe

a) Segons la normativa que estudiem a continuació, els prestadors de serveis de televisió tant de gestió pública com de gestió privada, és a dir entitats com TV3, han de destinar el 6 i el 5% respectivament dels seus ingressos al finançament anticipat de produccions audiovisuals.

b) Es plantegen dubtes des d'una perspectiva jurídica:

- Sobre quina base s'ha d'aplicar l'esmentat 5-6%,
- Sobre si aquesta base inclou tot tipus de subvencions i en el seu cas per quin import.

c) Altres Comunitats Autònomes han rebut crítiques sobre el tracte que han de rebre les subvencions en el càlcul d'aquest percentatge. L'òrgan competent a Andalusia ha rebut la crítica del sector de productors cinematogràfics, al no exigir a les televisions que incloguin totes les subvencions rebudes – i no només aquelles considerades d'explotació – al càlcul del 5-6% dels ingressos a les produccions europees.

4. Normativa aplicable

A fi d'estudiar l'abast del concepte jurídic de subvenció s'ha revisat la configuració jurídica de la subvenció en Dret Espanyol.

A tal efecte, en primer lloc, s'ha d'analitzar el Dret comunitari en la seva doble vessant: la regulació general dels ajuts públics i per tant subvencions així com la Directiva que regula la coordinació de les activitats de radiodifusió televisiva.

En segon lloc, haurà d'analitzar-se el Dret espanyol des d'una triple vessant. Primerament, s'analitzarà la regulació general del concepte jurídic de subvenció. Posteriorment, es tractarà la regulació en matèria fiscal y comptable de les subvencions de capital i d'exploració.

Finalment, farem referència a la pròpia regulació de la Llei d'audiovisual i normes reglamentàries de desenvolupament en què l'abast del concepte de subvenció prevista a la mateixa constitueixen l'objecte d'aquest estudi.

4.1. Normativa comunitària

4.1.1. Tractat Fundacional de la Unió Europea

L'article 107 i 109 del Tractat regulen la dimensió general i comunitària dels ajuts i subvencions públiques. En aquest sentit, aquests articles constitueixen la regulació central dels principis per determinar la conformitat amb el mercat interior d'ajuts públics sense entrar a regular el concepte de subvenció.

4.1.2. Directiva 2010/13/UE, del Parlament Europeu i del Consell, de 10 de març de 2010, sobre la coordinació de determinades disposicions legals, reglamentàries i administratives dels Estats Membres relatives a la prestació de serveis de comunicació audiovisual ("Directiva 2010/13/UE")

La Directiva 2010/13/UE, va substituir la Directiva 89/552/CEE, del Parlament Europeu i del Consell, de 3 d'octubre de 1989 del mateix nom ("Directiva 89/552/CEE").

Al llarg de la legislació estatal i autonòmica es continuen trobant referències a la Directiva 89/552/CEE sobre la coordinació en la legislació sobre l'exercici d'activitats de radiodifusió televisiva i per tant, en aquest informe es reflecteixen aquestes referències.

Ni la Directiva 2010/13/UE, ni la substituïda Directiva 89/552/CEE regula les ajudes concretes que poden dur a terme les Administracions.

Aquestes circumstàncies obliguen a tractar la qüestió des de la perspectiva del dret intern. Les normes de Dret comunitari referides no contribuïrien a aclarir l'objecte d'aquest informe tot i que en l'anàlisi jurídic objecte d'aquest estudi sigui de parada obligatòria.

4.2. Normativa estatal

4.2.1. Llei 38/2003, de 17 de novembre, General de Subvencions ("Llei 38/2003")

- *Concepte de subvenció en Dret espanyol*

La Llei 38/2003 recull, al seu article 2, el concepte de subvenció aplicable en dret espanyol, que resumit seria el següent:

"Aquella transmissió gratuïta de la propietat d'una quantitat de diners que una Administració pública realitza, per raons de interès públic i per a la realització d'una activitat, per haver realitzat una activitat o per la concurrència d'una situació determinada en el perceptor dels diners¹".

Val a dir que la finalitat d'aquesta norma és regular, de manera general, les subvencions, doncs aquestes suposen una de les modalitats més importants de despesa pública. Les subvencions constitueixen un dels modes principals de canalitzar l'activitat financera.

- *Naturalesa*

El concepte de subvenció a l'àmbit jurídic es troba estretament vinculat a l'activitat de foment de les administracions públiques. Dins el marc d'aquesta activitat es troben els ajuts públics que s'utilitzen com a eina per desenvolupar-la. La subvenció seria doncs un tipus o una especificació d'aquests ajuts públics.

- *Característiques del concepte subvenció*

¹ RODRÍGUEZ CASTAÑO, A.R., "Auditoría de Subvenciones y Ayudas Públicas", Manual de Auditoría Pública, Lex Nova, 2013.

El concepte de subvenció en Dret espanyol revestiria les següents característiques:

- a) Es tracta d'una disposició dinerària.
- b) Es troba afectada al compliment d'un determinat fi, realització d'una activitat d'interès públic o d'utilitat social,
- c) Inexistència de contraprestació directa pel beneficiari.

A més, les subvencions han de complir, entre d'altres, els principis de legalitat i cobertura pressupostària, d'eficiència i economia de la despesa pública, principis de neutralitat a efectes de la competència mercantil, així com els principis de publicitat transparència concurrència, objectivitat, igualtat i no discriminació.

- *Reflexions entorn l'objecte d'estudi*

Pel que fa a l'objecte d'estudi aquesta regulació ens permet aquests comentaris:

- La llei regula el concepte de subvenció des d'una perspectiva general i sobretot atesa l'activitat de foment de l'Administració en la qual cal enquadrar-la.
- No pretén regular la subvenció des de la perspectiva de qui la rep sinó de qui la atorga, així es regula a la llei el procediment de concessió, de control, de reintegrament i règim sancionador.
- No distingeix els tipus de subvenció, en particular, les de explotació o les de capital.

4.2.2. Reial Decret Legislatiu 4/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text Refós de la Llei de l'Impost de societats ("LIS")

El tractament de les subvencions en la norma fiscal és de gran rellevància a aquests efectes, doncs suposa una aplicació de la normativa comptable en altres àmbits del dret subjectes a altra normativa amb caràcter general, però que necessiten de l'aplicació dels conceptes comptables per la seva depuració.

En particular, l'article 10.3 LIS, remet directament a la comptabilitat per la determinació del concepte de subvencions.

És rellevant destacar les mencions del concepte de subvenció així com la diferenciació entre tipologies de subvencions que es poden trobar a la jurisprudència i doctrina tributària:

- Subvencions de capital que es computen al patrimoni net i es comptabilitzen al compte de pèrdues i guanys segons els criteris de la inversió de capital a la qual s'han destinat.
- Subvencions d'exploració que es computen directament al compte de pèrdues i guanys i que són ingressos a efectes de la fiscalitat en termes generals l'exercici en el qual es rebrien, sense entrar ara en la problemàtica del moment concret de la imputació a la base imposable.

4.2.3. Reial Decret 1514/2007 de 16 de novembre pel qual s'aprova el Pla General de Comptabilitat ("RD 1514/2007")

Si bé l'aspecte comptable de la subvenció no és objecte d'aquesta part de l'estudi, no es pot evitar fer esment de la mateixa en tant que la normativa comptable és també element bàsic en la configuració jurídica del concepte de subvenció.

L'ordenament jurídic no és un cos dividit en departaments separats i estancs sinó que és un cos en el qual s'interrelacionen tots els elements que hi conviuen. Aquesta aplicació i interpretació sistemàtica de l'ordenament reforça més si cal, aquesta referència a la comptabilitat.

No entrarà aquest estudi a analitzar totes les normatives comptables que siguin d'aplicació, i es referirà per totes al Pla General de Comptabilitat que constitueix la pedra angular del seu règim jurídic.

En aquest sentit, la Norma 18 de Registre i Valoració estableix que les subvencions no reintegrables "s'han de comptabilitzar inicialment, amb caràcter general, com a ingressos directament imputats al patrimoni net i s'han de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys com a ingressos sobre una base sistemàtica i racional de manera correlacionada amb les despeses derivades de la subvenció".

També cal esmentar que es delimita el concepte de Resultat d'Explotació considerant aquells ingressos que es computen a l'exercici al compte de Pèrdues i Guanys.

4.2.4. Llei 7/2010, de 31 de març General de la Comunicació Audiovisual (“LGCA”)

Aquesta llei va derogar la Llei 25/1994, de 12 de juliol, per la qual s'incorpora a l'ordenament jurídic espanyol la Directiva 89/552/CEE del Consell, sobre la coordinació de disposicions legals reglamentàries i administratives dels Estats membres relatives a l'exercici de l'activitat de radiodifusió televisiva (“Llei 25/1994”).

1. Finalitat

La finalitat de la LGCA és regular la comunicació audiovisual dels operadors ubicats a Espanya. En aquest marc es troba l'obligació de finançament objecte d'estudi d'aquest informe.

2. Obligació de contribuir al finançament anticipat

L'article 5.3 de la Llei contempla uns dels preceptes centrals en aquest estudi.

“3. Los prestadores del servicio de comunicación audiovisual televisiva de cobertura estatal o autonómica deberán contribuir anualmente a la financiación anticipada de la producción europea de películas cinematográficas, películas y series para televisión, así como documentales y películas y series de animación, con el 5 por 100 de los ingresos devengados en el ejercicio anterior conforme a su cuenta de explotación, correspondientes a los canales en los que emiten estos productos audiovisuales con una antigüedad menor a siete años desde su fecha de producción. Para los prestadores de servicios de comunicación audiovisual de titularidad pública de cobertura estatal o autonómica esta obligación será del 6 por 100.

La financiación de las mencionadas obras audiovisuales podrá consistir en la participación directa en su producción o en la adquisición de los derechos de explotación de las mismas.

Como mínimo, el 60 por 100 de esta obligación de financiación, y el 75 por 100 en el caso de los prestadores de servicios de comunicación audiovisual de titularidad pública, deberá dedicarse a películas cinematográficas de cualquier género.

L'obligació de finançament s'estructura entorn al següents elements bàsics:

- Un percentatge del 6% (per prestadors de serveis de comunicació de titularitat pública) i un 5% (per prestadors de serveis de comunicació de titularitat privada).
- Base sobre la qual s'aplica el percentatge: "els ingressos meritats a l'exercici anterior al seu compte d'exploració".
 - o Aquesta base s'integra a la vegada dels següents elements:
 - Quantitatiu: Ingressos meritats al seu compte exploració.
 - Temporal: A l'exercici anterior.

En relació al nostre objecte d'anàlisi cal dir:

- a) Aquest article no fa esment ni desglossa el ingressos als quals cal aplicar aquest 5-6%.
- b) De manera explícita es fa referència al compte d'exploració, sense considerar el criteri de caixa o altres paràmetres que portarien a considerar una naturalesa diferents dels ingressos.

4.2.5. Reial Decret 1652/2004, de 9 de juliol, pel que s'aprova el Reglament que regula la inversió obligatòria pel finançament anticipat de llargmetratges i curtmetratges cinematogràfics i pel·lícules per televisió europeus i espanyols ("RD 1652/2004")

1. Finalitat norma

L'única finalitat d'aquesta norma és establir reglamentàriament els criteris d'aplicació del 5 i 6% de inversió obligatòria comentat en el punt anterior.

Com es veurà *infra* (Apartat 5.3) abans de l'aprovació del RD 1652/2004, l'aplicació de la normativa va ser força convulsa, davant de la incertesa que generava la simplicitat del redactat de l'article 5.3 LGCA, abans article 5.1 Llei 29/1994.

A tal efecte s'aproven formularis sobre el import invertit i crea una Comissió Inter ministerial de seguiment.

2. Ingressos computables

L'article 4 del RD 1652/2004 estableix:

"Artículo 4. Ingresos computables.

A efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, se computarán como ingresos del operador los ingresos netos de explotación derivados de la programación y explotación del canal o de los canales de televisión que dan origen a la obligación de inversión. En todo caso, integrarán dichos ingresos los derivados de la publicidad, las cuotas de abono y las subvenciones, en su caso.

Se excluyen los ingresos obtenidos de la explotación de otros canales que no generen obligación de inversión, los provenientes de otras actividades distintas de la televisiva, así como los generados por el alquiler de equipos de recepción o la instalación de antenas".

Es computen com a ingressos de l'operador:

- Ingressos nets d'explotació derivats de la programació;
- Explotació del canal o dels canals de televisió que donen origen a l'obligació de la inversió.

En tot cas integraran tals ingressos els derivats de la publicitat, quotes d'abonament i les subvencions.

L'Article 4 del RD 1652/2004 no precisa quin tipus de subvencions si bé el paràgraf fa referència expressa als ingressos nets d'explotació.

3. *Despeses computables al finançament anticipat de produccions*

El principi és que es poden computar totes les despeses. Així, s'estableix que es considerarà tant el finançament directe dels operadors com el indirecte.

Ara bé, s'haurà de descomptar del finançament (article 7 RD 1654/2004)

- a) Import de les ajudes públiques obtingudes, i;
- b) Import rebut per l'operador o la societat productora per la cessió de drets d'explotació de l'obra.

4. *Reflexions entorn l'objecte d'estudi*

Aquest RD aclareix que les subvencions s'entendran compreses dins els ingressos computables.

La norma no aclareix de manera específica si les subvencions que s'han d'entendre incloses dintre del concepte de *ingressos*, són les subvencions d'explotació o bé les subvencions de capital.

Tanmateix, cal entendre que es refereix a subvencions que es considerin ingressos nets d'explotació, ja que el que fa la norma és delimitar el concepte mitjançant una interpretació autèntica en base d'exemples.

A tal efecte cal considerar dos nivells:

- La norma estableix el criteri general de que els ingressos computables són els ingressos nets d'explotació.
- La norma aclareix que dins d'aquests ingressos nets s'entenen incloses les subvencions, que caldria interpretar son aquelles que son ingressos d'explotació.

4.3. Normativa autonòmica

4.3.1. Llei Orgànica 6/2006, de 19 de juliol, de reforma de l'Estatut d'Autonomia de Catalunya ("EAC")

L'EAC estableix la competència de la Generalitat de Catalunya sobre la regulació de determinats aspectes de la comunicació audiovisual a l'àmbit local. En aquest sentit el CAC és l'autoritat reguladora independent en l'àmbit de la comunicació pública i privada (article 82 EAC).

4.3.2. Llei 22/2005, de 29 de desembre, de la comunicació audiovisual de Catalunya ("LCA")

La LCA no conté cap referència a les obligacions de inversió dels ingressos obtinguts en obres audiovisuals.

4.3.3. Acord del CAC 103/2008, de 18 de juny, pel qual s'aprova la Instrucció General del Consell de l'Audiovisual de Catalunya sobre les obligacions de difusió i finançament d'obres audiovisuals europees i en matèria de reserva d'espai a programadors independents ("Acord CAC 103/2008")

Aquest Acord deroga l'anterior *Acord del CAC 5/2001*, de 31 d'octubre, *pel qual s'aprova la Instrucció General del Consell de l'Audiovisual de Catalunya adreçada als operadors de televisió per tal de definir un procediment que permeti verificar el compliment de les obligacions que estableixen els articles 5,6 i 7 de la Llei 25/1994.*

1. Finalitat

L'Acord CAC 103/2008, regula els procediments que permeten verificar el compliment de les obligacions dels prestadors de serveis de televisió pel que fa a la difusió d'obres audiovisuals europees així com del compliment de les obligacions en matèria de finançament d'obres audiovisuals europees.

2. Obligació

“Article 10 Obligacions

1. D'acord amb l'article 24 de la Llei 11/2007, d'11 d'octubre, de la Corporació Catalana de Mitjans Audiovisuals, els prestadors de serveis de televisió de gestió pública d'àmbit nacional cada any han de destinar, com a mínim, un 6% de la xifra total dels ingressos obtinguts en l'exercici anterior, d'acord amb el seu compte d'explotació, al finançament avançat de la producció de les obres audiovisuals previstes a les lletres a), b) i c) de l'apartat 1 de l'article 12 d'aquesta Instrucció general i de programes pilot de sèries d'animació”.

3. Ingressos computables

“Article 13 Ingressos computables

A l'efecte de l'obligació de destinar el 5% i el 6%, respectivament, de la xifra total d'ingressos de l'exercici anterior al finançament anticipat de les obres audiovisuals europees esmentades, s'han de computar els ingressos nets derivats de la programació i l'explotació del servei o dels serveis de televisió que donin origen a l'obligació d'inversió.

En tot cas, integren aquests ingressos els següents:

a) Ingressos derivats de la publicitat que inclouen els obtinguts pels espots, els patrocinis, els bàners, el marxandatge i qualsevol altra fórmula publicitària.

b) Ingressos derivats de les vendes de programes produïts o coproduïts pel prestador de serveis mateix.

c) Ingressos derivats d'altres vendes en què s'inclouen, en tot cas, els derivats de les vendes del servei de missatges curts de text (SMS).

d) Quotes d'abonament.

e) Subvencions o qualsevol altre ajut públic.

f) Avals de la Generalitat de Catalunya, quan el prestador de serveis de televisió no satisfaci el crèdit i en compte seu ho faci la Generalitat de Catalunya. En aquest cas, l'aval computa com a ingrés en l'exercici pressupostari en el qual la Generalitat de Catalunya hagi abonat el deute. No es computen com a ingressos els interessos eventuais que el crèdit hagi pogut generar. Sens perjudici del que

s'ha expressat anteriorment, el Consell de l'Audiovisual de Catalunya, amb la sol·licitud prèvia del prestador de serveis de televisió i escoltades les associacions de productors de Catalunya, pot distribuir els ingressos obtinguts pels avals satisfets per la Generalitat de Catalunya en un període màxim de 5 anys.

L'article 13 de l'Acord CAC 103/2008, menciona els ingressos computables a l'efecte de determinar la base sobre la qual s'han de calcular el 5% i el 6% que respectivament han de assignar els prestadors de serveis de gestió pública i privada d'àmbit nacional”.

L'article 13 de l'Acord recull la definició dels ingressos computables, que consta de dos elements:

- Una definició general: son ingressos computables els que pertanyin a la xifra total d'ingressos de l'exercici anterior.
- Delimitació exemplificativa: Estableix supòsits que en tot cas es consideren ingressos a tal efecte.

En concret, en el marc d'aquesta delimitació exemplificativa i en el literal e) del segon paràgraf, es mencionen les subvencions o qualsevol altre ajut públic dintre del concepte de ingressos computables.

Així, l'Acord CAC 103/2008 no concreta de manera específica quin tipus de subvenció fa referència, si bé fa referència general a “la xifra total d'ingressos de l'exercici anterior”.

5. Jurisprudència

5.1. Jurisprudència comunitària

Una anàlisi de la jurisprudència del Tribunal de Justícia de la Unió Europea (“TJCE”) i en particular d'aquelles que fan referència a la Directiva 2010/13/UE o a la substituïda Directiva 89/552/CEE, norma nuclear en el règim jurídic de coordinació en matèria de radiodifusió televisiva no aporta llums per esclarir el concepte de subvenció, o el

desglossament dels ingressos sobre els quals s'aplica el percentatge a destinar a produccions europees.

En particular, el TJUE a la Sentència 05.03.2009, es desvincula totalment de l'obligació imposada a l'article 5.3 LGCA: "la Directiva 89/552/CEE (ara Directiva 2010/13/UE) no conté cap disposició que reguli la qüestió de saber en quina mesura un Estat membre pot obligar als operadors de televisió a destinar una part dels seus ingressos d'exploració al finançament anticipat de pel·lícules cinematogràfiques o per televisió europees o quan la seva llengua original sigui una de les oficials del Estat membre anomenat. En particular, els articles 4 i 5 no es refereixen al supòsit mencionat".

5.2. Jurisprudència, resolucions administració en matèria tributària

Com hem esmentat anteriorment, l'administració tributària es veu en la obligació d'aplicar els conceptes de subvencions de capital i subvencions d'exploració a l'hora de determinar els ingressos computables a efectes de declarar el Impost de Societats.

En aquest cas, els dubtes a l'hora d'aplicar els criteris comptables han generat tant resolucions administratives com jurisprudència de les judicials en matèria tributària.

- Direcció General de Tributs, Consulta Vinculant, 26.03.2014: "*[Les subvencions] tindran el següent tractament: Si la subvenció és corrent, és a dir, es destina a compensar despeses del exercici o a compensar ingressos del mateix, es considerarà ingrès del període impositiu en què s'hagués concedit. En cas contrari, si la subvenció és de capital, és a dir, es destina a afavorir inversions en immobilitzat o despeses de projecció anual, s'imputaran als períodes impositius en la mateixa mesura en que s'amortitzin les inversions o despeses realitzades amb càrrec a aquestes*".

- Sentència del Tribunal Suprem, Sala del Contenciós Administratiu, 30.11.2011: "*[...] no podem compartir la qualificació de la subvenció com a corrent perquè la finalitat era la mateixa que una altra rebuda directament per l'entitat, i que va ser qualificada per la pròpia Gerència Siderúrgica com de capital, al atorgar-se en el marc d'un procediment de reconversió del sector Siderúrgic, promogut pel Ministeri d'Indústria*".

- Sentència del Tribunal Suprem, Sala del Contenciós Administratiu, 20.06.2006: *"Procedint, per tant, l'estimació del present recurs, [...] al no poder ser qualificades com a subvencions de capital de les regulades a l'article 87 del Reglament del Impost de Societats [de 1982]"*.

5.3. Jurisprudència en relació a l'obligació de finançament dels prestadors de serveis de televisió:

Tot i que s'han produït diversos litigis en relació amb el compliment de la obligació de destinar un percentatge de la xifra total dels ingressos al finançament d'obres audiovisuals, es troba jurisprudència que dilucidi concretament sobre l'abast del concepte de les subvencions en el marc d'aquesta normativa.

La jurisprudència, que resulta de la recerca efectuada, plasma en especial que la dificultat per interpretar l'article 5.3 LGCA (anteriorment 5.1 de la Llei 25/1994) és la dificultat que des del seu inici ha representat la interpretació d'aquest article:

- Sentència del Tribunal Suprem, Sala del Contenciós Administratiu, 18.07.2006, *"En aquest aspecte el motiu de cassació ha d'estimar-se si es té en compte l'absoluta inseguretats amb què ha actuat l'Administració a l'hora d'interpretar un precepte no adequadament desenvolupat a la pròpia Llei que l'estableix per primera vegada [...]. El precepte, en si mateix considerat, planteja seriosos dubtes de interpretació que requereixen una activitat ulterior reglamentària que expliqui conceptes indeterminats com la mateixa idea de "finançament", què ha d'entendre's per "pel·lícules" i "llargmetratges"*".

- Sentència del Tribunal Suprem, Sala del Contenciós Administratiu, 04.07.2006, es pronuncia sobre la incertesa del terme "pel·lícula per televisió" respecte el concepte de "mini-sèrie".

De fet, el RD 1652/2004 va néixer amb la vocació de solucionar vaires de les qüestions que s'havien plantejat davant els tribunals, per la qual cosa es van resoldre molts dels dubtes que l'aplicació de la obligació de finançament suscitava.

6. Les subvencions segons Reial Decret 1514/2007.

Tal com anat veient ens els punts anteriors del present informe, la normativa aplicable i jurisprudència existent no acaben de definir amb rigor el concepte que de subvencions hauríem de tenir en compte en el cas que ens ocupa. En aquest sentit, resulta rellevant destacar que, en molts casos, aquesta aparent indefinició es deguda a que la major part de la normativa aplicable i jurisprudència són anteriors a l'any 2008, any d'entrada en vigor del Reial Decret 1514/2007, que modifica les normes comptables anteriors, adaptant-les a la normativa internacional.

En aquest sentit, hem d'enllaçar amb uns dels punts tractats quan hem revisat la normativa aplicable, en particular ens referim a l'article 4 del RD 1652/2004, quan estableix com a ingressos computables:

"Artículo 4. Ingresos computables.

A efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, se computarán como ingresos del operador los ingresos netos de explotación derivados de la programación y explotación del canal o de los canales de televisión que dan origen a la obligación de inversión. En todo caso, integrarán dichos ingresos los derivados de la publicidad, las cuotas de abono y las subvenciones, en su caso."

Tal com podem comprovar, per portar a terme el càlcul del percentatge a destinar a finançament de produccions audiovisuals, s'ha d'agafar com a referència el concepte "ingressos nets d'explotació".

En aquest sentit, si revisem amb detall el contingut del Reial Decret 1514/2007, podrem trobar una resposta normativa al punt que ens ocupa.

6.1. Normes de registre i valoració.

Les normes de registre i valoració despleguen els principis comptables i altres disposicions relatives a la normativa comptable. En particular, inclouen criteris i regles aplicables a diferents transaccions o fets econòmics, així com també a diversos elements

patrimonials. Tot tenint clar, que s'estableix que les normes de registre i valoració són aplicables obligatòriament.

Si anem a revisar la norma de valoració 18^a, relativa a subvencions, donacions i llegats rebuts, en el punt 1.1. podem llegir:

“Les subvencions, donacions i llegats no reintegrables s’han de comptabilitzar inicialment, amb caràcter general, com a ingressos directament imputats al patrimoni net i s’han de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys com a ingressos sobre una base sistemàtica i racional de forma correlacionada amb les despeses derivades de la subvenció, donació o llegat, d’acord amb els criteris que es detallen a l’apartat 1.3 d’aquesta norma.

Les subvencions, donacions i llegats que tinguin caràcter de reintegrables s’han de registrar com a passius de l’empresa fins que adquireixin la condició de no reintegrables. A aquests efectes, es considera no reintegrable quan hi hagi un acord individualitzat de concessió de la subvenció, donació o llegat a favor de l’empresa, s’hagin complert les condicions establertes per a la seva concessió i no hi hagi dubtes raonables sobre la recepció de la subvenció, donació o llegat.”

Si, un cop definit el concepte de subvencions de capital, revisem els criteris d’imputació a resultat (amb l’objectiu d’esbrinar la part de les subvencions que s’incorporen com a ingressos d’exploració), serà suficient amb revisar el que disposa el punt 1.3. de la norma de valoració 18^a anteriorment esmentada:

“La imputació a resultats de les subvencions, donacions i llegats que tinguin el caràcter de no reintegrables s’ha d’efectuar atenent a la seva finalitat. En aquest sentit, el criteri d’imputació a resultats d’una subvenció, donació o llegat de caràcter monetari ha de ser el mateix que el que s’aplica a una altra subvenció, donació o llegat rebut en espècie, quan es refereixin a l’adquisició del mateix tipus d’actiu o a la cancel·lació del mateix tipus de passiu.

Als efectes de la seva imputació en el compte de pèrdues i guanys, és necessari distingir entre els tipus de subvencions, donacions i llegats següents:

a) *Quan es concedeixin per assegurar una rendibilitat mínima o compensar els dèficits d'exploració: s'han d'imputar com a ingressos de l'exercici en què es concedeixin, excepte si es destinen a finançar dèficit d'exploració d'exercicis futurs, cas en què s'han d'imputar en els esmentats exercicis.*

b) *Quan es concedeixin per finançar despeses específiques: s'han d'imputar com a ingressos en el mateix exercici en què es meritin les despeses que estiguin finançant.*

c) *Quan es concedeixin per adquirir actius o cancel·lar passius, es poden distingir els casos següents:*

— *Actius de l'immobilitzat intangible, material i inversions immobiliàries: s'han d'imputar com a ingressos de l'exercici en proporció a la dotació a l'amortització efectuada en aquest període per als elements esmentats o, si s'escau, quan se'n produeixi l'alienació, correcció valorativa per deteriorament o baixa en balanç.*

— *Existències que no s'obtinguin com a conseqüència d'un ràpel comercial: s'han d'imputar com a ingressos de l'exercici en què se'n produeixi l'alienació, correcció valorativa per deteriorament o baixa en balanç.*

— *Actius financers: s'han d'imputar com a ingressos de l'exercici en què se'n produeixi l'alienació, correcció valorativa per deteriorament o baixa en balanç.*

— *Cancel·lació de deutes: s'han d'imputar com a ingressos de l'exercici en què es produeixi l'esmentada cancel·lació, excepte quan s'atorguin en relació amb un finançament específic, cas en què la imputació s'ha de realitzar en funció de l'element finançat.*

d) *Els imports monetaris que es rebin sense assignació a una finalitat específica s'han d'imputar com a ingressos de l'exercici en què es reconguin. En tot cas s'han de considerar de naturalesa irreversible les correccions valoratives per deteriorament dels elements en la part en què aquests hagin estat finançats gratuïtament."*

Tal com podem veure, la normativa comptable és molt clara al definir els imports de subvencions que s'han de computar com a ingressos d'exploració en el compte de resultats. La metodologia imposada vincula la transferència de les subvencions al compte de resultats en funció de la finalitat per la que va ser concedida. En aquest cas, sempre que ens trobem, per exemple, en casos de subvencions de capital que van ser concedides per finançar inversions en actius no corrents, tan sols arribaran al compte de resultats en forma d'ingressos d'exploració la part proporcional de la subvenció lligada a la dotació a

l'amortització efectuada en el període, i en cap cas, la totalitat de la subvenció de capital rebuda. Es a dir, davant la concessió d'una subvenció de capital per finançar inversions, al compte de resultats tan sols hi haurà una part en forma d'ingressos d'explotació (proporcional a l'amortització de l'actiu), mentre que la resta de la subvenció romandrà en el patrimoni net (dintre del balanç de situació), de tal forma que resultaria errònia la consideració d'ingressos d'explotació de la totalitat de la subvenció de capital rebuda.

En el cas de subvencions, donacions i llegats atorgats per socis o propietaris, les que tinguin el caràcter de no reintegrables (segons estableix la norma de valoració 18ª), no constitueixen ingressos, i s'han de registrar directament en els fons propis, independentment del tipus de subvenció, donació o llegat de què es tracti.

6.2. Compte de pèrdues i guanys.

El compte de pèrdues i guanys recull el resultat de l'exercici, format pels ingressos i les despeses del mateix exercici, excepte quan escaigui la seva imputació directa al patrimoni net d'acord amb el que preveuen les normes de registre i valoració. El compte de pèrdues i guanys s'ha de formular, tal com disposa la tercera part del RD 1514/2007 referida als comptes anuals, tenint en compte que:

«Les subvencions, donacions i llegats rebuts que financin actius o despeses que s'incorporin al cicle normal d'explotació s'han de reflectir en la partida 5.b), «Subvencions d'explotació incorporades al resultat de l'exercici», mentre que les subvencions, donacions i llegats que financin actius de l'immobilitzat intangible, material o inversions immobiliàries, s'han d'imputar a resultats, d'acord amb la norma de registre i valoració, a través de la partida 9., «Imputació de subvencions d'immobilitzat no financer i altres».»

En coherència amb el que s'ha exposat fins ara, el RD 1514/2007, també contempla la possibilitat de que una subvenció pugui finançar un actiu de caràcter financer. Si vos el cas, estableix que:

“Si es finança una despesa o un actiu de naturalesa financera, l'ingrés corresponent s'ha d'incloure en el resultat financer i s'ha d'incorporar, en cas que sigui significativa, la corresponent partida amb la denominació «Imputació de subvencions, donacions i llegats de caràcter financer».”

6.3. Consulta 11 Boicac nº75/2008, Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

En el mateix sentit del que s'ha exposat en el punt anterior, podem trobar la consulta 11 del Boicac 75/2008 emesa per l'Institut de Comptabilitat de Comptes, on podem llegir:

“[...] La norma de registro y valoración 18ª, apartado 1.3, en relación con los criterios de imputación a resultados, establece que el reconocimiento en la cuenta de pérdidas y ganancias de una subvención, donación o legado que se concede para financiar gastos específicos, se ha de imputar en el mismo ejercicio en que se devenguen los gastos que están financiando. Si la subvención, donación o legado se ha concedido para financiar un inmovilizado, se imputará en la cuenta de pérdidas y ganancias en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. [...] Si la subvención financia parte de un activo, y en el momento de registro de la subvención como ingreso de patrimonio neto, el valor contable del activo fuese superior al importe concedido, se aplicará el criterio general de imputar en la cuenta de pérdidas y ganancias la citada subvención, donación o legado, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para el activo financiado, desde el momento del registro, es decir, prospectivamente.”

7. Conclusions

7.1. El règim jurídic general en Dret comunitari i Dret administratiu – Llei de subvencions – regula una definició i concepte general de subvenció. Els principis que s'apliquen al seu règim jurídic, tanmateix, no clarifiquen què ha d'entendre's per subvenció en el marc de l'obligació de finançament, per quant no és objecte d'aquesta normativa la determinació o diferenciació dels tipus de subvenció.

7.2. La normativa que regula l'obligació de finançament, LGCA, estableix dos paràmetres:

- Quantificació de l'obligació. A tal efecte el preveu una fórmula de càlcul d'un percentatge sobre una base que correspon als ingressos d'explotació.
- Ingressos d'explotació. A tal efecte s'esmenta que els Ingressos d'explotació han de contenir les subvencions.

7.3. En termes generals comptable i fiscalment tradicionalment s'han distingit dos tipus de subvencions: capital i explotació.

Les subvencions de capital es comptabilitzen al patrimoni net. Aquestes es registren al compte de pèrdues i guanys segons els criteris de la inversió de capital a la que fa efecte.

Les subvencions d'explotació es registren al compte de Pèrdues i guanys l'exercici en el qual es reben o en el qual es registra la despesa a la qual fan referència la subvenció.

7.4. L'article 3 del Codi Civil ens recull els mètodes generals d'interpretació.

En aquest sentit, una interpretació literal de la normativa exposada ens porta a entendre que els ingressos computables seran aquells que pertanyin a la resultat d'explotació.

La delimitació exemplificadora o interpretació autèntica del concepte ingressos computables no pot portar a ampliar el concepte més enllà de la seva definició inicial.

Els ingressos d'explotació, que constitueixen la base de la per definició comptable i mercantil inclou subvencions, però no totes, només aquelles que es registren al compte de pèrdues i guanys durant l'exercici de referència. En aquest sentit caldria interpretar i fixar l'abast del concepte de subvenció en el marc de l'obligació de finançament.

7.5. Els diferents mètodes d'hermenèutica jurídica portarien a la mateixa conclusió prenent com a referència a l'article 4 del RD 1652/2004.

Una interpretació sistemàtica de l'article amb tot l'ordenament jurídic que consideri el concepte d'ingressos nets d'explotació i el regim jurídic comptable que recull el dret fiscal i el dret comptable no poden sinó concloure que l'abast de les subvencions a aquest precepte es refereix a les subvencions que durant l'exercici es registren al compte d'explotació, i no aquelles que es reben però es computen a comptes de patrimoni net.

Una interpretació teleològica del terme també ens porta a tal conclusió. Es tracta de que les entitats destinin parts dels seus ingressos, i no que aquestes tinguin una pèrdua al seu resultat d'explotació d'aquell any, com podria conduir el fet d'interpretar l'abast de la subvenció no només les d'explotació sinó també les de capital, als períodes anuals en que es rebí una subvenció de capital de suma molt elevada.

Finalment, una interpretació lògica també ajuda a rebre llums en tal sentit. Si l'article 4 esmentat es refereix a ingressos nets d'explotació i a continuació diu en tot cas s'entendran com a tal les subvencions, mancaria de lògica interpretar que aquestes subvencions son totes fins i tot aquelles que per la seva naturalesa son cosa diferent als ingressos nets d'explotació. Per arribar a tal conclusió divergent d'una manera lògica en el seu cas s'haurien de donar altres elements que no concorrien en el present precepte.

7.6. Ja per acabar, remarcar que el Reial Decret 1514/2007, així com l'establert en la consulta 11 del BOICAC 75/2008 aporten força claredat a quines són les subvencions que s'han de considerar incorporades en el compte de resultats com a ingressos d'explotació, en particular, tal i com ja s'ha comentat en el present informe, el tracte de referència que han de rebre les subvencions dependrà de quina és la finalitat de la mateixa, en aquest sentit:

- a) Quan es concedeixin per assegurar una rendibilitat mínima o compensar els dèficits d'explotació: s'han d'imputar com a ingressos de l'exercici en què es concedeixin.
- b) Quan es concedeixin per finançar despeses específiques: s'han d'imputar com a ingressos en el mateix exercici en què es meritin les despeses que estiguin finançant.

c) Quan es concedeixin per adquirir actius o cancel·lar passius, es poden distingir els casos següents:

— Actius de l'immobilitzat intangible, material i inversions immobiliàries: s'han d'imputar com a ingressos de l'exercici en proporció a la dotació a l'amortització efectuada en aquest període per als elements esmentats o, si s'escau, quan se'n produeixi l'alienació, correcció valorativa per deteriorament o baixa en balanç.

— Existències que no s'obtinguin com a conseqüència d'un ràpel comercial: s'han d'imputar com a ingressos de l'exercici en què se'n produeixi l'alienació, correcció valorativa per deteriorament o baixa en balanç.

— Actius financers: s'han d'imputar com a ingressos de l'exercici en què se'n produeixi l'alienació, correcció valorativa per deteriorament o baixa en balanç.

— Cancel·lació de deutes: s'han d'imputar com a ingressos de l'exercici en què es produeixi l'esmentada cancel·lació, excepte quan s'atorguin en relació amb un finançament específic, cas en què la imputació s'ha de realitzar en funció de l'element finançat.

En síntesi, a la vista dels punts exposats en el present informe, es poden efectuar les conclusions següents:

Primera: L'article 5.3 de la Llei 7/2010 estableix l'obligació de destinar un 5-6% (depenent del prestador de servei de comunicació) dels ingressos inclosos en el compte de resultats de l'any anterior, per a contribuir al finançament anticipat de produccions audiovisuals.

Segona: L'article 4 del Reial Decret 1652/2004 estableix que s'han de considerar com a ingressos els ingressos nets d'explotació derivats de la programació i explotació del canal; però incloent els ingressos derivats de la publicitat, les quotes d'abonament i les subvencions. D'aquesta forma, tot i que deixa clar que la referència són els ingressos nets d'explotació, a l'hora, parla de subvencions, amb lo que resulta prioritari consultar la

normativa comptable per aclarir quines subvencions formen part dels ingressos d'exploració.

Tercera: El Reial Decret 1514/2007 defineix que les subvencions no reintegrables atorgades per tercers han d'aparèixer comptabilitzades dintre del patrimoni net de l'empresa que els ha rebut, per posteriorment procedir a imputar-les al compte de pèrdues i guanys, atenent la seva finalitat. En aquest sentit, es pot concloure que les subvencions que s'han de considerar incorporades en el compte de resultats com a ingressos d'exploració, són, per una banda les subvencions d'exploració rebudes (s'han d'imputar com a ingressos en el mateix exercici en què es meritin les despeses que estiguin finançant); i per l'altra, pel que fa a les subvencions de capital que financen actius no corrents, únicament la proporció de les subvencions de capital rebudes lligada a la dotació a l'amortització dels elements finançats efectuada en cada període. D'aquesta forma, les subvencions de capital no reintegrables rebudes i no imputades a resultat, han de formar part del patrimoni net de l'empresa, no formant part en cap cas, dels ingressos d'exploració.

Aquest informe consta de 26 pàgines.

A Barcelona, 09 de desembre de 2014.

Dr. José Luis Boned Torres

Dr. David Elvira Benito