

NUM-CONSULTA	V5479-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	29/12/2016
NORMATIVA	LIS/ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, arts. 36, 43 y 46
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante es una sociedad mercantil que tiene por objeto social la organización de eventos y espectáculos culturales, artísticos, musicales, audiovisuales, teatrales o de cualquier otro tipo; así como la gestión de derechos de propiedad intelectual e industrial derivados de dichas actividades.</p> <p>La consultante pretende constituir una agrupación de interés económico (en adelante, AIE), cuyo objeto sería la promoción y realización de espectáculos en vivo. A los efectos de que dicha AIE sea el titular jurídico de los espectáculos realizados, la consultante procedería a transmitir o, alternativamente, a otorgar una licencia o cesión de uso y explotación de los espacios donde se realizaría el espectáculo para que aquella pueda explotarlo comercialmente, también le transmitiría la propiedad jurídica de la propiedad intelectual del espectáculo en vivo. Esta cesión será remunerada a valor de mercado y tendrá un plazo de duración de 2 años. Adicionalmente, la AIE tendrá derecho a grabar los conciertos y actuaciones del espectáculo y a explotar comercialmente el producto de audio y/o audiovisual. Asimismo, la AIE recibirá los ingresos procedentes de la venta de las entradas del espectáculo.</p> <p>La AIE suscribiría un contrato de producción ejecutiva con la consultante, en virtud del cual esta procederá a la contratación de los diversos proveedores y servicios necesarios para la organización del espectáculo en nombre y por cuenta de la AIE.</p> <p>Las participaciones de la AIE serán adquiridas por entidades residentes en territorio español contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades o, alternativamente, por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que obtengan rentas procedentes de la realización de actividades económicas (en adelante, "los inversores"). A estos efectos se establecerá una opción de venta de los inversores ejercitable una vez que haya transcurrido un cierto período de tiempo, en virtud de la cual estos tendrán derecho a transmitir su participación en la AIE a la consultante.</p> <p>En el caso de que la AIE incurra en gastos de producción antes de que empiece a obtener ingresos, la consultante podrá financiarla mediante un préstamo que se amortizará en una fecha determinada (3 años) con recurso limitado a los ingresos que se obtengan por la AIE y de la explotación de los derechos. En dicha fecha, la AIE podrá vender el producto de audio y/o audiovisual del espectáculo a la consultante.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<ol style="list-style-type: none"> 1. En la medida en que la AIE cumpla los requisitos del artículo 36.3 de la LIS, si dicha entidad generará el derecho a esta deducción y si la base de la misma estaría formada por los gastos refacturados por la consultante que correspondan a los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional, de acuerdo con el contrato de producción ejecutiva. 2. En relación con los requisitos establecidos en el artículo 36.3 de la LIS: <ol style="list-style-type: none"> a) Si el límite de 500.000 euros opera a nivel de la AIE o de los inversores. b) Si el certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música regulado por la Orden ECD/2836/2015, de 18 de diciembre, debe obtenerse únicamente por la AIE en su condición de organizadora del espectáculo. c) En la medida en que la AIE obtenga pérdidas contables, si resultará de aplicación el requisito de que al menos el 50% de los beneficios se destinen a la realización de actividades que dan derecho a la aplicación de la deducción. Y si dentro de dichos beneficios se incluyen los derivados de la realización de actividades comerciales accesorias como el merchandising o la venta de bebidas. 3. Si procedería la imputación a los inversores de la AIE las bases imponibles, la base de la deducción prevista en el artículo 36.3 de la LIS, así como los gastos financieros netos que no hayan sido deducidos por la AIE, en los términos previstos en el capítulo II del título VII. 4. En el caso de que el período impositivo de la AIE no coincida con el año natural, mientras que el de los inversores sí coincida, y los referidos créditos fiscales se imputen a los inversores en la misma fecha de finalización del período impositivo de la AIE. Si a los efectos de calcular los pagos fraccionados, los inversores podrían incluir las bases imponibles procedentes de las AIE en el primer pago fraccionado que se deba realizar una vez finalizado el período impositivo de la AIE. 5. Si resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 43.4 de la LIS y, en el caso de que la AIE obtenga pérdidas, si el valor de adquisición de las participaciones de la AIE se minorará en el importe de los gastos financieros, las bases imponibles negativas y las deducciones y bonificaciones que hayan sido imputadas en el tiempo comprendido entre la adquisición y la

CONTESTACION- COMPLETA

transmisión de dichas participaciones, hasta que se anule el referido valor.

1. El artículo 36.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre), del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) establece que:

“3. Los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y **musicales** tendrán una deducción del 20 por ciento.

La base de la deducción estará constituida por los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en las referidas actividades.

La deducción generada en cada período impositivo no podrá superar el importe de 500.000 euros por contribuyente.

Para la aplicación de esta deducción, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que el contribuyente haya obtenido un certificado al efecto, en los términos que se establezcan por Orden Ministerial, por el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música.

b) Que, de los beneficios obtenidos en el desarrollo de estas actividades en el ejercicio en el que se genere el derecho a la deducción, el contribuyente destine al menos el 50 por ciento a la realización de actividades que dan derecho a la aplicación de la deducción prevista en este apartado. El plazo para el cumplimiento de esta obligación será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los referidos beneficios y los 4 años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

La base de esta deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar los gastos que generen el derecho a la misma. El importe de la deducción, junto con las subvenciones percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 80 por ciento de dichos gastos.”

En la medida en que la AIE cumpla los requisitos previstos en dicho apartado generará el derecho a aplicar la deducción en él contenida.

En el presente caso la base de la deducción estará formada por los costes de carácter artístico, técnico y promocionales derivados de la producción y exhibición del espectáculo. En concreto, dichos costes procederán de los gastos que le repercute la entidad consultante, con la que ha suscrito el contrato de producción ejecutiva.

2. El artículo 36.3 de la LIS establece un límite de la deducción que se puede generar cada período impositivo que asciende a 500.000 euros. Dicho límite deberá ser respetado por la entidad que genera el derecho a aplicar la deducción, esto es la AIE. En consecuencia, este límite deberá distribuirse entre los socios de la AIE atendiendo a un método proporcional.

Asimismo la entidad obligada a cumplir los requisitos previstos en las letras a) y b) del artículo 36.3 de la LIS es la AIE, en la medida en que es la que genera el derecho a aplicar la deducción. Por tanto, la obligación de obtener el certificado al que hace referencia la letra a) sólo resultará exigible a la AIE.

En cuanto al requisito establecido en la letra b), no resultará exigible en el caso de que los resultados procedentes de las actividades de producción y exhibición del espectáculo sean negativos. A estos efectos, no se computarán los resultados que deriven de la realización actividades distintas de la producción y exhibición, tales como las actividades comerciales accesorias (venta de bebidas, productos relacionados con la promoción comercial, etc.).

3. El capítulo II del título VII de la LIS regula el régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, estableciendo su artículo 43 el régimen fiscal que será de aplicación a las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril (BOE de 30 de abril), de Agrupaciones de Interés Económico (en adelante AIE).

La Ley 12/1991, de 29 de abril, establece el régimen sustantivo aplicable a este tipo de entidad, la cual según se dispone en su exposición de motivos, “constituye una nueva figura asociativa creada con el fin de facilitar o desarrollar la actividad económica de sus miembros”. Asimismo, en el apartado 1 del artículo 2 de la misma Ley se establece de nuevo la finalidad de este tipo de entidades, “facilitar el desarrollo o mejorar los resultados de la actividad de sus socios”, puntualizando el artículo 3.1 que, “el objeto de la AIE se limitará exclusivamente a una actividad económica auxiliar de la que desarrollen sus socios”.

Por su parte, la normativa fiscal no establece requisitos específicos para la actividad de los socios de la agrupación de interés económico. En este sentido, precisamente, el artículo 43 de la LIS regula un régimen fiscal especial para “las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico, (...)”.

En el apartado 5 de este precepto se establece que “este régimen fiscal no será aplicable en aquellos períodos impositivos en que se realicen actividades distintas de las adecuadas a su objeto o se posean, directa o indirectamente, participaciones en sociedades que sean socios suyos, o dirijan o controlen, directa o indirectamente, las actividades de sus socios o de terceros”.

Por tanto, a efectos tributarios, el régimen fiscal establecido en el artículo 43 de la LIS será de aplicación a la agrupación de interés económico constituida de conformidad con la Ley 12/1991, de 29 de abril, en la medida en que realice efectivamente las actividades adecuadas a su objeto social que, en el supuesto concreto planteado, consiste promoción y realización de espectáculos en vivo, aunque sus socios no desarrollen actividades directamente relacionadas con las de la AIE.

El mencionado artículo 43 dispone en su apartado 1:

“1. A las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, se aplicarán las normas generales de este Impuesto con las siguientes especialidades:

a) Estarán sujetas a las obligaciones tributarias derivadas de la aplicación de esta Ley, a excepción del pago de la deuda tributaria por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español.

En el supuesto de que la entidad aplique la modalidad de pagos fraccionados regulada en el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley, la base de cálculo no incluirá la parte de la base imponible atribuible a los socios que deban soportar la imputación de la base imponible. En ningún caso procederá la devolución a que se refiere el artículo 41 de esta Ley en relación con esa misma parte.

b) Se imputarán a sus socios residentes en territorio español o no residentes con establecimiento permanente en el mismo:

1.º Los gastos financieros netos que, de acuerdo con el artículo 16 de esta Ley, no hayan sido objeto de deducción en estas entidades en el período impositivo. Los gastos financieros netos que se imputen a sus socios no serán deducibles por la entidad.

2.º La reserva de capitalización que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25 de esta Ley, no haya sido aplicada por estas entidades en el período impositivo. La reserva de capitalización que se impute a sus socios no podrá ser aplicada por la entidad, salvo que el socio sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3.º Las bases imponibles positivas, minoradas o incrementadas, en su caso, en la reserva de nivelación a que se refiere el artículo 105 de esta Ley, o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases imponibles negativas que imputen a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo.

4.º Las bases de las deducciones y de las bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según corresponda por aplicación de las normas de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5.º Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad.

(...)”.

A su vez, el artículo 46.1 de la LIS, añade:

“1. Las imputaciones a que se refiere el presente capítulo se efectuarán a las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio o de empresa miembro el día de la conclusión del período impositivo de la entidad sometida al presente régimen, en la proporción que resulte de los estatutos de la entidad.”

Por tanto, las bases imponibles, las bases de deducciones y los gastos financieros que no hayan sido objeto de deducción por la AIE en aplicación de lo dispuesto en el artículo 16 de la LIS, se imputarán a quienes ostenten los derechos económicos inherentes a la condición de socio el día de la conclusión del período impositivo de la AIE, siempre que sean residentes en territorio español; imputación que deberá realizarse a tenor de la proporción que resulte de los estatutos de la agrupación.

4. El apartado 2 del artículo 46 de la LIS establece el período impositivo en el que procede efectuar las imputaciones a las que hace referencia el artículo 43 de la LIS. Así aquel precepto dispone:

“2. La imputación se efectuará:

a) Cuando los socios o empresas miembros sean entidades sometidas a este régimen, en la fecha de finalización del período impositivo de la entidad sometida a este régimen.

b) En los demás supuestos, en el siguiente período impositivo, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de finalización del período impositivo de la entidad sometida a este régimen.

La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años.”

Por su parte, en relación con los pagos fraccionados, el artículo 40.3 de la LIS establece:

“3. Los pagos fraccionados también podrán realizarse, a opción del contribuyente, sobre la parte de la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en esta Ley.

Los contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural realizarán el pago fraccionado sobre la parte de la base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada uno de los períodos de ingreso del pago fraccionado a que se refiere el apartado 1. En estos supuestos, el pago fraccionado será a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día anterior al inicio de cada uno de los citados períodos de pago.

(...)"

De acuerdo con lo anterior, la base imponible a los efectos del pago fraccionado previsto en el artículo 40.63 de la LIS se determinará aplicando las mismas normas que se emplean a la hora de calcular la base imponible correspondiente a la autoliquidación del Impuesto. Por tanto, en la medida en la que en el momento de realizar el pago fraccionado se hayan imputado las bases imponibles a las que se refiere el artículo 43.1.b) de la LIS, con arreglo a lo establecido en el artículo 46.2, dichos importes se tendrán en cuenta en el cálculo de la base imponible del pago fraccionado correspondiente.

5. En relación con la inversión en las participaciones de una AIE, en la que los socios recuperan el capital y obtienen unos ingresos financieros a través de la imputación de bases imponibles negativas y de las deducciones generadas por la AIE, este Centro Directivo mediante consulta de fecha 21 de mayo de 2009 (V1175-09) estableció:

"(...) Por otra parte, dadas las condiciones particulares de estas operaciones en donde las bases imponibles negativas imputadas a los socios de la Agrupación sirven para que, éstos recuperen el capital aportado a la Agrupación y además obtener unos ingresos financieros, a efectos de su tratamiento contable y fiscal, debe tenerse en consideración lo establecido en el informe de 25 de marzo de 2009 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas:

El registro contable de cualquier operación requiere un previo análisis del fondo económico de la misma, tal y como exige el artículo 34.2 del Código de Comercio y, en su desarrollo, el Marco Conceptual de la Contabilidad recogido en la primera parte del PGC, en cuya virtud, "en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica". En este sentido, del texto de la consulta parece deducirse que desde un punto de vista económico y a través de la creación de la "Estructura" descrita, los socios aportan unas cantidades a la AIE que les otorgan el derecho a recuperar el capital aportado junto con unos ingresos, a través de la imputación de las bases imponibles negativas que generará la AIE.

Considerando el citado fondo económico, en relación con el tratamiento contable de estas aportaciones pueden realizarse las siguientes observaciones:

1.El acuerdo descrito entre socio y AIE sería asimilable a un instrumento financiero tal y como aparece definido en la NRV 9ª en la medida en que la AIE se financia mediante la obtención de fondos cuya devolución no está prevista, pero que sin embargo, en su condición de socios, otorga a los aportantes el derecho a recuperar el capital aportado - a través de la imputación de bases imponibles negativas -. Ello supondría, siempre que se den los criterios previstos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, el reconocimiento por parte del socio de un activo financiero, que en un futuro va a suponer la posibilidad de cancelar un pasivo por impuesto corriente - la deuda por el impuesto sobre beneficios-.

2.Las aportaciones de los socios a la AIE deben calificarse como un instrumento de patrimonio con características especiales, dado que si bien del análisis económico de la operación recogido en el texto de la consulta se deduce que las citadas aportaciones no dan derecho a una participación residual en los activos de la empresa que los emite, una vez deducidos sus pasivos, no es menos cierto que la participación en el patrimonio de la AIE otorga a sus socios un interés en los fondos propios de otra entidad al que es preciso otorgar el adecuado tratamiento contable.

3.En este sentido, deben realizarse las siguientes precisiones por lo que se refiere a la aplicación de la NRV 9ª. Instrumentos financieros y 13ª. Impuesto sobre beneficios del PGC, al caso concreto suscitado:

3.1.- Clasificación. La participación se clasificará en la categoría de inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, o, con carácter general, en la categoría de activos financieros disponibles para la venta.

3.2.- Deterioro de valor. Dado que las aportaciones no se realizan con el ánimo de ser reintegradas en el futuro, sino de recuperarse a través de la imputación de bases imponibles negativas, en un importe superior al capital aportado, lo que supone para el socio junto con la recuperación de éste, la obtención de la correspondiente rentabilidad, este hecho deberá tenerse en consideración a los efectos de calcular el importe recuperable de la inversión, concluyéndose que en el caso concreto objeto de, consulta no procedería registrar deterioro alguno por la evolución desfavorable de los fondos propios de la AIE.

3.3.- Baja de activos financieros. Conforme a lo señalado en el MCC, en el análisis de las transferencias de activos financieros se debe atender a la realidad económica y no solo a su forma jurídica ni a la denominación de los contratos.

La empresa dará de baja un activo financiero, o parte del mismo, cuando expiren o se hayan cedido los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero, siendo

necesario que se hayan transferido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad, en circunstancias que se evaluarán comparando la exposición de la empresa, antes y después de la cesión, a la variación en los importes y en el calendario 'de los flujos de efectivo netos del activo transferido: Se entenderá que se han cedido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero cuando su exposición a tal variación deje de ser significativa en relación con la variación total del valor actual de los flujos de efectivo futuros netos asociados con el activo financiero.

En relación con este aspecto, a medida que se vayan imputando las bases imponibles negativas en los socios de la AIE, se producirá la baja de su participación en la AIE y por diferencia con la deuda registrada frente a la Hacienda Pública que es objeto de cancelación, el correspondiente ingreso financiero, sin perjuicio, en aras de preservar el objetivo de imagen fiel, de dejar registrada la participación en la AIE por un importe insignificante.

Por último, considerando la particularidad de la operación descrita, en el registro del gasto por impuesto sobre sociedades no se tendrá en consideración la norma quinta de la RICAC de 9 de octubre de 1997 respecto a la compensación de bases imponibles negativas, que dispone lo siguiente:

«(...) la imputación de bases imponibles negativas en la sociedad-socio se tratarán contablemente como una minoración del Impuesto sobre Sociedades devengado en el ejercicio, pudiendo emplear para ello la cuenta 638 "Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios", prevista en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, con cargo a la cuenta 4745 "Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio... ", en todo caso, para el registro contable de estos créditos se deberán cumplir los criterios establecidos en la norma primera de esta Resolución (...)>

El socio de la AIE reconocerá el gasto por impuesto en los términos descritos más arriba, poniéndose de manifiesto desde una perspectiva contable el efecto originado por la compensación de bases imponibles negativas, a través de la cancelación de la deuda frente a la Hacienda Pública mediante la baja del activo financiero. Y ello, sin perjuicio de la información que deberá suministrarse en la nota sobre situación fiscal de la memoria de las cuentas anuales, con la finalidad de que éstas muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.”

Asimismo, el artículo 43.4 de la LIS establece:

“4. En la transmisión de participaciones en el capital, fondos propios o resultados de entidades acogidas al presente régimen, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

Igualmente, el valor de adquisición se minorará en el importe de las pérdidas sociales que hayan sido imputadas a los socios. No obstante, cuando así lo establezcan los criterios contables, el valor de adquisición se minorará en el importe de los gastos financieros, las bases imponibles negativas, la reserva de capitalización, y las deducciones y bonificaciones, que hayan sido imputadas a los socios en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión, hasta que se anule el referido valor, integrándose en la base imponible igualmente el correspondiente ingreso financiero.”

Por lo tanto, a efectos de calcular la renta derivada de la venta de las participaciones de la AIE por parte de sus socios, se tomará la diferencia entre el precio pagado por el adquirente de dicha participación y el valor de la participación determinado con arreglo a los criterios establecidos en la consulta transcrita y en lo previsto en el segundo párrafo del artículo 43.4 de la LIS. Por tanto, el valor de adquisición se minorará en el importe de los gastos financieros, las bases imponibles negativas, la reserva de capitalización y las deducciones y bonificaciones que se le hayan imputado al socio transmitente durante el periodo de tenencia de la participación, hasta que se anule el referido valor de adquisición.

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.