

Consulta Vinculante V2873-14, de 24 de octubre de 2014 de la Subdirección General de
Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas

LA LEY 3229/2014

DESCRIPCIÓN

La consultante es una entidad mercantil con domicilio y sede de dirección efectiva en Canarias que pretende suscribir en 2014 participaciones en el capital social de una entidad con motivo de su constitución, la sociedad D, que igualmente tendrá su domicilio y sede de dirección efectiva en Canarias.

La entidad D tendrá como actividad económica principal la distribución de los derechos de obras cinematográficas y audiovisuales tanto en Canarias como fuera del territorio canario. En este sentido, dicha entidad cursará alta en el IAE en el epígrafe 962 "Distribución de películas cinematográficas y vídeos". Para el desarrollo de esta actividad la entidad D contará con los medios humanos y materiales necesarios para llevarla a cabo.

La actividad de la entidad D consistirá, básicamente, en la adquisición de los derechos de distribución de obras audiovisuales de nueva creación a las productoras durante un período definido superior a cinco años. Dichas productoras tienen su domicilio en Canarias y los derechos de distribución serán de obras realizadas en Canarias de acuerdo con lo previsto en el artículo 18 del Real Decreto 1758/2007 (LA LEY 13814/2007). La distribución de dichos derechos se realizará fundamentalmente a las salas de cine, canales de televisión, DVD e internet con destino tanto al público canario como al de fuera de Canarias.

Por último, se prevé la posibilidad de que la entidad D solicite su inclusión en el régimen especial de la Zona Especial Canaria.

CUESTIÓN

- 1. Si la constitución de la entidad distribuidora puede tener la consideración de inversión inicial de acuerdo con lo establecido en el artículo 27.4.A de la Ley 19/1994.*
- 2. Si la materialización indirecta de la RIC mediante la adquisición de derechos de distribución de obras audiovisuales por parte de D puede ser considerada como materialización apta de la RIC para la consultante.*
- 3. Si la explotación de los derechos de distribución fuera de Canarias supondría un incumplimiento de la materialización de la RIC.*
- 4. Si la solicitud de inscripción como entidad ZEC de la entidad D puede limitar la aptitud de la materialización de la RIC.*

CONTESTACIÓN

En la contestación a la presente consulta se partirá de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio (LA LEY 2415/1994) (BOE de 7 de julio), de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en su redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre (LA LEY 12795/2006) (BOE de 30 de diciembre), por el que se modifican la Ley 19/1994, de 6 de julio (LA LEY 2415/1994), de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y el Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio (LA LEY 2225/2000) (BOE de 24 de

junio), con las modificaciones introducidas por la Ley 2/2011, de 4 de marzo (BOE de 5 de marzo), de Economía Sostenible, teniendo en cuenta que, de acuerdo con la Resolución de 26 de diciembre de 2013, de la Dirección General de Tributos, relativa a la prórroga de determinados regímenes de ayudas estatales aplicables en las Islas Canarias, el régimen de ayudas de determinados incentivos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF), N377/2006, ha de entenderse prorrogado, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2013, hasta el 31 de diciembre de 2014.

A este respecto, el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio (LA LEY 2415/1994), de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, establece que:

"4. Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones:

A. Las inversiones iniciales consistentes en la adquisición de elementos patrimoniales nuevos del activo fijo material o inmaterial como consecuencia de:

- La creación de un establecimiento.
- La ampliación de un establecimiento.
- La diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos.
- La transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento.

(...)

En el caso de activo fijo inmaterial, deberá tratarse de derechos de uso de propiedad, industrial o intelectual, conocimientos no patentados, en los términos que reglamentariamente se determinen, y de concesiones administrativas, y reunir los siguientes requisitos:

- Utilizarse exclusivamente en el establecimiento que reúna las condiciones indicadas en esta letra.
- Ser amortizable.
- Ser adquirido a terceros en condiciones de mercado. En el caso de las concesiones administrativas se entenderá que son adquiridas en condiciones de mercado cuando sean objeto de un procedimiento de concurrencia competitiva.
- Figurar en el activo de la empresa.

Tratándose de sujetos pasivos que cumplan las condiciones del artículo 108 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre Sociedades (LA LEY 388/2004), en el período impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva, la inversión podrá consistir en la adquisición de activos fijos usados, siempre que los bienes adquiridos no se hayan beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo. Tratándose de suelo, deberán cumplirse en todo caso las condiciones previstas en esta letra.

Reglamentariamente se determinarán los términos en que se entienda que se produce la creación o ampliación de un establecimiento y la diversificación y la transformación sustancial de su producción.

B. La creación de puestos de trabajo relacionada de forma directa con las inversiones previstas en la letra A, que se produzca dentro de un período de seis meses a contar desde la fecha de entrada en funcionamiento de dicha inversión.

La creación de puestos de trabajo se determinará por el incremento de la plantilla media total del sujeto pasivo

producido en dicho período respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores a la fecha de la entrada en funcionamiento de la inversión, siempre que dicho incremento se mantenga durante un período de cinco años, salvo en el caso de sujetos pasivos que cumplan las condiciones del artículo 108 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 388/2004), en el período impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva, quienes deberán mantener dicho incremento durante tres años.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

(...)

D. La suscripción de:

1º Acciones o participaciones en el capital emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Estas sociedades realizarán las inversiones previstas en las letras A y B anteriores, en las condiciones reguladas en este artículo. Siempre que tanto la entidad suscriptora del capital como la que efectúa la inversión cumplan las condiciones del artículo 108 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 388/2004), en el período impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva, será posible efectuar las inversiones de las citadas letras A y B en los términos y condiciones previstos para este tipo de sujetos pasivos.
- Estas sociedades deberán efectuar estas inversiones en el plazo de tres años a contar desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en el que el sujeto pasivo que adquiere las acciones o las participaciones en su capital hubiera dotado la reserva regulada en este artículo.
- Los activos así adquiridos deberán mantenerse en funcionamiento en Canarias en los términos previstos en este artículo.
- El importe del valor de adquisición de las inversiones realizadas por la sociedad participada deberá alcanzar, como mínimo, el importe desembolsado de las acciones o participaciones adquiridas por el sujeto pasivo.
- Las inversiones realizadas por la sociedad participada no darán lugar a la aplicación de ningún otro beneficio fiscal, salvo los previstos en el artículo 25 de esta Ley.

A estos efectos, la entidad suscriptora del capital procederá a comunicar fehacientemente a la sociedad emisora el valor nominal de las acciones o participaciones adquiridas así como la fecha en que termina el plazo para la materialización de su inversión. La sociedad emisora comunicará fehacientemente a la entidad suscriptora de su capital las inversiones efectuadas con cargo a sus acciones o participaciones cuya suscripción haya supuesto la materialización de la reserva así como su fecha. Las inversiones realizadas se entenderán financiadas con los fondos derivados de las acciones o participaciones emitidas según el orden en el que se haya producido su desembolso efectivo. En el caso de desembolsos efectuados en la misma fecha, se considerará que contribuyen de forma proporcional a la financiación de la inversión.

2º Acciones o participaciones en el capital emitidas por entidades de la Zona Especial Canaria como consecuencia de su constitución o ampliación de capital, siempre que se cumpla con los requisitos y condiciones establecidos en el número 1º anterior de esta letra D y los previstos en el capítulo I del título V de esta Ley. Adicionalmente, se deberán reunir las siguientes condiciones:

- El importe de la emisión o de la ampliación de capital será superior a 750.000 euros.

- Al menos el 10% de la emisión o de la ampliación de capital será suscrito por alguna persona o entidad que no materialice cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias y será desembolsado de manera inmediata tras el otorgamiento de la escritura de constitución o ampliación de capital.

- La persona o entidad que suscriba las acciones o participaciones emitidas no podrá transmitir o ceder el uso a terceros de los activos afectos a su actividad económica, existentes en el ejercicio anterior a la suscripción, en dicho ejercicio o en los cuatro ejercicios posteriores, salvo que haya terminado su vida útil y se proceda a su sustitución o que se trate de operaciones realizadas en el curso normal de su actividad por sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes, en los términos definidos en el apartado 3 del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 388/2004), ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero. En ningún caso podrá transmitirlos o ceder su uso a la entidad de la Zona Especial Canaria cuyas acciones suscriba ni a otra persona vinculada con esta última en los términos anteriormente indicados.

- La persona o entidad que suscriba las acciones o participaciones emitidas no procederá a la reducción de su plantilla media total, existente en el ejercicio anterior a la suscripción, en los cuatro ejercicios posteriores. Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

(...)"

En este sentido el artículo 8 del Real Decreto 158/2007, de 28 de diciembre (BOE de 8 de febrero de 2008), por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria, establece:

Artículo 8. Inversiones iniciales consistentes en establecimientos

1. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la creación de un establecimiento cuando determine su puesta en funcionamiento por primera vez para el desarrollo de una actividad económica.

En particular, tendrá la consideración de creación de un establecimiento la entrega o adquisición de una edificación para su demolición y promoción de una nueva por parte del adquirente para su puesta en funcionamiento en desarrollo de una actividad económica.

2. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la ampliación de un establecimiento cuando tenga como consecuencia el incremento del valor total de los activos del mismo.

En particular, se considerará como tal ampliación la rehabilitación de un inmueble. A los efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio (LA LEY 2415/1994), el concepto de rehabilitación será el contenido en el artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991, de 7 de junio (LA LEY 2025/1991).

3. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos cuando la misma tenga por finalidad obtener un producto o servicio distinto o que presente una novedad esencial y no meramente formal o accidental, respecto de los que dicho establecimiento viniera elaborando con anterioridad a la realización de la inversión.

4. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento cuando el nuevo proceso tenga unas características o aplicaciones desde el punto de vista tecnológico que difieren de forma esencial del existente en dicho establecimiento con anterioridad a

la inversión."

De acuerdo con las letras A y C del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 podrá materializarse la RIC en elementos del activo fijo material o intangible.

No obstante, la norma no establece qué debe entenderse por activo fijo material o intangible. En este sentido, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (LA LEY 388/2004) (BOE de 11 de marzo), establece en su artículo 10.3 que "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".

En este sentido, en la tercera parte del Plan General de Contabilidad (en adelante PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (LA LEY 11517/2007) (BOE de 20 de noviembre), que se refiere a las cuentas anuales, dentro del activo no corriente o activo fijo se diferencia entre el inmovilizado intangible, material y las inversiones financieras.

De acuerdo con lo anterior, la inversión en las participaciones de la sociedad D no podrá considerarse apta para materializar la RIC en los términos previstos en la letra A del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, puesto que dicha letra se refiere a elementos del inmovilizado material e intangible, y las participaciones tienen la consideración de instrumentos financieros de acuerdo con el PGC.

No obstante, la inversión en dichas participaciones podría considerarse apta, a los efectos de entender materializada la RIC en las acciones o participaciones a las que se refiere el la letra D del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, en la medida en que la entidad participada realice las inversiones previstas en las letras A y B de dicho apartado. En este sentido, dichas inversiones podrán calificarse como inversión inicial que tienen por objeto la creación de un establecimiento, siempre que determinen su puesta en funcionamiento por primera vez para el desarrollo de la actividad económica consistente en la distribución de los derechos de obras cinematográficas y audiovisuales, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 8 del Reglamento.

En el presente caso, la entidad participada destinará los fondos de la RIC a la adquisición de derechos de distribución de obras audiovisuales de nueva creación a las productoras durante un período definido superior a cinco años. Los citados derechos tendrán la consideración de propiedad intelectual de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.1 del texto refundido de la Ley de Propiedad intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril (LA LEY 1722/1996) (BOE de 22 de abril). Por tanto, para que dichos derechos puedan considerarse como inversión apta para entender materializada la RIC en los términos previstos en el artículo 27.4.A de la Ley 19/1994, deben cumplir los siguientes requisitos:

- Utilizarse exclusivamente en el nuevo establecimiento creado.
- Ser amortizables.
- Ser adquiridos a terceros en condiciones de mercado.
- Figurar en el activo de la empresa.

En consecuencia, en la medida en que los citados derechos adquiridos por la entidad de nueva creación cumplan los requisitos anteriores, podrán considerarse como inversiones aptas en los términos previstos en el artículo 27.4.A de la Ley 19/1994.

No obstante lo anterior, el apartado 5 del artículo 27 de la Ley 19/1994 establece que:

"5. Los activos en que se materialice la inversión deberán estar situados o ser recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas del sujeto pasivo, salvo en el caso de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario.

A tal efecto se entenderán situados y utilizados en el archipiélago:

(...)

Las aplicaciones informáticas y los derechos de propiedad industrial, que no sean meros signos distintivos del sujeto pasivo o de sus productos, y que vayan a aplicarse exclusivamente en procesos productivos o actividades comerciales que se desarrollen en el ámbito territorial canario, así como los derechos de propiedad intelectual que sean objeto de reproducción y distribución exclusivamente en el archipiélago canario.

(...).".

En el escrito de la consulta se pone de manifiesto que la distribución de dichos derechos se realizará con destino tanto al público Canario como fuera de dicho territorio. En consecuencia, los citados derechos no podrán entenderse situados y utilizados en el archipiélago canario y, por tanto, aptos para materializar la RIC. Lo que implica que la adquisición de las participaciones de la sociedad D no será una inversión válida para materializar la RIC dotada por la consultante.

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 (LA LEY 1914/2003).

