

<b>NUM-CONSULTA</b>	V0018-17
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
<b>FECHA-SALIDA</b>	03/01/2017
<b>NORMATIVA</b>	LIS/ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, arts. 36.1, 43, 46 y 101
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>La consultante es una agrupación de interés económico (AIE) residente en España cuyo objeto social consiste en la producción de películas cinematográficas u otras obras <b>audiovisuales</b>, para su posterior explotación mediante acuerdos de distribución, en todos o algunos países, que permitan su cesión temporal.</p> <p>La ejecución material de la producción se encargará a varias empresas del sector <b>audiovisual</b>, mediante contratos de prestación de servicios de producción. El importe neto de la cifra de negocios que se estima obtener es inferior a 10 millones de euros. La consultante no posee, ni directa ni indirectamente, participaciones en sociedades que sean miembros suyos, ni tampoco dirige o controla las actividades de sus socios o de terceros. Asimismo, la consultante no forma parte de ningún grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.</p> <p>Los socios de la consultante son sociedades residentes fiscales en España cuyos objetos sociales difieren de las actividades de la AIE. Es probable que la consultante genere bases imponibles negativas durante un período de tiempo. Además, cumplirá los requisitos para generar el derecho a la deducción prevista en el artículo 36 de la LIS.</p> <p>La consultante imputará en el ejercicio correspondiente las bases imponibles negativas y las bases de la deducción del artículo 36 de la LIS, de acuerdo con el régimen previsto en el artículo 43 de la LIS. Puede ser que en algunos casos las cantidades totales a imputar den como resultado unos créditos fiscales para los socios superiores a las aportaciones realizadas por estos.</p> <p>Una vez comenzada la explotación y transcurrido un período de tiempo se prevé que los socios transmitan sus participaciones en la AIE mediante el ejercicio de una opción de venta por un precio tendente a cero. El comprador no será una entidad vinculada ni a la consultante ni a los socios transmitentes.</p>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Si los inversores de la AIE podrán aplicar los créditos fiscales que se derivan de las bases imponibles negativas y de las bases de la deducción del artículo 36 de la LIS, imputadas por la consultante, con independencia de que la suma de ambos conceptos suponga un importe superior a las aportaciones individuales efectuadas por los inversores.</li> <li>2. Si resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 18 de la LIS a la opción de venta descrita.</li> <li>3. Si la consultante podrá aplicar el método de amortización previsto para las entidades de reducida dimensión en el artículo 103 de la LIS para el intangible que derive de la producción de la película cinematográfica o de otra obra <b>audiovisual</b>. Y si el porcentaje de deducción ascendería al 66% del coste de la producción.</li> <li>4. En el caso de la transmisión de las participaciones en la AIE, a qué contribuyente le correspondería la regularización de la deducción del</li> </ol>

## CONTESTACION- COMPLETA

artículo 36 de la LIS, si se incumpliese el requisito de permanencia de 3 años del inmovilizado intangible en funcionamiento en sede de la AIE.

1. A los efectos de la presente contestación se partirá de la hipótesis de que la entidad consultante cumple los requisitos para generar el derecho a la aplicación de la deducción prevista en el artículo 36 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre), del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS). No obstante, se trataría de circunstancias de hecho que deberían ser probadas por cualquier medio de prueba admitido en Derecho ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

El capítulo II del título VII de LIS la 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 en la producción de películas cinematográficas u otras obras **audiovisuales**, para su posterior explotación mediante acuerdos de distribución, en todos o algunos países, que permitan su cesión temporal, y se cumplan los demás requisitos establecidos en la citada Ley, 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 (...).

2.º (...).

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 y bases de deducciones 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 la escritura de constitución de la agrupación.

El hecho de que el importe de los créditos fiscales resultantes de dichas imputaciones supere la cuantía de las aportaciones efectuadas por cada socio, no afectará a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 43.1.b) de la LIS, sin perjuicio de lo establecido en el segundo párrafo del artículo 43.4 de la LIS:

"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.”

2. Se pregunta si resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 18 de la LIS a la opción de venta descrita.

El apartado 2 del artículo 18 de la LIS establece que “se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.”

En relación con la opción de venta suscrita por los partícipes de la AIE sobre las participaciones de esta, en la medida en que no se encuentren en alguna de las situaciones de vinculación previstas en el artículo 18.2 de la LIS con los compradores, dicha operación no estará sometida a la normativa reguladora de las operaciones vinculadas.

No obstante, la valoración de estas operaciones debe realizarse de acuerdo con lo previsto en la normativa contable, resultando de aplicación, por tanto, el criterio del valor razonable.

3. Para que la entidad consultante pueda aplicar los incentivos previstos para las entidades de reducida dimensión, debe cumplir los requisitos establecidos en el artículo 101 de la LIS, que dispone:

Por su parte el artículo 101 de la LIS prevé:

“1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.

No obstante, dichos incentivos no resultarán de aplicación cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley.

(...)

3. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

(...).”

Por su parte el artículo 103 de la LIS establece una amortización acelerada para las entidades de reducida dimensión. En concreto dicho precepto dispone:

“1. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, afectos en ambos casos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

2. (...)

3. Lo previsto en los dos apartados anteriores será igualmente de aplicación a los elementos del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias construidos o producidos por la propia empresa.

4. El régimen de amortización previsto en este artículo será compatible con cualquier beneficio fiscal que pudiera proceder por razón de los elementos patrimoniales sujetos a la misma.

5. Los elementos del inmovilizado intangible a que se refiere el apartado 3 del artículo 13 de esta Ley, adquiridos en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán deducirse en un 150 por ciento del importe que resulte de aplicar dicho apartado.”

En el caso de las producciones cinematográficas, fonográficas, vídeos y series **audiovisuales**, el artículo 12.1.a) de la LIS establece un coeficiente lineal máximo del 33%.

Por tanto, en la medida en la que la AIE consultante tenga la consideración de entidad de reducida dimensión en el período

impositivo en el que la producción se entienda finalizada, dicha producción se podrá amortizar de forma acelerada de acuerdo con lo previsto en el artículo 103.1 de la LIS (por lo que el coeficiente máximo de amortización ascendería al 66%).

4. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 39 de la LIS:

“5. Los elementos patrimoniales afectos a las deducciones previstas en los artículos anteriores deberán permanecer en funcionamiento durante 5 años, o 3 años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil si fuera inferior.”

En el supuesto de que el intangible que ha generado el derecho a la aplicación de la deducción prevista en el artículo 36 de la LIS (producción) se transmita por parte de la AIE antes del plazo de 3 años, no se habrá cumplido el requisito exigido por el artículo 39.5 de la LIS para la aplicación de las deducciones previstas en los artículos 35 a 38 de la LIS. En consecuencia, en el período impositivo en el que se produzca dicha circunstancia, debería regularizarse la deducción declarada y practicada, junto con los intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de la LIS.

Por tanto, en el caso planteado en el escrito de la consulta, la AIE deberá proceder a regularizar el exceso de deducción sobre las cantidades inicialmente declaradas e imputadas a los socios en su momento. Asimismo, la base de esa regularización se imputará a los socios de la AIE existentes en el período impositivo en que la misma se produce, aun en el caso de que estos fueran distintos de aquellos a quienes se imputó inicialmente la base de la deducción.

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.