

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA V2144-18

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 18/07/2018

NORMATIVA LIS Ley 27/2014 art. 36-3 y 43-47

**DESCRIPCION-
HECHOS**

La entidad consultante es una agrupación de interés económico (en lo sucesivo, AIE), cuyo objeto social lo constituye la producción, promoción y organización de festivales de música, incluyendo un festival en particular (el Festival). La AIE se encuentra participada en un 99% por la entidad X, que forma parte de un grupo empresarial y fiscal relacionado con la fabricación y comercialización de bebidas alcohólicas, y por la entidad A en un 1%, que se dedica a la producción, organización y promoción de todo tipo de eventos musicales, conciertos y espectáculos en vivo.

Para el desarrollo del Festival, la AIE suscribirá los siguientes contratos:

-Un contrato mercantil de producción técnica ejecutiva con la entidad A y de cesión de intangibles sobre el Festival. Mediante este contrato la entidad A se encargará de la producción ejecutiva del Festival, además esta cederá el derecho a usar los intangibles del Festival (marca, logo, imagen histórica, etc.) a la AIE, y, por último, la entidad A renunciará a la organización del Festival en un plazo de 3 años. Como consecuencia de los servicios prestados por A como productor ejecutivo, la AIE le abonará un importe equivalente a los costes y gastos incurridos por A más un margen sobre dicho coste calculado en términos de mercado.

-Un contrato mercantil que regula las relaciones entre los socios, su colaboración en el desarrollo del Festival y la gestión y funcionamiento de la AIE.

-Un contrato de patrocinio entre la entidad X y la AIE en virtud del cual la entidad X adquiere la condición de patrocinador oficial del Festival durante tres ediciones a cambio de una contraprestación valorada a mercado.

La AIE contará con los medios materiales, humanos y técnicos necesarios para el desarrollo del Festival. Así, la AIE desarrollará materialmente y de forma personal y directa la mayor parte de las actividades relacionadas con la producción del Festival participando en la iniciativa y responsabilidad del mismo mediante la suscripción de distintos acuerdos con terceros y siendo titular de los derechos, obligaciones y responsabilidades frente a terceros, derivados de la celebración del Festival.

Adicionalmente, en virtud del contrato de producción técnica ejecutiva, la entidad A se compromete a prestar asistencia financiera temporal a la AIE para afrontar los gastos y pagos que le correspondan en relación con la organización del Festival. Como contraprestación por esa financiación, la entidad A adquirirá el derecho a participar en una parte importante de los resultados del Festival.

Respecto a la primera edición del Festival, la entidad A ha asumido ciertos gastos relacionados con tareas propias de la AIE y ha percibido ingresos propios de la AIE. Así, con carácter previo a la celebración de la primera edición del Festival, los ingresos/gastos recibidos/soportados por la mercantil A serán objeto de refacturación a la AIE.

La AIE cumplirá los requisitos previstos en las letras a) y b) del artículo 36.3 de la LIS.

**CUESTION-
PLANTEADA**

1. Si los gastos realizados en la producción y exhibición del Festival por la AIE darán lugar a la aplicación de la deducción del artículo 36.3 de la LIS.

2. Si los gastos señalados a continuación son susceptibles de integrar la base de la deducción del artículo 36.3 de la LIS:

-Gastos de personal vinculados al desarrollo del Festival.

-Gastos de personal directivo.

-Gastos de estructura (por ejemplo, oficinas, servicios administrativos, contables y legales, etc.).

-Gastos de constitución de la AIE.

-Gastos de seguros.

-Gastos de intermediación necesarios para el desarrollo y promoción del Festival (canales de distribución, contratación de artistas, etc.).

-Gastos de alojamiento, transporte y manutención de los artistas (por exigencia del contrato).

-Gastos relacionados con los servicios de venta de bebidas y comidas (gastos por infraestructura, montaje, personal, etc.).

-Gastos de seguridad.

-Gastos de servicios médicos.

3. En relación con la primera edición del Festival, si el hecho de que parte de los gastos relacionados con el Festival, necesarios para la obtención de ingresos, hayan sido objeto de refacturación por parte de la entidad A tiene alguna incidencia a los efectos de cuantificar la base de la deducción.

4. Si a la AIE le resulta de aplicación el régimen fiscal especial previsto en el capítulo II del título VII de la LIS.

5. A efectos del requisito de reinversión, ¿qué magnitud debe considerarse como beneficio?

CONTESTACION-COMPLETA

1. El artículo 36.3 de la Ley 27/2014, de 27 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 consistente en un festival musical.

2. De acuerdo con lo anterior podrán formar parte de la base de la deducción los gastos de personal de carácter artístico, técnico, o relacionados con la promoción del Festival, lo que incluirá los gastos de intermediación necesarios para la promoción del Festival y los gastos de alojamiento, transporte y manutención de los artistas en la medida en que se incluyan en los contratos suscritos con estos y supongan una retribución para los mismos.

En cuanto a los gastos de personal vinculados al desarrollo del Festival, al personal directivo y los gastos de intermediación necesarios para el desarrollo del Festival, se incluirán en la base de deducción en la medida en que tengan ese carácter artístico, técnico o promocional.

Por otra parte no se entienden como costes directos de carácter artístico, técnico y promocional, los gastos de estructura (oficinas, servicios administrativos, contables y legales, etc.), los gastos de constitución de la AIE, los gastos de seguros, los relacionados con los servicios de bebidas y comidas, los de seguridad y los de servicios médicos.

3. En la medida en que la AIE sea quien soporte los gastos de la producción y exhibición del Festival, los gastos relacionados con el Festival que hayan sido objeto de refacturación por

parte de la entidad A, con carácter previo a su celebración, podrán formar parte de la base de deducción generada por la AIE.

4. 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, la 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.

5. La letra b) del artículo 36.3 de la LIS recoge el requisito de reinversión, en los siguientes términos:

“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.”

Lo que pretende este requisito es que la mitad de los beneficios obtenidos como consecuencia de las actividades de producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, se reinviertan en este tipo de actividades y, en concreto, para sufragar los costes artísticos, técnicos y promocionales.

Por tanto, los beneficios susceptibles de reinversión deberán estar formados por los ingresos directamente relacionados con la producción y exhibición del espectáculo en vivo. En este caso, los ingresos a computar serían, básicamente, los derivados de la venta de las entradas al Festival y, a estos efectos, quedarían excluidos los relacionados con las actividades comerciales accesorias (venta de bebidas, venta de productos de “merchandaising”, etc.). Y, por lo que se refiere a los gastos, sólo deberían tenerse en cuenta aquellos susceptibles de formar parte de la base de 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.