

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC052794

DGT: 03-11-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2944/2014

SUMARIO:

IS. Base imponible. Reducción de ingresos/rentas procedentes de determinados activos intangibles. *Determinación de la norma aplicable al beneficio fiscal en supuestos de acuerdos marco conforme a los cuales se irán acordando diferentes cesiones de activos.* En el supuesto analizado, las cesiones de activos intangibles efectuadas tanto con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva redacción dada al art. 23 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) por la Ley 14/2013 (Apoyo a los emprendedores y su internacionalización) como con posterioridad a ésta, se realizan en virtud de un mismo contrato marco firmado con anterioridad al 29 de septiembre de 2013, en el cual se establece la regulación general aplicable a las eventuales y futuras cesiones. Asimismo, el contrato regula el proceso de selección de los diseños que van a ser objeto de cesión, en el que tanto la cesionaria como la cedente gozan de discrecionalidad a la hora de determinar los diseños concretos que van a ser objeto de cesión. Por tanto, mediante la suscripción del contrato marco las partes no se obligan a cederse unos determinados intangibles, sino que simplemente crean un marco regulatorio que regirá las eventuales cesiones que acuerden entre noviembre de 2009 y enero de 2015, y que se plasmarán en contratos independientes. En virtud de lo anterior, cada cesión que se efectúe supone que tanto el cesionario como el cedente manifiestan su voluntad de forma independiente respecto de otras cesiones que se realicen en el ámbito de dicho contrato marco, lo que se hace patente mediante la suscripción de los correspondientes contratos de cesión en el momento en que se lleve a cabo la misma. Por tanto, a aquellas cesiones realizadas antes de la entrada en vigor de la Ley 14/2013 les resultará de aplicación el art. 23 en su redacción original, mientras que las cesiones realizadas con posterioridad podrán acogerse al incentivo fiscal previsto en el art. 23 del TRLIS, según la redacción dada por la Ley 14/2013.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 23.

Ley 14/2013 (Apoyo a los emprendedores y su internacionalización), disp. final decimotercera e).

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante (A) es una sociedad española cuya actividad consiste en la creación de diseños susceptibles de aplicación industrial en el sector de la moda y complementos, disponiendo a tal efecto del conocimiento, recursos e infraestructuras necesarios.

En el mes de noviembre de 2009 suscribió un contrato marco de cesión de derechos de uso y explotación de diseños industriales con la entidad B. El objeto de dicho contrato, con vigencia hasta enero de 2015, fue establecer la regulación general aplicable a las futuras cesiones de uso que A concediera a B sobre los diseños que esta última selecciona de conformidad con el proceso de selección fijado en el contrato marco.

En este proceso de selección fijado por el contrato marco, la entidad A presenta y pone a disposición de B los diseños creados que considera oportuno para que el personal de B seleccione aquellos cuyo derecho de uso y explotación desea obtener. Posteriormente, en el plazo de 10 días naturales desde la elección de los diseños por parte del personal de B, la entidad A debe comunicar a B el otorgamiento o no de la cesión de uso sobre los diseños seleccionados. Si la sociedad A no emite respuesta dentro de dicho plazo, se entenderá que su silencio comporta el otorgamiento de la referida cesión de uso. La fecha de la celebración del contrato de cesión será aquella en la que B tenga conocimiento de que A ha decidido otorgar la cesión del derecho de uso o, en el caso de silencio, al día natural siguiente del plazo de 10 días naturales que la entidad A tiene para contestar.

De acuerdo con el citado contrato marco, la sociedad A será siempre y en todo caso titular de los derechos que legalmente pudieran reconocerse sobre la totalidad o parte de los diseños.

Asimismo, en el contrato marco, entre otras condiciones, se fijan las condiciones relativas al plazo de cesión de los derechos y la forma de fijación del precio que debe satisfacer el cesionario (un porcentaje fijo sobre el precio de compra a terceros de los productos que se hayan fabricado haciendo uso total o parcial de los diseños cedidos).

Por último, la cesión del derecho de uso y explotación de los diseños industriales viene generando en A el derecho a la reducción prevista en el artículo 23 del TRLIS.

Cuestión planteada:

Si las cesiones del derecho de uso y de explotación de diseños que se realicen a partir del 29 de septiembre de 2013 deben registrarse por el artículo 23 del TRLIS en su redacción original dada por la disposición adicional octava, en su apartado 1.Ocho, de la Ley 16/2007, de 4 julio, o bien en su redacción dada por el artículo 26.Dos de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores.

Contestación:

En el escrito de la consulta se pone de manifiesto que las rentas derivadas de las cesiones efectuadas por la entidad consultante pueden acogerse al incentivo previsto en el artículo 23 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo). Puesto que las cuestiones planteadas no versan sobre el cumplimiento de los requisitos para poder aplicar la reducción del artículo 23 del TRLIS, este Centro Directivo partirá de la hipótesis de que se cumplen dichos requisitos. 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.

1. El artículo 23 del TRLIS, en su redacción original, dada por la disposición adicional octava, en su apartado 1.Ocho, de la Ley 16/2007, de 4 de julio (BOE de 5 de julio), de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, establecía:

“1. Los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 50 por ciento de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión.
- b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.
- c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal.
- d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.
- e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

2. La reducción no se aplicará a partir del período impositivo siguiente a aquel en que los ingresos procedentes de la cesión de cada activo, computados desde el inicio de la misma y que hayan tenido derecho a la reducción, superen el coste del activo creado, multiplicado por seis.

3. Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1.b) de esta Ley.

4. Tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, los ingresos y gastos derivados de la cesión, no serán objeto de eliminación para determinar la base imponible del grupo fiscal.

5. En ningún caso darán derecho a la reducción los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1”.

Tras la modificación efectuada por el artículo 26.Dos de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre (BOE de 28 de septiembre), de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, el artículo 23 del TRLIS queda redactado en los siguientes términos:

1. Las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 40 por ciento de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión, al menos, en un 25 por ciento de su coste.

b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.

c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado Miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos.

d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.

e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

Lo dispuesto en este apartado también resultará de aplicación en el caso de transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

2. En el caso de cesión de activos intangibles, a los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá por rentas la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos, y las cantidades que sean deducidas en el mismo por aplicación de los artículos 11.4 ó 12.7 de esta Ley, por deterioros, y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido.

No obstante, en el caso de activos intangibles no reconocidos en el balance de la entidad, se entenderá por rentas el 80 por ciento de los ingresos procedentes de la cesión de aquellos.

3. Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1.b) de esta Ley.

4. Tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, las operaciones que den lugar a la aplicación de lo dispuesto en este artículo estarán sometidas a las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 2 del artículo 16 de esta Ley.

5. En ningún caso darán derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1.

6. A efectos de aplicar la presente reducción, con carácter previo a la realización de las operaciones, el sujeto pasivo podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.

La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de valoración a que se refiere este apartado.

7. Asimismo, con carácter previo a la realización de las operaciones, el sujeto pasivo podrá solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías a que se refiere el apartado 1 de este artículo, y de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de aquellos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.

La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.

La resolución de este acuerdo requerirá informe vinculante emitido por la Dirección General de Tributos, en relación con la calificación de los activos. En caso de estimarlo procedente, la Dirección General de Tributos podrá solicitar opinión no vinculante al respecto, al Ministerio de Economía y Competitividad.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de calificación y valoración a que se refiere este apartado.

8. La aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del apartado 1 de este artículo es incompatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, regulada en el artículo 42 de esta Ley.”

De acuerdo con la letra e) de la disposición final decimotercera de la Ley 14/2013, la anterior redacción surtirá efectos para las cesiones de activos intangibles que se realicen a partir de la entrada en vigor de la referida norma (29 de septiembre de 2013).

Por su parte, la disposición transitoria cuadragésima del TRLIS, introducida por el artículo 26.Cuatro de la Ley 14/2013, regula el régimen transitorio:

“Las cesiones del derecho de uso o de explotación de activos intangibles que se hayan realizado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 14/2013, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización, se regularán por lo establecido en el artículo 23 de esta Ley, según redacción dada al mismo por la disposición adicional octava. Ocho de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.”

En el supuesto objeto de la presente consulta las cesiones de activos intangibles efectuadas tanto con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva redacción como con posterioridad a esta, se realizan en virtud de un mismo contrato marco firmado con anterioridad al 29 de septiembre de 2013. En dicho contrato marco se establecen la regulación general aplicable a las eventuales y futuras cesiones. Asimismo, el contrato regula el proceso de selección de los diseños que van a ser objeto de cesión, en el que tanto la cesionaria (B) como la cedente (A) gozan de discrecionalidad a la hora de determinar los diseños concretos que van a ser objeto de cesión. Por tanto, mediante la suscripción del contrato marco las partes no se obligan a cederse unos determinados intangibles, sino que simplemente crean un marco regulatorio que regirá las eventuales cesiones que acuerden entre noviembre de 2009 y enero de 2015, y que se plasmarán en contratos independientes.

En virtud de lo anterior, cada cesión que se efectúe supone que tanto el cesionario como el cedente manifiestan su voluntad de forma independiente respecto de otras cesiones que se realicen en el ámbito de dicho contrato marco, lo que se hace patente mediante la suscripción de los correspondientes contratos de cesión en el momento en que se lleve a cabo la misma.

Por tanto, aquellas cesiones realizadas antes de la entrada en vigor de la Ley 14/2013 les resultará de aplicación el artículo 23 del TRLIS en su redacción original, dada por la disposición adicional octava, en su apartado 1.Ocho, de la Ley 16/2007; mientras que las cesiones realizadas con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 14/2013, podrán acogerse al incentivo fiscal previsto en el artículo 23 del TRLIS, según la redacción dada por esta ley.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.