

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC067235

DGT: 19-12-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3254/2017

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Reducción de ingresos. Rentas procedentes de determinados activos intangibles. Imágenes generadas por satélite.** El satélite de observación terrestre perteneciente a la entidad B genera intangibles a partir de los datos obtenidos, que posteriormente son transmitidos a otra entidad del grupo (la entidad C), que será la que tenga la relación con el cliente y quien se encargara de su tratamiento y procesado. En la medida en que aquellos datos se materialicen en dibujos, modelos o planos, los intangibles tendrán la consideración de diseños industriales aptos para aplicar la reducción prevista para las rentas derivadas de su cesión. En el presente caso, la entidad cesionaria no desarrolla una actividad económica stricto sensu por desempeñar funciones públicas, si bien, en la medida en que los cesionarios utilizan los intangibles en el desempeño de las tareas y funciones que tienen encomendadas, se estima cumplido el requisito de que los activos objeto de cesión sean utilizados en la producción de bienes y/o prestación en el marco de una actividad económica, y en consecuencia, las rentas derivadas de la cesión tendrán derecho a aplicar la reducción.

**PRECEPTOS:**

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 5, 23 y 62.

Ley 20/2003 (Protección jurídica del diseño industrial), art. 1.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La consultante (C) pertenece a un grupo con matriz canadiense. En España la sociedad C se encuentra participada al 100% por la entidad española H, que a su vez también ostenta el 100% de la entidad española B. Las entidades H, B y C tributan en régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades.

La consultante es propietaria de un satélite de media resolución que permite cubrir grandes extensiones en un corto período de tiempo. Por su parte la entidad B es propietaria de otro satélite de muy alta resolución.

El grupo de consolidación fiscal obtiene ingresos procedentes de la cesión, mediante licencia, de los intangibles generados a partir de los datos de observación terrestre tomados por los satélites mencionados. Dichos intangibles tienen la calificación jurídica de "diseños industriales" en los términos previstos en la Ley 20/2003, de 7 de julio, de Protección Jurídica del Diseño Industrial. La mayor parte de los recursos materiales y humanos en España para el procesado y tratamiento de imágenes está previsto que se concentren a corto/medio plazo en la entidad C. Debido a lo anterior, las imágenes que sean captadas por el satélite de B serán transmitidas jurídica y económicamente a la sociedad C, que será la que tenga la relación contractual con el cliente y la que se encargará del procesado y tratamiento hasta la generación del diseño solicitado por el cliente. Los diseños generados se archivan en un repositorio de la consultante, de modo que con posterioridad pueden ser nuevamente licenciados.

Los clientes de la consultante pueden ser empresas, pero en la mayor parte de las ocasiones son administraciones, organismos gubernamentales o entidades participadas por administraciones públicas (agencias de seguridad, agencias meteorológicas, etc.).

La matriz canadiense del grupo está trabajando en el desarrollo de dos constelaciones adicionales de satélites cuyo lanzamiento está previsto en 2019 y 2021. En este sentido, se está barajando la posibilidad de que la inversión en la construcción y lanzamiento sea acometida por la matriz canadiense, la cual constituirá un establecimiento permanente en España. Este establecimiento permanente transmitiría jurídica y económicamente las imágenes a la consultante, que sería la que tendría la relación contractual con el cliente y la que se encargaría del procesado y tratamiento hasta la generación del diseño solicitado.

**Cuestión planteada:**

1. Si los diseños industriales generados son activos intangibles cuya cesión puede generar rentas a las que resulte de aplicación la reducción prevista en el artículo 23.1 de la LIS.

2. Si a los efectos de determinación del coeficiente al que se refiere el apartado 1 del artículo 23 de la LIS, habría que tener en cuenta el grupo fiscal o sólo a la entidad consultante.

3. Si el hecho de que los clientes a los que se licencia el uso de los diseños generados sean Administraciones Públicas, agencias u organismos gubernamentales supone el incumplimiento del requisito previsto en la letra a) del artículo 23.2 de la LIS.

4. Si resultaría de aplicación la reducción prevista en el artículo 23 de la LIS en el caso de la cesión de los diseños que se generen como consecuencia de las imágenes adquiridas por la consultante a su matriz canadiense.

#### Contestación:

El artículo 23 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), que regula una reducción de las rentas procedentes de determinados intangibles, establece en su redacción vigente en el momento de emitir la consulta que:

“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, tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un 60 por ciento el resultado del siguiente coeficiente:

a) En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos gastos se incrementarán en un 30 por ciento, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador.

b) En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación y, en su caso, de la adquisición del activo.

En ningún caso se incluirán en el coeficiente anterior gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo.

La reducción prevista 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 tengan la condición de vinculadas.

2. Para la aplicación de la reducción prevista en el apartado anterior deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) 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.

b) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas.

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

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

(...).

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.”.

Con arreglo a lo anterior, únicamente dará derecho a aplicar la reducción prevista en el artículo 23 del LIS, la cesión y transmisión de aquellos activos intangibles enumerados en el apartado 1 de dicho precepto.

En relación con los diseños, la Ley 20/2003, de 7 de julio, de Protección Jurídica del Diseño Industrial, el apartado 2 de su artículo 1 el diseño como: “la apariencia de la totalidad o de una parte de un producto, que se derive de las características de, en particular, las líneas, contornos, colores, forma, textura o materiales del producto en sí o de su ornamentación.”.

En consecuencia, los diseños industriales materializados en dibujos, modelos o planos, determinan el derecho a la aplicación del incentivo fiscal previsto en el artículo 23 de la LIS. Por tanto, en la medida en que los intangibles cedidos por la consultante tengan la consideración de diseños industriales en los términos señalados, los mismos se entenderán incluidos dentro del artículo 23.1 de la 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.

Por lo que se refiere al cálculo del coeficiente previsto en el artículo 23.1 de la LIS en el presente caso en el que la consultante forma parte de un grupo fiscal, según el artículo 56.1 de la LIS, el contribuyente será el grupo fiscal. Asimismo, el artículo 62.1.a) de la LIS establece que: “(...) los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en esta Ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta Ley, se referirán al grupo fiscal.”. En consecuencia, en el presente caso, para el cálculo de dicho coeficiente se tomará en cuenta el grupo fiscal.

Por otra parte, los cesionarios de los diseños industriales creados por la consultante serán, fundamentalmente, Administraciones Públicas, agencias u organismos gubernamentales que los utilizarán para el desempeño de las funciones que tengan encomendadas.

La finalidad del requisito previsto en la letra b) del apartado 2 del artículo 23 de la LIS es que los activos intangibles objeto de cesión sean utilizados para la producción de bienes y/o prestación de servicios en el marco de la actividad económica desarrollada por la entidad cesionaria. En el caso de que dichos organismos o entidades ejerzan una actividad económica en los términos previstos en el artículo 5 de la LIS, se entenderá cumplido este requisito.

No obstante, la apreciación de realización de actividad económica por parte del cesionario debe matizarse en supuestos en los que el cesionario no desarrolla una actividad económica stricto sensu por desempeñar funciones públicas. Esta particularidad no debiera impedir la aplicación del incentivo en sede del cedente, por cuanto dichos intangibles generan valor añadido frente a terceros. Por tanto, en la medida en que los cesionarios utilizan los intangibles cedidos en el desempeño de las tareas y funciones que tienen encomendadas, se podrá entender que cumplen el requisito previsto en la letra b) del apartado 2 del artículo 23 de la LIS.

Por último, en el caso de que los diseños industriales se generen como consecuencia de las imágenes adquiridas por la consultante a un establecimiento permanente de su matriz canadiense situado en España, las rentas derivadas de su cesión tendrán derecho a la aplicación de la reducción prevista en el artículo 23 de la LIS, siempre que se cumplan los requisitos previstos en dicho precepto y en los términos establecidos en el mismo.

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 Función Pública.