

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

Referencia: NFC069518

DGT: 22-06-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1824/2018

**SUMARIO:**

**IS. Regímenes especiales. Agrupaciones de interés económico (AIE). Deducciones por inversiones e incentivos. Investigación científica e innovación tecnológica (I+D+i).** Una agrupación de interés económico (AIE) fue constituida en 2016 por una serie de sociedades (promotores) que se dedican habitualmente al desarrollo de proyectos de investigación y desarrollo (I+D). A efectos tributarios, el régimen fiscal de las AIE será de aplicación en la medida en que realicen efectivamente las actividades adecuadas a su objeto social que, en el caso planteado, consiste en la investigación y desarrollo en el ámbito farmacéutico, y se cumplan los demás requisitos establecidos en la citada Ley, aunque sus socios no desarrollen actividades directamente relacionadas con las de la AIE. La imputación de gastos financieros, bases imponibles, bases de deducciones y bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta generados en sede de la agrupación de interés económico a favor de sus socios deberá realizarse «en la proporción que resulte de los estatutos de la entidad». La deducción por actividades en I+D+i será practicada, en principio, por la propia entidad que realiza materialmente la actividad de I+D, salvo que dicha actividad haya sido efectuada por encargo de otro sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. En este último supuesto, será el contribuyente del Impuesto que haya efectuado el encargo quien pueda practicar la deducción, en lugar de la entidad que materialmente desarrolla la actividad. Por tanto, en la medida en que la AIE sea la que encargue la realización de las actividades de I+D y adquiera la titularidad de los resultados de dichas actividades, en caso de que tengan éxito, se entenderá que dicha entidad es la que genera el derecho a practicar la deducción, sin perjuicio de que con arreglo al art. 43 de la Ley IS la citada deducción se impute a sus socios. Los inversores podrán imputarse en la proporción que resulte de la escritura de constitución los gastos financieros, bases imponibles, bases de deducciones y bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta generados en sede de la AIE, con anterioridad a efectuar el citado desembolso. La transmisión de las participaciones en la AIE por parte de sus socios no tiene efectos sobre la deducción practicada, dado que el requisito del plazo de mantenimiento recae sobre la AIE que es la entidad que lleva a cabo las actividades de I+D, cuyo desarrollo genera el derecho a la deducción. La base de la deducción estará formada, en cada período impositivo en el que se lleven a cabo actividades de I+D, por el importe de los gastos, o en determinadas circunstancias de las inversiones, incurridos o realizados en dicho período y ello con independencia del éxito o fracaso del proyecto de I+D y sin necesidad de esperar a la finalización del mismo. El art. 35.1.c).1º de la Ley IS establece un tipo de deducción del 25% para los gastos en actividades de I+D efectuados en el período. No obstante, “en el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los 2 años anteriores, se aplicará el porcentaje del 25 % hasta dicha media, y el 42 por ciento sobre el exceso respecto de ésta.” En la medida en la que es la AIE la que desarrolla las actividades de I+D e incurre en los gastos que generan el derecho a aplicar la deducción, deberán tomarse en consideración los gastos efectuados por esta a los efectos de calcular dicha media. En el primer año en que proceda la aplicación de la deducción por investigación y desarrollo, el porcentaje a aplicar será del 42% por cuanto la media de los dos años anteriores tiene un valor de cero, lo que significa que todo el importe de gastos incurridos supone un exceso sobre dicha media. En relación con las opciones de compra y de venta suscritas entre los promotores y los inversores en la AIE sobre las participaciones de esta, dicha operación no estará sometida a la normativa reguladora de las operaciones vinculadas.

**PRECEPTOS:**

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 18, 35, 39, 43 y 46.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La agrupación de interés económico (AIE) consultante fue constituida en 2016 por una serie de sociedades (promotores) que se dedican habitualmente al desarrollo de proyectos de investigación y desarrollo (I+D). Uno de dichos promotores tiene, además, la condición de entidad gestora. Antes de la finalización de dicho año se dio entrada en el capital de la AIE a nuevos socios (inversores), residentes fiscales en España, que se dedican habitualmente a actividades no relacionadas con el desarrollo de I+D. La AIE desarrolla cinco proyectos de I+D relacionados, principalmente, con pruebas de concepto en diferentes fases clínicas y preclínicas para fármacos para el tratamiento de cáncer e ictus, entre otros. Para ello los promotores licencian a la AIE el uso de los activos intangibles necesarios para que la AIE pueda trabajar en el desarrollo de los proyectos.

La financiación de la AIE se llevará a cabo mediante aportaciones de los inversores vía capital, que desembolsarán de forma gradual, estableciéndose un calendario de hitos en función del estado del proceso de certificación de la actividad de I+D, encargado a una entidad no vinculada y acreditada por la Entidad Nacional de Acreditación, y de la eventual obtención de informe motivado del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad. La financiación restante se realizará a través de préstamos participativos concedidos por los promotores.

Se establecen dos opciones, una de compra y otra de venta, sobre las participaciones de la AIE ejercitables una vez transcurrido un período de tres años:

- Una opción de compra por medio de la que los promotores tendrán derecho a comprar la participación de la AIE titularidad de los inversores. El precio de compra acordado es tendente a cero.

- Una opción de venta, ejercitable en caso de que los promotores no hubieran ejercido su opción de compra, por medio de la que los inversores tendrán derecho a vender su participación en la AIE a la entidad gestora. El precio acordado es tendente a cero.

Para el caso de que se ejercite la opción de compra o de venta, la AIE podrá transmitir el resultado de la actividad de I+D a los promotores por un precio equivalente, en principio, al importe del pasivo pendiente de reembolso.

Asimismo, la AIE suscribe los siguientes acuerdos con los promotores:

1. Contrato de prestación de servicios, mediante el que se subcontrata la totalidad de la actividad de I+D con los promotores (y, en su caso, con otros terceros). Dicho contrato incorpora una remuneración expresa al prestador del servicio por los trabajos efectivamente realizados.

2. Contrato de licencia para uso no comercial, mediante el que se autoriza el uso de los intangibles necesarios para que la AIE pueda trabajar en el desarrollo de los proyectos.

Los proyectos serán desarrollados íntegramente en España. Y, de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, la AIE contabilizará el gasto incurrido en las actividades de I+D conforme a su naturaleza, esto es, como una cuenta de gasto del grupo 6.

#### **Cuestión planteada:**

Se describen en el cuerpo de la contestación.

#### **Contestación:**

En el escrito de la consulta se plantea la posibilidad de que las actividades desarrolladas por la Agrupación de Interés Económico (en adelante "AIE") constituida, tengan la consideración de investigación y desarrollo (en adelante "I+D"), con arreglo a lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre), del Impuesto sobre Sociedades (en adelante "LIS"). Puesto que las cuestiones planteadas no versan sobre el cumplimiento de los requisitos para poder aplicar la deducción del artículo 35 de la LIS, 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. Si el hecho de que los socios desarrollen actividades distintas a las llevadas a cabo por la AIE impide la aplicación del régimen especial previsto en el capítulo II del título VII de la LIS.

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 las agrupaciones de interés económico constituidas de conformidad con la Ley 12/1991, de 29 de abril, en la medida en que realicen efectivamente las actividades adecuadas a su objeto social que, en el supuesto concreto planteado, consiste en la investigación y desarrollo en el ámbito farmacéutico, y se cumplan los demás requisitos establecidos en la citada Ley, aunque sus socios no desarrollen actividades directamente relacionadas con las de la AIE.

2. Si los inversores en la AIE pueden imputarse las bases imponibles positivas o negativas así como las bases de las deducciones y bonificaciones a las que tenga derecho la entidad.

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 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.

2. La imputación se efectuará:

a) Cuando los socios o empresas miembros sean entidades sometidas a este régimen, en la fecha de finalización del período impositivo de la entidad sometida a este régimen.

b) En los demás supuestos, en el siguiente período impositivo, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de finalización del período impositivo de la entidad sometida a este régimen.

La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años.”

De acuerdo con el artículo 46.1 de la LIS que se acaba de transcribir, las imputaciones de gastos financieros netos, de bases imponibles, de deducciones y bonificaciones, o de retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere el capítulo II del título VII de la LIS 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 agrupación de interés económico, 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 y con arreglo a lo dispuesto en el artículo 46.2 de la LIS transcrito.

En particular, la imputación a que se refiere el artículo 46 de la LIS se realizará atendiendo a la cuota de capital social que le corresponde a cada socio, en proporción a las aportaciones al capital que cada uno hubiere realizado a la agrupación.

En definitiva, la imputación de gastos financieros, bases imponibles, bases de deducciones y bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta generados en sede de la agrupación de interés económico a favor de sus socios deberá realizarse “en la proporción que resulte de los estatutos de la entidad”.

3. Si no existe requisito alguno de medios materiales y personales mínimos por parte de la AIE, pudiendo subcontratar el 100% de la actividad de I+D.

Dicho artículo 35 de la LIS establece en su apartado 1.b) que:

“La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los inmuebles y terrenos.

Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el sujeto pasivo, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constando específicamente individualizados por proyectos.

(...)

Los gastos de investigación y desarrollo que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.”

En este caso, para que proceda la aplicación de la deducción, es necesario que la entidad que realiza el encargo adquiera la titularidad o los derechos sobre los resultados de las actividades de I+D.

De acuerdo con ello, la deducción será practicada, en principio, por la propia entidad que realiza materialmente la actividad de I+D, salvo que dicha actividad haya sido efectuada por encargo de otro sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. En este último supuesto, será el contribuyente del Impuesto que haya efectuado el encargo quien pueda practicar la deducción, en lugar de la entidad que materialmente desarrolla la actividad.

Por tanto, en la medida en que la AIE sea la que encargue la realización de las actividades de I+D y adquiera la titularidad de los resultados de dichas actividades, en caso de que tengan éxito, se entenderá que dicha entidad es la que genera el derecho a practicar la deducción, sin perjuicio de que con arreglo al artículo 43 de la LIS la citada deducción se impute a sus socios.

4. Si en el caso de que en el momento en que la AIE concluyese su período impositivo el desembolso realizado por los inversores es reducido, pudiendo desembolsarse el capital pendiente comprometido con carácter posterior, cambiaría las conclusiones anteriores.

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 46 de la LIS transcrito, las imputaciones a las que se refiere el artículo 43 de la misma norma se realizarán tomando en consideración la proporción que ostenten las personas o entidades que ostenten la cualidad de socio el día en el que la AIE concluya el período impositivo. Dicha proporción será la que conste en la escritura de constitución.

Por tanto, en la medida en que el artículo 46 de la LIS no exige que en el momento de efectuar las imputaciones a los socios de la AIE las aportaciones comprometidas estén totalmente desembolsadas, los inversores podrán imputarse en la proporción que resulte de la escritura de constitución los gastos financieros, bases imponibles, bases de deducciones y bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta generados en sede de la AIE, con anterioridad a efectuar el citado desembolso.

5. Si existe algún requisito de mantenimiento temporal mínimo de la participación por parte de las entidades que participen en el capital de la AIE, a efectos de imputarse los beneficios fiscales generados en sede de esta última.

La transmisión de las participaciones en la AIE por parte de sus socios no tiene efectos sobre la deducción practicada, dado que el requisito del plazo de mantenimiento a que se refieren tanto el artículo 35.1.c).2º de la LIS como el previsto en el artículo 39 de la LIS recae sobre la AIE que es la entidad que lleva a cabo las actividades de I+D, cuyo desarrollo genera el derecho a la deducción.

6. Si la actividad de I+D se paralizase temporalmente, se abandonase definitivamente o se produjese una situación similar, los gastos incurridos hasta la fecha de abandono generarán el derecho a la aplicación de la deducción por +I+D.

De la redacción del artículo 35 de la LIS transcrito anteriormente, se desprende que la base de la deducción estará formada, en cada período impositivo en el que se lleven a cabo actividades de I+D, por el importe de los gastos, o en determinadas circunstancias de las inversiones, incurridos o realizados en dicho período y ello con independencia del éxito o fracaso del proyecto de I+D y sin necesidad de esperar a la finalización del mismo.

7. A los efectos de aplicar el tipo deducción del 25% o del 42%, previstos en el artículo 35.1.c).1º de la LIS, si se debe tener en cuenta la media de los gastos en actividades de I+D los dos años anteriores incurridos por las AIE o por los socios.

El artículo 35.1.c).1º de la LIS establece un tipo de deducción del 25% para los gastos en actividades de I+D efectuados en el período. No obstante, “en el caso de que los gastos efectuados en la realización de

actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los 2 años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 42 por ciento sobre el exceso respecto de ésta.”

En la medida en la que es la AIE la que desarrolla las actividades de I+D e incurre en los gastos que generan el derecho a aplicar la deducción, deberán tomarse en consideración los gastos efectuados por esta a los efectos de calcular la media a la que se refiere el párrafo transcrito.

8. Si a los efectos del cálculo del porcentaje de deducción la media de los gastos efectuados en el primer año en que procede la aplicación de la deducción tiene un valor cero.

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 35.1.c).1º de la LIS, en el primer año en que proceda la aplicación de la deducción por investigación y desarrollo, el porcentaje a aplicar será del 42% por cuanto la media de los dos años anteriores tiene un valor de cero, lo que significa que todo el importe de gastos incurridos supone un exceso sobre dicha media.

9. Si no existe requisito de mantenimiento mínimo del resultado de la actividad de I+D por parte de la AIE, con independencia de que los gastos sean o no activados contablemente total o parcialmente.

En cuanto a la aplicación de la deducción por I+D contemplada en el artículo 35 de la LIS conviene señalar que, siguiendo lo dispuesto en el artículo 43.1.b).4º de la LIS, las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios de la AIE, por lo que serán los socios residentes en territorio español quienes podrán aplicar la deducción prevista en el artículo 35 de la LIS, con las limitaciones previstas en el artículo 39 de la LIS. A estos efectos, para aquella parte de la base de la deducción que no se corresponda con la inversión realizada, sino con el gasto producido en el período impositivo en la realización de la actividad incentivada fiscalmente, no se exige requisito de mantenimiento alguno. Sin embargo, las inversiones en elementos del inmovilizado material o intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, afectos a esta actividad y que tengan derecho a la deducción prevista en el artículo 35.1.c) 2º de la LIS deberán cumplir en sede de la AIE el plazo de mantenimiento legalmente establecido.

10. Si resulta de aplicación el artículo 18 de la LIS a las opciones de compra y venta sobre las participaciones de la AIE.

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 las opciones de compra y de venta suscritas entre los promotores y los inversores en 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, dichas operación no estarán 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.

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 Internet del Ministerio de Hacienda y Función Pública