

## Consulta Vinculante V3208-15, de 21 de octubre de 2015 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas

LA LEY 3554/2015

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Deducción por producciones cinematográficas. Las bases impositivas y bases de deducciones se imputan a quienes ostenten los derechos económicos inherentes a la condición de socio el día de la conclusión del periodo impositivo de la AIE, siempre que sean residentes en territorio español. La deducción puede ser aplicada por la entidad que tenga la condición de productor. Para entender que una agrupación de interés económico actúa como productor a través de su inversión, debe tener, no sólo la titularidad de los derechos, sino que esa titularidad traiga causa de que ha participado en la iniciativa y responsabilidad de la obra. En el periodo impositivo en que se devengue la subvención correspondiente a la inversión que hubiera generado el derecho a la deducción, debe regularizarse el exceso de la deducción declarada y practicada, junto con los intereses de demora.

### DESCRIPCIÓN

La consultante es una agrupación de interés económico (AIE) residente en España cuyo objeto social consiste en la producción, postproducción, comercialización y distribución de un largometraje (en adelante la película), así como la adquisición, venta, gestión, explotación en todo el mundo y hasta el paso o dominio público de la obra, y la cesión de negativos y soportes materiales de la citada obra audiovisual y los derechos de explotación inherentes a la misma.

La consultante ha suscrito un contrato de producción ejecutiva con la entidad A, que además es coproductor minoritario de la película.

En virtud de dicho contrato la entidad A se compromete a realizar las funciones de productor ejecutivo del largometraje y asegurar la copia definitiva a la productora (AIE). La AIE contrata los medios necesarios para la producción (actores, directores, personal técnico, medios técnicos...).

Las fuentes de financiación de la AIE proceden de las preventas o ventas de derechos con anterioridad a la finalización de la película a diversos operadores televisivos o entes autorizados para su retransmisión; ayudas públicas; contratos de mínimos garantizados, a través de los que se ceden los derechos de explotación comercial que no han sido objeto de preventas, en los que se establece el cobro de un importe fijo y otro variable en función de los ingresos generados por la película; y las aportaciones de los socios.

### CUESTIÓN

1. Si los inversores de la AIE tendrán derecho a la deducción establecida en el apartado 1 del artículo 36 de la LIS. Si el derecho a la aplicación de esta deducción está supeditado a que en el objeto social de los inversores se encuentre la producción cinematográfica. Y si en caso de que posteriormente se transmitiese la participación en la AIE, ¿a quién se imputarían las bases de deducción y las bases impositivas de la AIE?

2. Si la base de deducción debe minorarse en el importe de las subvenciones que vaya a recibir la producción. Si esta minoración debe realizarse en el momento en el que éstas se reciban

*efectivamente, o en su caso debe efectuarse en el importe estimado en el momento de incurrir en los costes de producción. En el caso de que proceda la regularización de la base de la deducción del artículo 36.1 de la LIS, declarada y practicada, con ocasión de la obtención de una subvención con posterioridad a su aplicación, si la AIE debe imputar dicha regularización a las personas y entidades que en ese momento tuvieran la consideración de socios de la AIE, aun en el caso de que estos fueran distintos de aquellos a quienes se imputó inicialmente la base de deducción.*

*3. En caso de que existiesen gastos vinculados a la película posteriores a la clasificación de la misma por parte del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, ¿se integrarían estos gastos en la base de deducción para los productores cinematográficos? Si existiría la obligación de regularizar la deducción practicada. En este caso, ¿quiénes serían los obligados a la regularización, los partícipes de la AIE en el ejercicio fiscal en que se conocen los gastos, o los partícipes en el ejercicio en el que se aplicó la deducción?*

*4. Si transcurrido un tiempo indeterminado, superior a un año, se haya estrenado o no la película, si el inversor transmite la participación en la AIE, ¿tendrá efectos para el inversor la deducción practicada?*

## CONTESTACIÓN

1. El capítulo II del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (LA LEY 18095/2014) (BOE de 28 de noviembre), del Impuesto sobre Sociedades (en adelante 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 (LA LEY 1384/1991) (BOE de 30 de abril), de Agrupaciones de Interés Económico (en adelante AIE).

La Ley 12/1991, de 29 de abril (LA LEY 1384/1991), 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 (LA LEY 1384/1991) 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 (LA LEY 18095/2014) regula un régimen fiscal especial para "las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril (LA LEY 1384/1991), 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 (LA LEY 18095/2014) será de aplicación a la agrupación de interés económico constituida de conformidad con la Ley 12/1991, de 29 de abril (LA LEY 1384/1991), en la medida en que realice efectivamente las actividades adecuadas a su objeto social que, en el supuesto concreto planteado, consiste en la producción, postproducción, comercialización y distribución de un largometraje, 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 LEY 1384/1991).

Por su parte el artículo 36.1 de la LIS (LA LEY 18095/2014) regula la deducción por producciones cinematográficas en los siguientes términos:

"1. Las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor a una deducción:

- a) Del 20 por ciento respecto del primer millón de base de la deducción.
- b) Del 18 por ciento sobre el exceso de dicho importe.

La base de la deducción estará constituida por el coste total de la producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40 por ciento del coste de producción.

Al menos el 50 por ciento de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio español.

El importe de esta deducción no podrá ser superior a 3 millones de euros.

En el supuesto de una coproducción, los importes señalados en este apartado se determinarán, para cada coproductor, en función de su respectivo porcentaje de participación en aquella.

Para la aplicación de la deducción establecida en este apartado, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a') Que la producción obtenga el correspondiente certificado de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, su vinculación con la realidad cultural española o su contribución al enriquecimiento de la diversidad cultural de las obras cinematográficas que se exhiben en España, emitidos por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales.
- b') Que se deposite una copia nueva y en perfecto estado de la producción en la Filmoteca Española o la filmoteca oficialmente reconocida por la respectiva Comunidad Autónoma, en los términos establecidos en la Orden CUL/2834/2009 (LA LEY 18714/2009).

La deducción prevista en este apartado se generará en cada período impositivo por el coste de producción incurrido en el mismo, si bien se aplicará a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra.

No obstante, en el supuesto de producciones de animación, la deducción prevista en este apartado se aplicará a partir del período impositivo en que se obtenga el certificado de nacionalidad señalado en la letra a') anterior.

La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan derecho a deducción.

El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 50 por ciento del coste de producción."

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 (LA LEY 1384/1991), 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 (LA LEY 18095/2014), 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 (LA LEY 1384/1991), 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.

De acuerdo con lo anterior, para que los socios de la AIE consultante puedan aplicar la deducción prevista en el apartado 1 del artículo 36 de la LIS (LA LEY 18095/2014), la AIE (LA LEY 1384/1991) debe cumplir los requisitos previstos en dicho precepto.

De acuerdo con el artículo 36.1 de la LIS (LA LEY 18095/2014), la deducción podrá ser aplicada por la entidad que tenga la condición de productor, por lo que se deberá analizar si la AIE (LA LEY 1384/1991) tiene dicha consideración.

Con objeto de delimitar los términos a que hace referencia el artículo 36.1 de la LIS (LA LEY 18095/2014) a efectos de aplicar esta deducción, la interpretación de dicho precepto debe realizarse conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LA LEY 1914/2003) (BOE de 18 de diciembre), General Tributaria, en virtud del cual:

"Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil (LA LEY 1/1889).

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

(...)"

El artículo 3.1 del Código Civil (LA LEY 1/1889) establece que "las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos,

y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".

En este sentido el artículo 120.2 del texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril (LA LEY 1722/1996) (BOE de 22 de abril), establece que:

"2. Se entiende por productor de una grabación audiovisual, la persona natural o jurídica que tenga la iniciativa y asuma la responsabilidad de dicha grabación audiovisual."

De acuerdo con ello, y a estos efectos, se considera que los productores participan en la iniciativa y responsabilidad de la obra y son titulares de los derechos derivados de la propiedad de las obras audiovisuales producidas en la proporción que les corresponda. Para entender que una agrupación de interés económico actúa como productor a través de su inversión, deberá tener no sólo la titularidad de los derechos sino que, además, esa titularidad trae causa de que ha participado en la iniciativa y responsabilidad de la obra.

No obstante lo indicado, el artículo 27 del Real Decreto 2062/2008 (LA LEY 20746/2008), de 12 de diciembre (BOE de 12 de enero de 2009), por el que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre (LA LEY 13214/2007), del Cine, establece que:

"2. Igualmente, se considerarán productoras de una película aquellas empresas o Agrupaciones de Interés Económico que se incorporen como coproductoras a la misma, en todo caso con anterioridad a la finalización de los procesos de producción. Podrán optar a las ayudas para la amortización de largometrajes, considerándose como coste los gastos efectuados tanto por las Agrupaciones de Interés Económico como por las empresas productoras originarias."

En aplicación de este precepto, resultará que una agrupación de interés económico que se incorpore como productora a una película en un momento indeterminado del desarrollo de la misma, siempre que sea con anterioridad a la finalización de los procesos de producción, tendrá la consideración de productor a los efectos de poder aplicar la deducción prevista en el artículo 36.1 de la LIS (LA LEY 18095/2014), siempre que cumpla los restantes requisitos establecidos para ello.

De los hechos descritos en el escrito de la consulta, parece desprenderse que la AIE (LA LEY 1384/1991) consultante cumple los requisitos para tener la consideración de productor en los términos previamente expuestos. 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.

Asimismo, en el caso de la transmisión de las participaciones de la AIE (LA LEY 1384/1991), las bases de deducción y las bases imponibles se imputarán a los socios que ostenten dicha condición el día de la conclusión del período impositivo en los términos descritos.

2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36.1 de la LIS (LA LEY 18095/2014) "la base de deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan derecho a deducción."

En el supuesto que se plantea, en el momento en que se obtenga la subvención, circunstancia sobrevenida, habrá dejado de cumplirse el requisito que afecta a la base de la deducción. En consecuencia, en el período impositivo en el que se devengue la subvención correspondiente a la inversión que hubiera generado el derecho a la deducción, debería regularizarse el exceso de la deducción declarada y practicada, junto con los intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de la LIS (LA LEY 18095/2014).

Por tanto, en el caso planteado en el escrito de la consulta, la AIE (LA LEY 1384/1991) 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 (LA LEY 1384/1991) 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.

3. Por otra parte, el artículo 36.1 de la LIS (LA LEY 18095/2014) establece que esta deducción "se generará en cada período impositivo por el coste de producción incurrido en el mismo, si bien se aplicará a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra."

Los gastos vinculados a la película, posteriores a la clasificación de la misma por parte del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, generan el derecho a la deducción a medida que se vayan devengando. Por tanto, en la medida en que dichos gastos a cargo del productor se hubieran devengado, los mismos formarán parte de la base de la deducción prevista en el artículo 36.1 de la LIS (LA LEY 18095/2014).

4. En lo que a la transmisión de las participaciones de la AIE (LA LEY 1384/1991) se refiere, el apartado 4 del artículo 43 de la LIS (LA LEY 18095/2014) establece:

"4. En la transmisión de participaciones en el capital, fondos propios o resultados de entidades acogidas al presente régimen, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

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."

Por último, la transmisión de las participaciones en la AIE por parte de los inversores no afecta al plazo de mantenimiento exigido a la AIE (LA LEY 1384/1991) para consolidar la aplicación 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 (LA LEY 1914/2003).