

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V4490-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	18/10/2016
NORMATIVA	LIS/ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, arts. 36, 43 y 46
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante es una asociación que tiene por objeto social prioritario la concesión anual de unos premios para reconocer los mejores trabajos cine matográficos. Para la entrega de dichos premios organiza todos los años un espectáculo en vivo. Además ha tomado la decisión de producir un documental sobre la historia de dichos premios.</p> <p>Para llevar a cabo los mencionados proyectos, la consultante ha constituido una agrupación de interés económico (en adelante, AIE), con la que ha formalizado un contrato de coproducción en virtud del cual se establece que la AIE ostenta el 99% de los derechos tanto del espectáculo organizado en 2016 para la entrega de los premios como del documental. En un primer momento la AIE se encuentra participada por la consultante y un tercero, sin perjuicio de que en el futuro entren nuevos socios vía ampliación de capital.</p> <p>La producción del espectáculo conlleva aproximadamente un año de trabajo y comprende el desarrollo de la idea, guion, dirección, preparación, decorados, ensayos y exhibición. Con respecto al espectáculo de 2016, la AIE ha incurrido ya en los gastos de producción y exhibición, habiendo obtenido el certificado del INAEM que acredita a la AIE como productor o exhibidor de un espectáculo profesional en vivo de artes escénicas y musicales. Por otra parte, es previsible que el resultado de la producción este espectáculo sea tendente a cero, y que en caso de obtener beneficios se reinvertirán en su totalidad en la producción del espectáculo correspondiente a los premios de 2017.</p> <p>Para la producción del documental se ha incurrido en un pequeño coste totalmente diferenciado del coste de la producción y exhibición del espectáculo de los premios. Dicho documental está en fase de obtener los preceptivos certificados de nacionalidad y cultural. Asimismo, se procederá a depositar una copia nueva del mismo ante la Filmoteca Española. El coste de la producción del documental no supera el millón de euros.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<ol style="list-style-type: none"> 1. Si las bases imponibles, las bases de las deducciones generadas por la AIE podrán imputarse a los socios de la misma, minorando su cuota del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según corresponda. 2. Si la AIE cumple los requisitos del artículo 36.3 de la LIS para generar el derecho a aplicar la deducción prevista en dicho artículo. 3. Si la AIE puede generar el derecho a aplicar la deducción del artículo 36.1 de la LIS, aplicando un tipo de deducción del 20%, ya que el coste del documental no excede de un millón de euros.
CONTESTACION-COMPLETA	<ol style="list-style-type: none"> 1. El capítulo II del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (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 (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 en la concesión anual de unos premios para reconocer los mejores trabajos **cine** matográficos, 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 (...).

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, 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, siempre que sean residentes en territorio español; imputación que deberá realizarse a tenor de la proporción que resulte de los estatutos de la agrupación.

2. El artículo 36.3 de la 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 este sentido, el artículo 2 de la Orden ECD/2836/2015, de 18 de diciembre (BOE de 30 de diciembre), por la que se regula el procedimiento para la obtención del certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música, previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que para obtener el citado certificado el solicitante debe ser contribuyente por el Impuesto sobre Sociedades y acreditar que ha realizado gastos en la producción o exhibición de espectáculos en vivo de música, danza, teatro o circo, en el ejercicio fiscal para el que se solicita el certificado.

Con arreglo a los hechos manifestados en el escrito de la consulta, la AIE ha obtenido el certificado regulado en la Orden ECD/2836/2015.

Asimismo, la consultante manifiesta que la AIE reinvertirá la totalidad de los beneficios que obtenga del desarrollo de estas actividades.

En consecuencia, la AIE cumple los requisitos para aplicar la deducción regulada en el artículo 36.3 de la LIS, por el espectáculo de los premios organizado en 2016. La base de esta deducción estará formada exclusivamente por los costes de carácter artístico, técnico y promocional directamente relacionados con la producción y exhibición del espectáculo de los premios entregados en 2016.

3. Por su parte el artículo 36.1 de la LIS regula la deducción por producciones **cine** matográficas en los siguientes términos:

“1. Las inversiones en producciones españolas de largometrajes **cine** matográficos 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 **cine** matográficas que se exhiben en España, emitidos por el Instituto de **Cine** matografía 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 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."

Por tanto, de acuerdo con el citado precepto, la deducción se genera en cada período impositivo por el coste incurrido, aun cuando su aplicación se producirá cuando finalice la producción.

De acuerdo con el artículo 36.1 de la LIS, la deducción podrá ser aplicada por la entidad que tenga la condición de productor, por lo que se deberá analizar si la AIE tiene dicha consideración.

Con objeto de delimitar los términos a que hace referencia el artículo 36.1 de la LIS 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 (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.

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 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 (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, de 12 de diciembre (BOE de 12 de enero de 2009), por el que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, 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.”

De los hechos descritos en el escrito de la consulta, parece desprenderse que la AIE 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.

Por tanto, en la medida en la que se obtengan los certificados previstos en la letra a') del artículo 36.1 LIS y se deposite una copia nueva del documental en la Filmoteca Española, la AIE generará el derecho a aplicar la deducción regulada en dicho apartado.

En el presente caso, en la medida en la que la base de la deducción, compuesta exclusivamente por los costes directamente relacionados con la producción del documental (excluidos los relacionados con la producción y exhibición del espectáculo de la entrega de premios), sea inferior a un millón de euros, el tipo de deducción ascenderá al 20%.

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.