

NUM-CONSULTA	V4770-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	10/11/2016
NORMATIVA	LIS/ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, arts. 36.1, 43 y 46
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante es una agrupación de interés económico (AIE) constituida y domiciliada en Canarias, cuyo objeto social consiste en la producción de largometrajes y producciones audiovisuales españolas en forma individual o en régimen de coproducción.</p> <p>La AIE se encuentra participada, actualmente, por las entidades A y B. La AIE ha suscrito el correspondiente contrato de coproducción con otros productores del sector para participar en la producción de un largometraje (en adelante, la "película"). Las características de la coproducción son:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La AIE cuenta con los medios materiales, humanos y técnicos necesarios para el desarrollo de la producción. - La AIE participa en la iniciativa y responsabilidad de la Película y será titular de los derechos derivados de la propiedad de la obra audiovisual producida en su correspondiente porcentaje (87,56%). - La AIE está inscrita como entidad productora en el Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas y Audiovisuales del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales. - La Película gozará de la condición de producción española conforme a lo previsto en la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine. Adicionalmente, tendrá la condición de obra audiovisual canaria y obtendrá el correspondiente certificado emitido por la Consejería competente en materia de Cultura del Gobierno de Canarias. - La AIE ha suscrito con la entidad A un contrato de producción ejecutiva de la Película, en virtud del cual esta última presta determinados servicios de apoyo a la coproducción del largometraje. <p>Las fuentes de financiación de la AIE procederán de las aportaciones realizadas por los socios, las ayudas públicas y de la cesión de los derechos de explotación de la Película.</p> <p>En un momento indeterminado del desarrollo del largometraje, futuros inversores, tanto residentes en territorio común como residentes en territorio canario, podrían incorporarse al proyecto participando mayoritariamente en la AIE a través de la correspondiente aportación de fondos propios, que se destinará a la financiación de la Película. Estos inversores podrían desarrollar actividades ajenas al sector cinematográfico.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<ol style="list-style-type: none"> 1. Si la AIE aplicará el régimen fiscal de las agrupaciones de interés económico españolas y, en consecuencia, imputará a sus socios los resultados fiscales, las bases de deducciones, bonificaciones y retenciones generadas por la entidad. 2. Confirmación de que las inversiones efectuadas por la AIE en la producción de la Película darán lugar a la aplicación de la deducción prevista en el artículo 36.1 de la LIS.

CONTESTACION- COMPLETA

3. Si en virtud del procedimiento de imputación de bases de deducción de la AIE, en el caso de que los socios de la misma, bien personas físicas que desarrollan actividades empresariales en Canarias o bien personas jurídicas con domicilio o establecimiento permanente en dicho territorio, podrán al imputar la deducción del artículo 36.1 de la LIS, aplicar los incentivos previstos en la normativa canaria para la citada deducción.

4. Si en virtud del procedimiento de imputación de bases de deducción de la AIE, en el caso de que los socios de la misma, bien personas físicas que no desarrollan actividades empresariales en Canarias o bien personas jurídicas sin domicilio ni un establecimiento permanente en dicho territorio, podrán al imputar la deducción del artículo 36.1 de la LIS, aplicar los incentivos previstos en la normativa canaria para la citada deducción.

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 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.

2. Por su parte el artículo 36.1 de la LIS 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 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.

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 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 AIE debe cumplir los requisitos previstos en dicho precepto.

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.

3. Por último, es preciso traer a colación lo dispuesto en la disposición adicional cuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio (BOE de

7 de julio), de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias:

“Cuarta. Deducción por inversiones en Canarias.

La letra b) del artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, quedará redactada de la siguiente forma:

«b) La deducción por inversiones tendrá como límite máximo el porcentaje que a continuación se indica de la cuota líquida resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición, y, en su caso, las bonificaciones previstas en el artículo 25 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Tal porcentaje será siempre superior en un 80 por 100 al que para cada modificación de la deducción por inversiones se fije en el régimen general, con un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales.»”

Adicionalmente, el artículo 94.1.a) de la Ley 20/1991, de 7 de junio (BOE de 8 de junio), de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, establece que:

“Artículo 94. Deducción por inversiones en Canarias.

1. Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, con domicilio fiscal en Canarias, podrán acogerse a partir del primer ejercicio económico cerrado con posterioridad a 31 de diciembre de 1991, y en relación a las inversiones realizadas y que permanezcan en el Archipiélago, al régimen de deducción previsto en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, de acuerdo con las siguientes peculiaridades:

a) Los tipos aplicables sobre las inversiones realizadas serán superiores en un 80 por 100 a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales.”

Por otra parte, la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, establece que:

“En el supuesto de supresión del Régimen General de Deducción por Inversiones regulado por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, su aplicación futura en las islas Canarias, mientras no se establezca un sistema sustitutorio equivalente, continuará realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión”.

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre (BOE de 30 de diciembre), fue derogada por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (BOE de 28 de diciembre), del Impuesto sobre Sociedades, la cual a su vez ha sido derogada y sustituida por el TRLIS. Este último contiene en el capítulo IV del título VI, una serie de deducciones por inversiones, aplicables también en Canarias con las especialidades establecidas en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, transcrito.

En virtud de lo anterior, dado que la AIE no tributará por el Impuesto sobre Sociedades, por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español y dado que la misma imputa, entre otras, sus bases de deducción a sus socios, son éstos quienes deberán aplicar la deducción por producciones cinematográficas en sus respectivas autoliquidaciones sobre las respectivas bases de deducción que les hubieran sido imputadas.

En el supuesto concreto planteado, en el que determinados socios de la AIE con derecho a la aplicación de la deducción prevista en el artículo 36.1 de la LIS, son personas físicas o jurídicas, residentes en

Canarias, o entidades que cuentan con un establecimiento en territorio canario, el porcentaje de deducción aplicable en sede de dichos socios, tratándose de una inversión en una producción **cinematográfica** canaria, ha de ser superior en un 80% al porcentaje de deducción aplicable en régimen común, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales. En consecuencia, el porcentaje de deducción vigente será el 40% para el primer millón de euros de base de deducción y el 38% por el exceso, para los inversores canarios. Dichos porcentajes de deducción se aplicarán respecto de la base de deducción imputada por la AIE a cada uno de sus socios, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 43 y 46 de la LIS, previamente analizados.

Adicionalmente, la deducción a practicar en sede de los socios tiene como límite máximo un coeficiente, que opera sobre la cuota íntegra del impuesto personal de cada uno de ellos, minorada en el importe de las deducciones por doble imposición y, en su caso, las bonificaciones, que ha de ser siempre superior en un 80% al que para cada modalidad se fije en el régimen común, con un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales. A tales efectos, deberá tomarse en consideración el límite (25%-50%) establecido en el artículo 39.1 de la LIS, por lo que el límite incrementado, aplicable a cada uno de los socios residentes en Canarias o que cuenten con un establecimiento permanente en Canarias, ascenderá a 60%-85%.

Por otra parte, la disposición adicional decimocuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, establece que:

“El importe de la deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes **cinematográficos** y de series audiovisuales de ficción, animación o documental a que se refiere el apartado 1 del artículo 36 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, no podrá ser superior a 5,4 millones de euros cuando se trate de producciones realizadas en Canarias.

(...)”.

Por tanto, en la medida en la que la producción objeto de la consulta se realice en el territorio canario el importe máximo de la deducción generada por dicha obra podrá ascender a 5,4 millones de euros.

4. En el caso de los socios de la AIE no residentes en Canarias o que no cuenten con un establecimiento permanente en Canarias, no podrán aplicar los porcentajes incrementados descritos en la cuestión anterior, por cuanto a los socios se imputan bases de deducción pero no porcentajes, los cuales dependerán de la naturaleza de los aquellos.

No obstante, no ocurre lo mismo con el límite establecido en la disposición adicional decimocuarta de la Ley 19/1994, por cuanto el mismo resulta aplicable a la producción realizada. Por tanto, en la medida en la que la producción se realice en Canarias, el importe máximo de la deducción generada por el largometraje en cuestión ascenderá a 5,4 millones de euros.

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.