

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA **V1480-18**

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 30/05/2018

NORMATIVA LIS Ley 27/2014 arts. 36.1, 43 y 46

**DESCRIPCION-
HECHOS**

La entidad consultante es una agrupación de interés económico (AIE), que ha sido constituida por dos sociedades mercantiles, A y B. Las tres entidades tienen su domicilio social y fiscal dentro del territorio canario, y se encuentran inscritas en el Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas y Audiovisuales

La AIE tiene la intención de desarrollar en 2018 la producción de un largometraje cinematográfico, que será una coproducción hispano-estadounidense. Para ello, la AIE financiará el 99% de la parte española del coste de producción, el 1% del coste español restante lo financiará la entidad A, recibiendo cada coproductor los correspondientes derechos de propiedad intelectual. El coproductor estadounidense será titular de los derechos de explotación de la obra en Estados Unidos, mientras que los coproductores españoles (AIE y A) serán titulares de los derechos de explotación de la obra en España y en el resto del mundo. Por estos motivos es posible que una parte de los gastos de publicidad y promoción correspondientes a la parte española de producción se generen fuera de España como consecuencia de su estreno en diferentes países.

La AIE suscribirá un contrato de producción ejecutiva con la entidad A, por el que esta última se comprometerá a realizar las funciones de productor ejecutivo del largometraje y a entregar una copia definitiva a la AIE. Adicionalmente, la AIE contratará a una persona física que será un productor con experiencia demostrada en producción cinematográfica, que supervisará las tareas de ejecución y explotación.

Durante el año natural de realización y terminación de la producción, con independencia del estado en que se encuentre el largometraje, la entidad A podrá transmitir parte de las participaciones que ostenta en la AIE a entidades residentes en territorio español, contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que obtengan rentas procedentes de la realización de actividades económicas (en adelante, "los inversores"). Alternativamente, los inversores podrían adquirir toda o parte de su participación en la AIE acudiendo a una ampliación de capital. La actividad de los inversores no tendrá, en principio, relación con el sector cinematográfico. Los inversores tendrán su domicilio fiscal en Canarias o, en su caso, un establecimiento permanente en el Archipiélago.

Adicionalmente, los inversores suscribirán una opción de venta de sus participaciones en la AIE una vez que haya transcurrido un cierto período de tiempo que va desde varios meses después del estreno y hasta los 4 años.

**CUESTION-
PLANTEADA**

1. Si la AIE tendrá la condición de productor a los efectos del artículo 36.1 de la LIS, no existiendo requisito alguno de medios materiales y personales mínimos en sede de la AIE, pudiendo subcontratar el 100% de su actividad. Y si la AIE tendrá derecho a la referida deducción.

2. Si la AIE deberá imputar a los socios integrados en el capital social en el momento de terminación del ejercicio social la base de la deducción del artículo 36.1 de la LIS, así como las bases imponibles negativas, retenciones, bonificaciones y gastos financieros.

3. Si el ejercicio de la opción de venta de las participaciones de la AIE supone algún incumplimiento a efectos de acreditar la deducción del artículo 36.1 de la LIS.

4. Si la base de la deducción del artículo 36.1 de la LIS estará constituida por el coste de la parte española de la producción, así como los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción hasta el 40% de este importe, siempre que, al menos, el 50% de la base de deducción corresponda con gastos realizados en territorio español.

5. Si el tipo de la deducción del artículo 36.1 de la LIS acreditado por la AIE será del 45% para el primer millón de euros invertido en la producción, y un 40% para el importe restante, de acuerdo con lo establecido en el artículo 94 de la Ley 20/1991.

**CONTESTACION-
COMPLETA**

En primer lugar, el apartado 1 del artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que las consultas se formularán por los obligados tributarios respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda, por lo que la presente consulta formulada se ceñirá única y exclusivamente al régimen tributario propio de la sociedad consultante sin alcanzar, en ningún caso, al régimen tributario aplicable a la entidad A.

1. El artículo 36.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante 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 25 por ciento respecto del primer millón de base de la deducción.
- b) Del 20 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, o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia.

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. No obstante, dicho límite se elevará hasta:

a") El 60 por ciento en el caso de producciones transfronterizas financiadas por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en las que participen productores de más de un Estado miembro.

b") El 70 por ciento en el caso de las producciones dirigidas por un nuevo realizador cuyo presupuesto de producción no supere 1 millón de euros.”

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 agrupación de interés económico (en adelante, AIE) consultante 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, 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, 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."

En relación con la consideración de las AIE como productoras, 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."

Asimismo, la disposición adicional centésima vigésima sexta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017, determina que:

"A los efectos de lo dispuesto en el artículo 120.2 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, se entenderá que las Agrupaciones de Interés Económico ostentan la condición de productor siempre que se constituyan como productora independiente, mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 4.n) de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, se incorporen a la producción con anterioridad a la fecha de finalización de rodaje, y designen al productor ejecutivo encargado de asumir la iniciativa del proyecto."

De acuerdo con lo anterior, la AIE constituida ostentará la condición de productor a los efectos de lo dispuesto en el artículo 36.1 de la LIS, en la medida en que, dicha AIE tenga la titularidad de los derechos de la obra, se constituya como productora independiente en los términos previstos en el artículo 4.n) de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, de Cine, se incorpore a la producción con anterioridad a la finalización del rodaje y designe a un productor ejecutivo que se encargará de asumir la iniciativa del proyecto. Por tanto, si se cumplen estos requisitos no será necesario que la AIE tenga medios materiales y personales para que tenga la condición de productor, pudiendo subcontratar la totalidad de su actividad.

En el supuesto concreto planteado, atendiendo a los datos manifestados en el escrito de la consulta y partiendo de la hipótesis de que la AIE es un productor independiente, esta tendrá la condición de productor a los efectos del artículo 36.1 de la LIS.

2. 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, de Agrupaciones de Interés Económico.

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 de proyectos cinematográficos, y se cumplan los demás requisitos establecidos en la citada Ley, 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 la escritura de constitución de la agrupación.

3. La transmisión de las participaciones en la AIE por parte de sus socios, en cualquier momento desde el estreno de las películas, no tiene efectos sobre la deducción practicada, dado que el requisito del plazo de mantenimiento a que se refiere el artículo 39 de la LIS, recae sobre la agrupación que es la titular de los derechos derivados de la producción.

4. El artículo 36.1 de la LIS establece un límite a los gastos realizados fuera del territorio español que pueden formar parte de la base de deducción. En concreto dicho precepto establece que:

“(…)”

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.

(...)”.

De acuerdo con lo anterior, la base de deducción está formada por el coste total de la producción y 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. Por otra parte, el precepto exige que la mitad de los gastos que componen la base se realicen en territorio español. Por tanto, ese requisito de territorialización se examinará tomando en cuenta todos los gastos que componen dicha base (producción, obtención de copias y publicidad y promoción).

5. Por último, es preciso traer a colación lo dispuesto en la disposición adicional cuarta de la Ley 19/1994, de 6 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, 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, fue derogada por la Ley 43/1995, de 27 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 45% para el primer millón de euros de base de deducción y el 40% 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.

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.

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.

