

Consulta Vinculante V0076-15, de 13 de enero de 2015 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas

LA LEY 129/2015

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Regímenes tributarios especiales. Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas. Cabe la posibilidad de que los socios de las AIE puedan ser a su vez AIE. El régimen fiscal de AIE podría ser de aplicación en la medida en que se refiera a AIE que sea una agrupación jurídicamente válida. En el supuesto de que determinados socios de la AIE que invierte en otras AIEs con derecho a la aplicación de la deducción prevista en el artículo 38.2 del TRLIS, 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 (18%), con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales. El porcentaje de deducción vigente para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012, 2013 y 2014 será el 38%, 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.

DESCRIPCIÓN

Las entidades consultantes, residentes en España, proyectan constituir una sociedad limitada española que se dedicaría a impulsar, promover y gestionar las inversiones a realizar por parte de una o varias agrupaciones de interés económico (en adelante AIEs), que sirvan como vehículo para impulsar las inversiones en proyectos cinematográficos.

En este sentido las entidades consultantes en un primer momento constituirían una AIE (AIE fondo) de la que transmitirían sus participaciones a los futuros inversores, personas físicas o jurídicas residentes en España, que podrían desempeñar actividades empresariales ajenas al sector cinematográfico. Esta AIE fondo se financiaría mediante las aportaciones de los socios y diferentes fuentes de financiación ajena (préstamos, préstamos participativos, cuentas en participación, etc.). Dichos fondos serían invertidos a su vez en la toma de participación de otras AIEs dedicadas al desarrollo de proyectos cinematográficos españoles (AIEs productoras).

Estas AIEs productoras tendrían, en todo caso, la condición de productoras de la obra correspondiente, en la medida en que asumirían la iniciativa y responsabilidad de la misma, la financiarían y serían propietarias de sus derechos de propiedad intelectual. Estas se inscribirían como entidades productoras en el Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas y Audiovisuales. Asimismo, las AIEs productoras participarían en proyectos cinematográficos en régimen de coproducción. También podrían delegar la función de producción en una entidad que tuviese el suficiente grado de especialización, con la que suscribirían un contrato de producción ejecutiva.

En la mayoría de los casos la AIE fondo transmitiría sus participaciones en las AIEs productoras al productor ejecutivo en cualquier momento tras la finalización de la obra.

CUESTIÓN

- 1. Si las AIEs productoras imputarían las bases imponibles, gastos financieros netos y las bases de deducciones y bonificaciones que se generasen por la realización de sus actividades a la AIE fondo, quien, a su vez, imputaría el sumatorio de las bases imponibles, gastos financieros netos, las bases de deducciones y bonificaciones que le han sido imputadas a los socios en función de su porcentaje de participación.*
- 2. En el caso de que la AIE productora fuese una entidad domiciliada en Canarias e inscrita en el Registro de Empresas y Obras Audiovisuales de Canarias y la obra recibiera el certificado de obra audiovisual canaria, si los socios personas físicas que realicen actividades empresariales en Canarias o personas jurídicas con domicilio social o establecimiento permanente en dicho territorio podrían aplicar el tipo de la deducción por producciones cinematográficas vigente en Canarias, pese a que participarían en la AIE fondo que sería quien, a su vez, participara en la AIE productora canaria.*

CONTESTACIÓN

1. El capítulo II del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (LA LEY 388/2004) (BOE de 11 de marzo), regula el régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, estableciendo su artículo 48 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.

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".

De acuerdo con el artículo 1 de la Ley 12/1991, de 29 de abril (LA LEY 1384/1991), "las Agrupaciones de Interés Económico tendrán personalidad jurídica y carácter mercantil".

En relación con su finalidad y objeto, los artículos 2 y 3, respectivamente, de la Ley 12/1991 (LA LEY 1384/1991) establecen que:

"Artículo 2.º Finalidad.

1. La finalidad de la Agrupación de Interés Económico es facilitar el desarrollo o mejorar los resultados de la actividad de sus socios.
2. La Agrupación de Interés Económico no tiene ánimo de lucro para sí misma.

Artículo 3.º Objeto.

1. El objeto de la Agrupación de Interés Económico se limitará exclusivamente a una actividad económica auxiliar de la que desarrollen sus socios.
2. La Agrupación no podrá poseer directa o indirectamente participaciones en sociedades que sean miembros suyos, ni dirigir o controlar directa o indirectamente las actividades de sus socios o de terceros."

Asimismo, el artículo 4 de la Ley 12/1991, de 29 de abril (LA LEY 1384/1991), establece que "las Agrupaciones de Interés Económico sólo podrán constituirse por personas físicas o jurídicas que desempeñen actividades empresariales, agrícolas o artesanales, por entidades no lucrativas dedicadas a la investigación y por quienes ejerzan profesiones liberales".

En el escrito de consulta se plantea si sería de aplicación el régimen fiscal especial de las agrupaciones de interés económico españolas regulado en el artículo 48 del TRLIS (LA LEY 388/2004) al supuesto de varios socios personas físicas o jurídicas que son socios de una AIE cinematográfica que a su vez es socia de varias AIE cinematográficas.

En la aplicación del citado régimen fiscal, en relación a las imputaciones a las que se refiere este capítulo II del título VII del TRLIS (LA LEY 388/2004) su artículo 51.2 establece que la imputación se efectuará:

"a) Cuando los socios o empresas miembros sean entidades sometidas a este régimen, en la fecha del cierre del ejercicio 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 cierre del ejercicio de la entidad sometida a este régimen.

(...)"

De lo dispuesto en este precepto se desprende la posibilidad de que los socios de las agrupaciones de interés económico puedan ser a su vez agrupaciones de interés económico. No obstante, si bien a efectos fiscales no consta ninguna limitación al respecto, de la regulación de estas entidades que establece la Ley 12/1991, de 29 de abril (LA LEY 1384/1991), sí se desprenden algunas, como que el objeto de la agrupación de interés económico se limitará exclusivamente a una actividad económica auxiliar de la que desarrollen sus socios, según establece su artículo 3, o que las agrupaciones de interés económico sólo podrán constituirse por personas físicas o jurídicas que desempeñen actividades empresariales, agrícolas o artesanales, por entidades no lucrativas dedicadas a la investigación y por quienes ejerzan profesiones liberales, según establece su artículo 4.

En consecuencia, el régimen fiscal del capítulo II del título VII del TRLIS (LA LEY 388/2004) podría ser de aplicación al supuesto planteado en el escrito de consulta en la medida en que, en primer lugar, se refiera a agrupaciones de interés económico que cumplan los requisitos de la Ley 12/1991, de 29 de abril (LA LEY 1384/1991), de manera que se trate de una agrupación jurídicamente válida.

En cuanto al contenido del régimen fiscal especial aplicable a la agrupación de interés económico, el mencionado

artículo 48 del TRLIS (LA LEY 388/2004) establece que:

"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) No tributarán por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español.

En el supuesto de que la entidad opte por la modalidad de pagos fraccionados regulada en el apartado 3 del artículo 45 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 46 de esta ley en relación con esa misma parte.

b) Se imputarán a sus socios residentes en territorio español:

1.º Los gastos financieros netos que, de acuerdo con el artículo 20 de esta Ley, no hayan sido objeto de deducción en estas entidades en el período impositivo. Los gastos financieros netos que se imputen a sus socios no serán deducibles por la entidad.

2.º Las bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases imponibles negativas que imputen a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo.

3.º Las deducciones y 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 las normas de este impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4.º Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad.

2. Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios no residentes en territorio español tributarán en tal concepto, de conformidad con las normas establecidas en el texto refundido de Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España.

3. Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible y procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad se hallase en el presente régimen, no tributarán por este impuesto ni por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El importe de estos dividendos o participaciones en beneficios no se integrará en el valor de adquisición de las participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputadas. Tratándose de los socios que adquieran las participaciones con posterioridad a la imputación, se disminuirá su valor de adquisición en dicho importe.

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.

4. Derogado.

5. 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."

Además, el artículo 51 del TRLIS (LA LEY 388/2004) 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 la escritura de constitución de la entidad y, en su defecto, por partes iguales.

2. La imputación se efectuará:

a) Cuando los socios o empresas miembros sean entidades sometidas a este régimen, en la fecha del cierre del ejercicio 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 cierre del ejercicio 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 51.1 del TRLIS (LA LEY 388/2004) 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 del TRLIS (LA LEY 388/2004) se efectuarán, en primer lugar, a la AIE que participe en las AIEs que tenga la consideración de productoras, y, posteriormente, la AIE participe 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 51.2 del TRLIS (LA LEY 388/2004) transcrito.

En particular, la imputación a que se refiere el artículo 51 del TRLIS (LA LEY 388/2004) se realizará atendiendo a la cuota de capital que le corresponde a cada socio, en proporción a las aportaciones 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 la escritura de constitución de la entidad", entendiéndose como tal el porcentaje de participación que corresponde a cada socio en el capital social y en los intereses de la entidad a tenor de la aportación realizada por cada uno de ellos.

2. El artículo 38.2 del TRLIS (LA LEY 388/2004) establece:

2. 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 del 18 por ciento. La base de la deducción estará constituida por el coste de 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, minorados todos ellos en la parte financiada por el coproductor financiero.

El coproductor financiero que participe en una producción española de largometraje cinematográfico tendrá derecho a una deducción del 5 por ciento de la inversión que financie, con el límite del 5 por ciento de la renta del período derivada de dichas inversiones.

A los efectos de esta deducción, se considerará coproductor financiero la entidad que participe en la producción de las películas indicadas en el párrafo anterior exclusivamente mediante la aportación de recursos financieros en cuantía que no sea inferior al 10 por ciento ni superior al 25 por ciento del coste total de la producción, a cambio de participar en los ingresos derivados de su explotación. El contrato de coproducción, en el que deberán constar las circunstancias indicadas, se presentará ante el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

Las deducciones a las que se refiere este apartado se practicarán a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra. Las cantidades no deducidas en dicho período podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos sucesivos, en las condiciones previstas en el apartado 1 del artículo 44 de esta Ley.

En tal caso, el límite del 5 por ciento a que se refiere este apartado se calculará sobre la renta derivada de la coproducción que se obtenga en el período en que se aplique la deducción.

Reglamentariamente se podrán establecer las condiciones y procedimientos para la práctica de esta deducción."

En el supuesto concreto planteado, en la medida en la que las AIEs residentes en Canarias tengan la consideración de productores, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 120.2 del texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril (LA LEY 1722/1996) (BOE de 22 de abril), en virtud del cual "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", tendrán derecho a la aplicación de la deducción por producciones cinematográficas, en los términos previstos en el artículo 38.2 del TRLIS. No obstante, se trata de una cuestión de hecho que deberá ser probada por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y cuya valoración corresponderá a los órganos competentes de la Administración Tributaria.

Por último, es preciso traer a colación lo dispuesto en la disposición adicional cuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio (LA LEY 2415/1994) (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 (LA LEY 2025/1991), quedará redactada de la siguiente forma:

Adicionalmente, el artículo 94.1.a) de la Ley 20/1991, de 7 de junio (LA LEY 2025/1991) (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 (LA LEY 2494/1978), 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 (LA LEY 2415/1994), 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 (LA LEY 2494/1978), 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 (LA LEY 2494/1978) (BOE de 30 de diciembre), fue derogada por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (LA LEY 4417/1995) (BOE de 28 de diciembre), del Impuesto sobre Sociedades, la cual a su vez ha sido derogada y sustituida por el TRLIS (LA LEY 388/2004). 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 (LA LEY 2025/1991), 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 que invierte en otras AIEs con derecho a la aplicación de la deducción prevista en el artículo 38.2 del TRLIS (LA LEY 388/2004), 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 (18%), con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales. En consecuencia, el porcentaje de deducción vigente para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012, 2013 y 2014 será el 38%, 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 48 (LA LEY 388/2004) y 51 del TRLIS (LA LEY 388/2004), 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 nuevo límite (25%-50%) establecido, con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013, 2014 y 2015, en el artículo 1.Tres del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo (LA LEY 5789/2012) (BOE de 31 de marzo), por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, en su redacción dada por el artículo 2.Segundo.Cuatro de la Ley 16/2013, de 29 de octubre (LA LEY 17263/2013) (BOE de 30 de octubre), por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan medidas tributarias y financieras, 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% para los períodos impositivos que se inicien en los mencionados ejercicios.

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).