

## Consulta Vinculante V0123-15, de 16 de enero de 2015 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas

LA LEY 172/2015

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Derecho a la deducción del 18% establecida en el apartado 2 del artículo 38 del TRLIS. Agrupación de interés económico (AIE) residente en España cuyo objeto social consiste llevar la iniciativa y asumir la responsabilidad de la producción de un largometraje, fue constituida en mayo de 2014 por las entidades A (99%) y B (1%). A tenor de lo establecido en el art. 38.2 del TRLIS, 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. 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.

### DESCRIPCIÓN

La consultante es una agrupación de interés económico (AIE) residente en España cuyo objeto social consiste llevar la iniciativa y asumir la responsabilidad de la producción de un largometraje.

La consultante fue constituida en mayo de 2014 por las entidades A (99%) y B (1%).

La AIE consultante ha suscrito un contrato de producción ejecutiva con la entidad A, que además es la distribuidora de la película, en virtud del cual A se compromete a realizar las funciones de productor ejecutivo del largometraje y entregar la copia definitiva a la productora, esto es, a la AIE. La entidad A en nombre y por cuenta de la AIE contrata todos los medios necesarios para la producción (actores, directores, personal técnico, medios técnicos...).

Las fuentes de financiación de la AIE proceden de contratos de mínimos garantizados, a través de los que se venden a un distribuidor los derechos de distribución 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, cuya participación en la misma será del 99%, tendrán derecho a la deducción del 18% establecida en el apartado 2 del artículo 38 del TRLIS. 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.*
- 2. Si una vez adquirida la participación por parte del inversor, este tendrá derecho a la imputación de bases imponibles negativas generadas por la AIE.*
- 3. En caso de que posteriormente se transmitiese la participación en la AIE, ¿a quién se imputarían las bases de deducción y las bases imponibles de la AIE?*
- 4. En caso de que existiesen gastos de publicidad y copias del largometraje 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 los gastos se producen en un ejercicio distinto al de la calificación, ¿cómo se aplica la deducción? ¿se hace una estimación en el primer ejercicio o se aplica en el ejercicio en que produzca efectivamente el gasto? En caso de hacer una estimación, ¿cómo se regularizaría una vez conocido el gasto real?*
- 5. Si en virtud de lo dispuesto en el marco conceptual de la contabilidad, los productores ejecutivos debiesen consolidar la AIE y/o los inversores debiesen tratar contablemente su inversión en la AIE como un producto*

*financiero, ¿se verían afectadas las respuestas dadas a las anteriores cuestiones?*

## CONTESTACIÓN

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 (en adelante AIE).

La Ley 12/1991 (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 48 del TRLIS (LA LEY 388/2004) 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 48 del TRLIS (LA LEY 388/2004) será de aplicación a la agrupación de interés económico constituida de conformidad con la Ley 12/1991 (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 38.2 del TRLIS (LA LEY 388/2004) regula la deducción por producciones cinematográficas en los siguientes términos:

"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."

El mencionado artículo 48 dispone en su apartado 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:

1º. 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.

2º 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.

3º 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.

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

(...)"

A su vez, el artículo 51 del TRLIS (LA LEY 388/2004), añade:

"Las imputaciones a que se refiere el presente capítulo se efectuarán a las personas y 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."

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 2 del artículo 38 del TRLIS (LA LEY 388/2004), la AIE (LA LEY 1384/1991) debe cumplir los requisitos previstos en dicho precepto.

De acuerdo con el artículo 38.2 del TRLIS (LA LEY 388/2004), 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 38.2 del TRLIS (LA LEY 388/2004) 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 (LA LEY 1914/2003), 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), 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."

Se considera que son estas las características que debe reunir la agrupación de interés económico cinematográfica para que se entienda que es productor, sin que conste en la normativa reguladora de la deducción prevista en el artículo 38.2 del TRLIS (LA LEY 388/2004) que a efectos de su aplicación, el órgano competente para calificar a la agrupación de interés económico como productor de cine sea el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales.

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 (LA LEY 20746/2008), 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 38.2 del TRLIS (LA LEY 388/2004), 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.

Por otra parte, el artículo 38.2 del TRLIS (LA LEY 388/2004) establece que esta deducción se practicará a partir del período impositivo en que finalice la producción de la obra, si bien debe tenerse en cuenta que, obviamente, la práctica de la deducción requiere que la misma se haya generado. De no haberse generado la deducción no resulta posible su aplicación en base a estimación de gastos futuros. Ello significa que los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción de la obra cinematográfica, generarán derecho a la deducción a medida que se vayan devengando.

Por tanto, en la medida en que los gastos para la obtención de copias, de publicidad y promoción a cargo del productor se hubieran devengado, los mismos formarán parte de la base de la deducción prevista en el artículo 38.2 del TRLIS (LA LEY 388/2004).

Por último, en relación con la inversión en las participaciones de una AIE (LA LEY 1384/1991), en la que los socios recuperan el capital y obtienen unos ingresos financieros a través de la imputación de bases imponibles negativas y de las deducciones generadas por la AIE (LA LEY 1384/1991), este Centro Directivo mediante consulta de fecha 21 de mayo de 2009 (V1175-09) estableció:

"(...) Por otra parte, dadas las condiciones particulares de estas operaciones en donde las bases imponibles negativas imputadas a los socios de la Agrupación sirven para que, éstos recuperen el capital aportado a la Agrupación y además obtener unos ingresos financieros, a efectos de su tratamiento contable y fiscal, debe tenerse en consideración lo establecido en el informe de 25 de marzo de 2009 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas:

El registro contable de cualquier operación requiere un previo análisis del fondo económico de la misma, tal y como exige el artículo 34.2 del Código de Comercio (LA LEY 1/1885) y, en su desarrollo, el Marco Conceptual de la Contabilidad recogido en la primera parte del PGC, en cuya virtud, "en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica". En este sentido, del texto de la consulta parece deducirse que desde un punto de vista económico y a través de la creación de la "Estructura" descrita, los socios aportan unas cantidades a la AIE (LA LEY 1384/1991) que les otorgan el derecho a recuperar el capital aportado

junto con unos ingresos, a través de la imputación de las bases imponibles negativas que generará la AIE (LA LEY 1384/1991).

Considerando el citado fondo económico, en relación con el tratamiento contable de estas aportaciones pueden realizarse las siguientes observaciones:

1. El acuerdo descrito entre socio y AIE sería asimilable a un instrumento financiero tal y como aparece definido en la NRV 9ª en la medida en que la AIE (LA LEY 1384/1991) se financia mediante la obtención de fondos cuya devolución no está prevista, pero que sin embargo, en su condición de socios, otorga a los aportantes el derecho a recuperar el capital aportado - a través de la imputación de bases imponibles negativas -. Ello supondría, siempre que se den los criterios previstos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, el reconocimiento por parte del socio de un activo financiero, que en un futuro va a suponer la posibilidad de cancelar un pasivo por impuesto corriente - la deuda por el impuesto sobre beneficios-.

2. Las aportaciones de los socios a la AIE (LA LEY 1384/1991) deben calificarse como un instrumento de patrimonio con características especiales, dado que si bien del análisis económico de la operación recogido en el texto de la consulta se deduce que las citadas aportaciones no dan derecho a una participación residual en los activos de la empresa que los emite, una vez deducidos sus pasivos, no es menos cierto que la participación en el patrimonio de la AIE (LA LEY 1384/1991) otorga a sus socios un interés en los fondos propios de otra entidad al que es preciso otorgar el adecuado tratamiento contable.

3. En este sentido, deben realizarse las siguientes precisiones por lo que se refiere a la aplicación de la NRV 9ª. Instrumentos financieros y 13ª. Impuesto sobre beneficios del PGC, al caso concreto suscitado:

3.1.- Clasificación. La participación se clasificará en la categoría de inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, o, con carácter general, en la categoría de activos financieros disponibles para la venta.

3.2.- Deterioro de valor. Dado que las aportaciones no se realizan con el ánimo de ser reintegradas en el futuro, sino de recuperarse a través de la imputación de bases imponibles negativas, en un importe superior al capital aportado, lo que supone para el socio junto con la recuperación de éste, la obtención de la correspondiente rentabilidad, este hecho deberá tenerse en consideración a los efectos de calcular el importe recuperable de la inversión, concluyéndose que en el caso concreto objeto de, consulta no procedería registrar deterioro alguno por la evolución desfavorable de los fondos propios de la AIE (LA LEY 1384/1991).

3.3.- Baja de activos financieros. Conforme a lo señalado en el MCC, en el análisis de las transferencias de activos financieros se debe atender a la realidad económica y no solo a su forma jurídica ni a la denominación de los contratos.

La empresa dará de baja un activo financiero, o parte del mismo, cuando expiren o se hayan cedido los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero, siendo necesario que se hayan transferido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad, en circunstancias que se evaluarán comparando la exposición de la empresa, antes y después de la cesión, a la variación en los importes y en el calendario de los flujos de efectivo netos del activo transferido: Se entenderá que se han cedido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero cuando su exposición a tal variación deje de ser significativa en relación con la variación total del valor actual de los flujos de efectivo futuros netos asociados con el activo financiero.

En relación con este aspecto, a medida que se vayan imputando las bases imponibles negativas en los socios de la AIE, se producirá la baja de su participación en la AIE (LA LEY 1384/1991) y por diferencia con la deuda registrada frente a la Hacienda Pública que es objeto de cancelación, el correspondiente ingreso financiero, sin perjuicio, en aras de preservar el objetivo de imagen fiel, de dejar registrada la participación en la AIE (LA LEY 1384/1991) por un importe insignificante.

Por último, considerando la particularidad de la operación descrita, en el registro del gasto por impuesto sobre sociedades no se tendrá en consideración la norma quinta de la RICAC de 9 de octubre de 1997 respecto a la compensación de bases imponibles negativas, que dispone lo siguiente:

El socio de la AIE (LA LEY 1384/1991) reconocerá el gasto por impuesto en los términos descritos más arriba, poniéndose de manifiesto desde una perspectiva contable el efecto originado por la compensación de bases imponibles negativas, a través de la cancelación de la deuda frente a la Hacienda Pública mediante la baja del activo financiero. Y ello, sin perjuicio de la información que deberá suministrarse en la nota sobre situación fiscal de la memoria de las cuentas anuales, con la finalidad de que éstas muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad."

Por tanto en la medida en que, de acuerdo con el criterio contable, las Sociedades recuperen el capital invertido y obtengan una rentabilidad como consecuencia de la imputación de bases imponibles negativas y de las

deducciones generadas por la AIE (LA LEY 1384/1991), resultará de aplicación el criterio contenido en la consulta transcrita.

No obstante, el hecho de que la participación en la AIE (LA LEY 1384/1991) tenga el anterior tratamiento no afecta a los criterios manifestados en las cuestiones anteriores.

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).