

Consulta Vinculante V0317-15, de 28 de enero de 2015 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas

LA LEY 366/2015

AGRUPACIÓN DE INTERÉS ECONÓMICO. Producción y el desarrollo de películas cinematográficas, y participará en la producción de uno o varios largometrajes. 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. Una agrupación de interés económico que se incorpore como coproductora 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 siempre que cumpla los requisitos legales. La base de la deducción estaría constituida por el importe del coste 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% del coste de producción, minorados todos ellos en la parte financiada por el coproductor financiero.

DESCRIPCIÓN

Se pretende constituir una Agrupación de Interés Económico (AIE) cuya actividad sea la producción y el desarrollo de películas cinematográficas (en adelante AIE audiovisual), que se registrará como productora en el Registro de Empresas Cinematográficas y Audiovisuales del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA).

La AIE audiovisual, a través de la formalización de los correspondientes contratos de coproducción con otros productores del sector, participará en la producción de uno o varios largometrajes.

En un primer momento podría suceder que la AIE tuviera como socios a uno o varios de los coproductores que participan en la producción y realización del largometraje, esto sólo ocurriría en un momento inicial de la producción de la película, ya que tan pronto el capital privado mostrara interés en participar en la producción de la película se venderían las participaciones de la AIE al capital privado, y las operaciones que pudieran existir entre la AIE y el resto de coproductores quedarían fuera del ámbito de las operaciones vinculadas.

Los recursos económicos aportados por la AIE siempre superan el límite del 25% del coste total de la producción.

Una de las vías habituales de financiación de un largometraje es el préstamo a la producción, que el productor obtiene de una entidad financiera, afectando a la misma el derecho de cobro futuro que el productor ostenta sobre una subvención, denominada ayuda complementaria a la amortización, que el ICAA le otorgará siempre y cuando se cumplan una serie de condiciones necesarias para ello y siempre y cuando haya disponibilidad presupuestaria en el ICCA. Generalmente, estos requisitos se cumplen entre uno y dos años después del estreno en salas del largometraje. Hasta ese momento, el productor sólo tiene una expectativa de cobro de la subvención, y en ningún caso ha disfrutado de la misma.

CUESTIÓN

- 1. Si la AIE que, previa a la emisión del certificado de calificación por edades del largometraje, ostenta la titularidad de la mayoría de los derechos del largometraje y, por tanto, es acreedora de todos los derechos que de dicha titularidad se derivan, (derechos de explotación con televisiones, derechos de subvenciones...), tiene naturaleza de productor del largometraje o debe ser calificada como productora financiera (participando en un porcentaje superior al 25% del coste de producción).*
- 2. Si la base de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas debe minorarse en el importe de la subvención, que en el momento del devengo del crédito fiscal todavía no existe o, por el contrario, la base de la deducción no debe ser minorada y en el caso de que posteriormente dicha subvención se conceda, el productor procederá a la regularización de la misma.*
- 3. Si una entidad residente en la Península adquiere a través de un establecimiento permanente (EP) en Canarias participaciones en una AIE audiovisual residente en Canarias:*

- Si existe alguna limitación para que la entidad residente en la Península pueda compensar su base imponible positiva con las bases imponibles negativas imputadas por la AIE audiovisual canaria.

- Si existe alguna limitación para que la entidad residente en la Península pueda imputar la deducción por inversiones en producciones cinematográficas generadas por la AIE audiovisual canaria (al 38%) disminuyendo el importe de la cuota única a pagar.

CONTESTACIÓN

1. El artículo 38 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 388/2004) (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (LA LEY 388/2004), en su redacción en vigor para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, establece que:

"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.

(...)"

Con objeto de delimitar los términos a que hace referencia el artículo 38.2 del TRLIS 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 AIE audiovisual 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 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 coproductora 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, siempre que cumpla los restantes requisitos establecidos para ello.

La circunstancia de la incorporación de la agrupación de interés económico como coproductora a una película deberá acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

2. Como ya se ha indicado anteriormente, el artículo 38.2 del TRLIS establece en su primer párrafo que 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, estando constituida la base de la deducción por el coste 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, minorados todos ellos en la parte financiada por el coproductor financiero.

De acuerdo con el artículo 38.7 del TRLIS, la parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción. En consecuencia, resulta necesario determinar el efecto en la base de deducción de la imputación temporal de la subvención.

El artículo 10.3 del TRLIS establece que "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Por su parte, el artículo 19.1 del TRLIS dispone que "los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros".

En la medida en que el TRLIS no contiene un precepto específico sobre el criterio de imputación del ingreso correspondiente a las subvenciones recibidas, es preciso traer a colación la consulta número 2, de diciembre de 2009, del BOICAC Nº 80/2009, sobre el tratamiento contable de la producción y distribución de una obra audiovisual. En relación a la imputación temporal de las subvenciones a la cuenta de resultados dispone:

"Según manifiesta el consultante las subvenciones se conceden, generalmente, dos años después del estreno de la obra, circunstancia que exige traer a colación el criterio recogido en la consulta 11 publicada en el Boletín de este Instituto (BOICAC) nº 75, de octubre de 2008, que a continuación se reproduce:

"(...) Dado que no se pueden reconocer ingresos por una subvención hasta que ésta obtenga el carácter de no reintegrable, en un caso como el referido en la consulta (subvención que cumple los requisitos para ser no reintegrable en un momento posterior al de devengo de los gastos que financia o de la amortización de los activos que financia), debe señalarse que:

1. En la medida en que la subvención financie gastos específicos ya devengados o la totalidad del valor original de un activo, de forma que se hubieran imputado gastos (en su caso, dotaciones a la amortización) asociados a la subvención, en un ejercicio anterior al periodo en que la subvención sea reconocible como ingreso de patrimonio neto, el importe de la subvención correspondiente a los citados gastos se ha de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en que se cumplan las condiciones para su registro.

2. Si la subvención financia parte de un activo, y en el momento de registro de la subvención como ingreso de patrimonio neto, el valor contable del activo fuese superior al importe concedido, se aplicará el criterio general de imputar en la cuenta de pérdidas y ganancias la citada subvención, donación o legado, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para el activo financiado, desde el momento del registro, es decir, prospectivamente. En este caso no procederá hacer imputaciones en función de la amortización de años previos, en tanto la subvención, donación o legado se ha debido registrar como un ingreso en un momento posterior de acuerdo con los criterios contables (en consecuencia, no se trata de un error ni de un cambio de criterio contable) y admite ser correlacionada con la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del valor contable del activo a partir del momento en que, de acuerdo con la norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad, procede su registro como ingreso de patrimonio neto."

No obstante, si en el momento en que la subvención cumple los requisitos para ser no reintegrable, el valor en libros del activo es inferior a la subvención otorgada, la diferencia hasta el citado valor en libros se imputará en dicho ejercicio a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Respecto al momento en que debe reconocerse la subvención como ingreso en el patrimonio neto, tal y como se ha indicado, esta circunstancia no se producirá hasta que no se cumplan las condiciones que la NRV 18ª exige en su apartado 1.1, fecha que lógicamente deberá ser posterior a la de su concesión."

En consecuencia, la base de la deducción a considerar en la declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente, estaría constituida por el importe del coste 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, minorados todos ellos en la parte financiada por el coproductor financiero, sin que se deba minorar por la subvención solicitada en la medida en que su concesión depende del cumplimiento de unos requisitos, y su devengo no tendrá lugar hasta un ejercicio posterior.

El artículo 122.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003) (LGT), dispone:

"2.Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora."

El criterio contenido en este segundo párrafo del artículo 122.2 de la LGT es similar al establecido en el artículo 137.3 del TRLIS.

En el supuesto que se plantea, en el momento en que se obtenga la subvención, circunstancia sobrevenida, habrá dejado de cumplirse el requisito que afecta a la base de la deducción. En consecuencia, en el período impositivo en el que se devengue la subvención correspondiente a la inversión que hubiera generado el derecho a la deducción, debería regularizarse el exceso de la deducción declarada y practicada, junto con los intereses de demora.

3. El artículo 48 del TRLIS contempla el régimen fiscal especial aplicable a las agrupaciones de interés económico reguladas por la señalada Ley 12/1991, de 29 de abril (LA LEY 1384/1991), de Agrupaciones de Interés Económico:

"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.

(...)"

A su vez, el artículo 51 del TRLIS, añade:

"1. 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, siempre que sean residentes en territorio español. La mencionada imputación deberá realizarse a tenor de la proporción que resulte de la escritura de constitución de la agrupación, entendiéndose como tal el porcentaje de participación que corresponde a cada socio en el capital social y en los intereses de la sociedad a tenor de la aportación realizada por cada uno de ellos.

Por tanto, la entidad residente en la Península podrá compensar su base imponible positiva con las bases imponibles negativas imputadas, en su caso, por la AIE audiovisual canaria, en los términos establecidos en el artículo 25 del TRLIS.

No obstante, en relación a la deducción por inversiones en producciones cinematográficas generadas por la AIE audiovisual canaria, cuyas participaciones se encuentran afectas a un establecimiento permanente situado en Canarias de una entidad residente en la Península, es preciso traer a colación lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio (LA LEY 2025/1991), de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, sobre la 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.

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 (LA LEY 2494/1978). 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.

2. El régimen de deducción por inversiones del presente artículo será de aplicación a las Sociedades y demás Entidades jurídicas que no tengan su domicilio fiscal en Canarias, respecto de los establecimientos permanentes situados en este territorio y siempre que las inversiones correspondientes se realicen y permanezcan en el Archipiélago.

En este caso el límite máximo de deducción sobre la cuota líquida a que se refiere la letra b) del número 1 anterior, se aplicará con independencia del que corresponda por las inversiones acogidas al régimen general.

(...)"

Por otra parte, la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio (LA LEY 2415/1994), de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, 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 (LA LEY 2494/1978) fue derogada por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (LA LEY 4417/1995), 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 (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, los socios de la AIE son personas jurídicas, residentes en territorio español peninsular, que cuentan con un establecimiento permanente en territorio canario a través del cual se adquieren las participaciones en la AIE. Consecuentemente, 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 el período impositivo que se inicie dentro del año 2014 será el 38%. Dicho porcentaje de deducción se aplicará 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 y 51 del TRLIS, previamente analizados.

Adicionalmente, la deducción a practicar en sede de los mencionados 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 2012, 2013, 2014 o 2015 en el artículo 1.º Primero.Tres del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo (LA LEY 5789/2012), por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. Por tanto, el límite incrementado aplicable a los mencionados socios, ascenderá a 60%-90% 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).