

## Consulta Vinculante V0894-15, de 23 de marzo de 2015 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas

LA LEY 989/2015

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Agrupación de interés económico. Imputación de las bases imponibles negativas generadas por la AIE así como a la imputación de las bases de deducción por los inversores. De acuerdo con el artículo 51.1 del TRLIS, 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 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 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. En particular, la imputación a que se refiere el artículo 51 del TRLIS 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.

### DESCRIPCIÓN

La entidad consultante (A), residente en España, suscribió, conjuntamente, con las sociedades B, C, también residentes en España, y D, sociedad canadiense, un contrato de coproducción de un largometraje. En base al contrato de coproducción la financiación de la obra se distribuye de la siguiente manera:

- La entidad A aportará el 57,42% del presupuesto, correspondiéndole el 99% de los derechos económicos de la obra en España y Andorra y el 57,42% en el resto de territorios con excepción de Canadá.
- La entidad B aportará el 0,29% del presupuesto, correspondiéndole el 0,50% de los derechos económicos de la obra en España y Andorra y el 0,29% en el resto de territorios con excepción de Canadá.
- La entidad C aportará el 0,29% del presupuesto, correspondiéndole el 0,50% de los derechos económicos de la obra en España y Andorra y el 0,29% en el resto de territorios con excepción de Canadá.
- La entidad D aportará el 42% del presupuesto, correspondiéndole el 100% de los derechos económicos de la obra en Canadá y el 42% en el resto de territorios con excepción de España y Andorra.

La producción ejecutiva fue encargada a la entidad A en lo que se refiere a la parte española de la coproducción y a D en la parte canadiense.

Por otra parte las entidades B y C cedieron sus derechos de explotación a la entidad A, con el objeto de poder descontar con una entidad francesa las preventas mundiales de la película. Asimismo, la entidad A ha vendido los derechos de explotación en España de la película.

En el momento de formular la consulta, se ha efectuado el gasto de la parte canadiense de la coproducción (42%) y se va a proceder a realizar el gasto de la parte española (58%).

Antes de producir la parte española, la entidad A se está planteando ceder su posición en el contrato de coproducción a una Agrupación de Interés Económico (AIE), constituida por las entidades A y B. En este contrato se cederían los derechos de explotación de la obra, con excepción de los relativos a la explotación de la película en España. Tampoco sería objeto de cesión la posición de A como productor ejecutivo.

Posteriormente, la AIE cedería a A todos los derechos de explotación de la obra a cambio de una cantidad fija más un variable en función de los resultados de la película.

### CUESTIÓN

1. Si puede considerarse a la AIE como productor a los efectos de la deducción establecida en el apartado segundo del artículo 38 del TRLIS.
2. Si un inversor (persona jurídica o física que lleve a cabo actividades empresariales o profesionales) que tome una participación en la AIE para la financiación de la producción, tendría derecho a la imputación de las

*bases imponibles negativas generadas por la AIE así como a la imputación de las bases de deducción.*

## CONTESTACIÓN

La presente contestación se emite con la normativa vigente en 2014.

1. El artículo 38.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 388/2004) (en adelante TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (LA LEY 388/2004) (BOE de 11 de marzo), establece 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 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 (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.

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 27.2 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 (LA LEY 388/2004), 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. A estos efectos, el certificado de nacionalidad española de una película emitido por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales en el que se identifique al productor puede constituir un elemento de prueba válido en la medida en que cumpla la definición establecida en el artículo 120.2 del texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual.

2. El capítulo II del título VII del TRLIS (LA LEY 388/2004) 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 la contestación a la presente cuestión se partirá del supuesto de que los socios de la agrupación de interés económico sean personas físicas o jurídicas que realicen una actividad económica que puede no tener relación con el sector cinematográfico y se plantean participar e invertir en una producción cinematográfica española a través de una agrupación de interés económico constituida al amparo de la Ley 12/1991 (LA LEY 1384/1991), cumpliendo, por otra parte, tal agrupación los requisitos establecidos por la Ley 55/2007 (LA LEY 13214/2007) para entenderse productora de cine.

La Ley 12/1991 (LA LEY 1384/1991) establece el régimen sustantivo aplicable a este tipo de entidades cuyo objeto, de acuerdo con lo dispuesto en su artículo 3.1 "se limitará exclusivamente a una actividad económica auxiliar de la que desarrollen sus socios".

Por su parte, el artículo 21 de la Ley 12/1991 (LA LEY 1384/1991) establece que "los beneficios y pérdidas procedentes de las actividades de la Agrupación serán considerados como beneficios de los socios y repartidos entre ellos en la proporción prevista en la escritura o, en su defecto, por partes iguales".

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 el 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 que, en el supuesto concreto planteado, consiste en la producción de películas cinematográficas asumiendo la iniciativa y responsabilidad de la grabación audiovisual quedando como titular de los derechos de explotación de ésta, y se cumplan los demás requisitos establecidos en la citada Ley.

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 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.

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).