

Consulta Vinculante V3870-15, de 03 de diciembre de 2015 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas

LA LEY 4290/2015

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Regímenes especiales. Agrupaciones de Interés Económico. A efectos tributarios, el régimen fiscal establecido en el artículo 48 del TRLIS será de aplicación a la AIE constituida de conformidad con la Ley 12/1991, de 29 de abril, en la medida en que realice efectivamente las actividades adecuadas a su objeto social que, en el supuesto concreto planteado, consiste en la producción, 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. Deuda tributaria. Deducciones de la cuota. Deducción por producciones cinematográficas. Examen del artículo 38 del TRLIS. Análisis de las características que debe reunir la agrupación de interés económico cinematográfica para que se entienda que es productor. Cumplimiento de requisitos. El apartado 7 del artículo 38 no resultará de aplicación a los efectos de determinar el importe de la base de deducción prevista en el artículo 38 del TRLIS en los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014.

DESCRIPCIÓN

La consultante es una agrupación de interés económico (AIE) residente en España cuyo objeto social consiste en la producción de largometrajes, medimetrajes, cortometrajes, películas y series para televisión y documentales.

La consultante se encuentra participada, en distintos porcentajes, por varios inversores -personas físicas y jurídicas- residentes en territorio español y sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Esta AIE asumió en 2014 la iniciativa en la producción de un largometraje concreto, participando en la producción en un 99%, por lo que asume los gastos derivados de la misma en ese porcentaje. La coproductora del largometraje, en el restante 1%, se le encargó la producción ejecutiva.

Las principales fuentes de ingresos de la AIE son las ayudas del ICAA, los ingresos por taquilla y la venta de derechos de televisión. Inicialmente su financiación proviene de las aportaciones de los inversores y de fuentes externas.

El citado largometraje es una producción española, que se ha finalizado en 2014 y ha obtenido el correspondiente certificado de calificación por edades del ICAA en el ejercicio 2014.

CUESTIÓN

- 1. Si los inversores de la AIE tendrán derecho, en virtud de lo establecido en el artículo 48.1.b) del TRLIS, a imputarse la base imponible y la deducción establecida en el apartado 2 del artículo 38 del TRLIS, con independencia de cuál sea el objeto social de dichos inversores.*
- 2. Si para calcular la base de la citada deducción se debe descontar el importe de la subvención percibida, en la medida en la que en el ejercicio 2014 no está en vigor el apartado 7 del artículo 38 del TRLIS.*

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 (en adelante AIE).

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". 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 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 será de aplicación a la agrupación de interés económico constituida de conformidad con la Ley 12/1991, de 29 de abril (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 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, 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 (LA LEY 1384/1991) consultante puedan aplicar la deducción prevista en el apartado 2 del artículo 38 del TRLIS, la AIE (LA LEY 1384/1991)

debe cumplir los requisitos previstos en dicho precepto.

De acuerdo con el artículo 38.2 del TRLIS, 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 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 (LA LEY 1914/2003) (BOE de 18 de diciembre), General Tributaria, en virtud del cual:

"Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil (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 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 (LA LEY 20746/2008), de 12 de diciembre, 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, 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.

2. La base de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 38.2 del TRLIS en la redacción dada para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014 por el artículo 1.Quinto.Dos 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 otras medidas tributarias y financieras, estará formada "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."

Por su parte, el apartado 7 del artículo 38 del TRLIS establece que "la parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción.". No obstante, este apartado ha sido derogado para los períodos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014 por el apartado 4 de la disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LA LEY 11503/2006) (BOE de 29 de noviembre), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en la redacción dada por el apartado 1 de la disposición final segunda de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre (LA LEY 13214/2007) (BOE de 29 de diciembre), del Cine.

En consecuencia, dicho apartado no resultará de aplicación a los efectos de determinar el importe de la base de deducción prevista en el artículo 38 del TRLIS en los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014.

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).