

Consultas de la Dirección General de Tributos

NUM-CONSULTA V0591-09

ORGANO Ministerio de Economía y Hacienda

FECHA-SALIDA 16/11/2009

NORMATIVA TRLIS, RDLeg 4/2004, artículo 38.2

DESCRIPCIÓN HECHOS

RÉGIMEN FISCAL DE LAS AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO QUE ACTÚAN EN EL ÁMBITO CINEMATográfico

CUESTIÓN PLANTEADA

Por parte del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, organismo autónomo dependiente del Ministerio de Cultura, se ha solicitado informe a este Centro Directivo acerca de si una Agrupación de Interés Económico constituida conforme a la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico (BOE 30 de abril), que realice efectivamente las actividades adecuadas a su objeto social, consistente en la producción de películas cinematográficas, asumiendo la iniciativa y responsabilidad de la grabación audiovisual, quedando como titular de los derechos de explotación de esta en el sentido del artículo 120.2 del texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril (BOE de 22 de abril), inscrita en el Registro Mercantil con la consiguiente calificación del cumplimiento de los distintos requisitos exigidos por dicha Ley 12/1991, es suficiente para aplicar el régimen fiscal establecido en el artículo 48 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de Marzo), en adelante TRLIS, tanto a ella como a cada uno de sus socios.

CONTESTACIÓN COMPLETA

El régimen fiscal especial aplicable a las Agrupaciones de Interés Económico está regulado en el artículo 48 del TRLIS, el cual dispone lo siguiente:

“1. A las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, 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 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.

2º 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.

3º 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.

(...)

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.”

En relación con dicho régimen fiscal, el artículo 51 del TRLIS, en su apartado 1, añade lo siguiente:

“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.”

De acuerdo con los referidos preceptos, la normativa fiscal no establece requisitos específicos respecto de la actividad de la agrupación, pues la norma fiscal se limita a establecer un régimen fiscal a “las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico, (...)”, esto es, se remite a las entidades que tienen la calificación mercantil de agrupaciones de interés económico de acuerdo con lo establecido en la citada Ley 12/1991.

Asimismo, tampoco el régimen fiscal establece condiciones respecto de las actividades de los socios de la agrupación de interés económico, es más, el referido artículo 48.5 del TRLIS establece expresamente 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 las agrupaciones de interés económico válidamente constituidas de conformidad con la Ley 12/1991, esto es, inscritas en el Registro Mercantil que otorga la personalidad jurídica de estas entidades mercantiles y, por tanto, la condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, en la medida en que tengan la condición de productor en los términos establecidos en el artículo 120.2 del texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, realicen

efectivamente las actividades adecuadas a su objeto social que, en el supuesto concreto planteado, consiste en la producción de películas cinematográficas asumiendo la completa iniciativa y responsabilidad de la grabación audiovisual quedando como titular de los derechos de explotación de esta, y se cumplan los demás requisitos establecidos en la citada Ley y demás disposiciones establecidas en el TRLIS.

Por tanto, las agrupaciones de interés económico no tributan por el Impuesto sobre Sociedades cuando todos sus socios sean residentes en España, por cuanto las bases imponibles (positivas y negativas) y bases de deducciones y bonificaciones de la agrupación, se imputan a sus socios residentes en territorio español, que se tendrían en consideración en la liquidación personal de los mismos, en los términos establecidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según la naturaleza del socio.

NUM-CONSULTA V0006-09

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 05/01/2009

NORMATIVA TRLIS RDLeg 4/2004 art. 48

DESCRIPCIÓN HECHOS

Varias personas físicas que desempeñan actividades empresariales o profesionales y cuya actividad económica no tiene relación con el sector cinematográfico se plantean invertir en la producción de películas cinematográficas españolas a través de una Agrupación de interés económico, AIE, constituida al amparo de lo establecido en la Ley 12/1991. La AIE tendrá la iniciativa y asumirá la responsabilidad de la grabación audiovisual quedando como titular de los derechos de explotación de ésta, pero utilizará los servicios de otras empresas especializadas para llevar a cabo la producción ejecutiva. Como entidad productora se inscribirá en el registro Administrativo de Empresas Cinematográficas y Audiovisuales.

De acuerdo con el Artículo 3º de los Estatutos de la AIE, la misma tiene carácter auxiliar respecto de las actividades de sus miembros, siendo su finalidad facilitar o desarrollar la actividad económica de sus socios en relación con la realización, en el marco de lo establecido en el artículo 21 de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, de determinadas actividades.

CUESTIÓN PLANTEADA

Posibilidad de que la AIE aplique el régimen fiscal del artículo 48 del TRLIS, cuando sus socios son personas físicas que desempeñan actividades económicas ajenas al sector cinematográfico, siempre que las actividades de la agrupación se adecuen a su objeto. Si podrá imputarse a los socios las bases imponibles y las bases de las deducciones y bonificaciones que se generen por la realización de las actividades.

CONTESTACIÓN COMPLETA

La Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico (AIE), establece el régimen sustantivo aplicable a este tipo de entidades cuya finalidad consiste en "facilitar el desarrollo o mejorar los resultados de la actividad de sus socios", y 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." La agrupación de interés económico tiene personalidad jurídica y carácter mercantil y deberá inscribirse en el Registro Mercantil.

Por su parte, el artículo 21 de la Ley 12/1991 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.

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 texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, regula un régimen fiscal especial para "las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, 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, en la medida en que realice efectivamente las actividades adecuadas a su objeto social 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, el mencionado artículo 48 del TRLIS dispone:

“A las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, 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 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.

2º 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.

3º 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.

(...)

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, 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 y bonificaciones se imputan a sus socios residentes en territorio español, que se tendrán en consideración en la liquidación personal de los mismos, en los términos establecidos en la normativa del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

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.

NUM-CONSULTA V1100-08

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 04/06/2008

NORMATIVA TRLIS, RDLeg 4/2004, artículo 38.2 y 44

DESCRIPCIÓN HECHOS

La entidad consultante tiene por objeto la creación y producción de programas, películas, documentales etc. Se ha llegado a un acuerdo con una cadena de televisión para la coproducción de una serie de ficción de televisión, por el que cada una de las partes aporta determinadas partidas para la elaboración de la obra. Finalizada la producción la serie se emite por la cadena coproductora, percibiendo la consultante una contraprestación.

La consultante asume la iniciativa y la total responsabilidad de la grabación. Las aportaciones que realiza no son proporcionales sin embargo, con la posterior titularidad de los derechos de los coproductores. Se recupera la inversión al ceder a la cadena coproductora parte de los derechos de reproducción y comunicación pública.

CUESTIÓN PLANTEADA

Se plantea la aplicación de la deducción del artículo 38.2 del TRLIS, por las inversiones en la producción de las descritas series de televisión. Base de la deducción.

CONTESTACIÓN COMPLETA

El artículo 2 del texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, dispone que "La Propiedad Intelectual esta integrada por derechos de carácter personal y patrimonial, que atribuyen al autor la plena disposición y el derecho exclusivo a la explotación de la obra, sin mas limitaciones que las establecidas en la Ley."

Por su parte el artículo 88 de la misma Ley señala:

"1. Sin perjuicio de los derechos que corresponden a los autores, por el contrato de producción de la obra audiovisual se presumirán cedidos en exclusiva al productor, con las limitaciones establecidas en este Título, los derechos de

reproducción, distribución y comunicación pública, así como los de doblaje o subtítulo de la obra.”

El artículo 43.1 de la misma Ley establece que:

“1. Los derechos de explotación de la obra pueden transmitirse por actos inter vivos, quedando limitada la cesión al derecho o derechos cedidos, a las modalidades de explotación expresamente previstas y al tiempo y ámbito territorial que se determinen.

2. La falta de mención del tiempo limita la transmisión a cinco años y la del ámbito territorial al País en el que se realice la cesión. Si no se expresan específicamente y de modo concreto las modalidades de explotación de la obra, la cesión quedará limitada a aquella que se deduzca necesariamente del propio contrato y sea indispensable para cumplir la finalidad del mismo.

3. Será nula la cesión de derechos de explotación respecto del conjunto de las obras que pueda crear el autor en el futuro.

4. Serán nulas las estipulaciones por las que el autor se comprometa a no crear alguna obra en el futuro.

5. La transmisión de los derechos de explotación no alcanza a las modalidades de utilización o medios de difusión inexistentes o desconocidos al tiempo de la cesión.”

Por lo que se refiere a la deducción aplicable a los productores, el artículo 38.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece en su primer párrafo:

“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 20 por ciento. La base de la deducción estará constituida por el coste de la producción minorado en la parte financiada por el coproductor financiero”.

No obstante, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007, dicho porcentaje será del 18% de acuerdo con la disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine.

A efectos de la delimitación de la condición de productor, el artículo 120.2 del

mencionado texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, establece que "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".

Por su parte, el artículo 24.2 de la Ley 55/2007, del Cine dispone que "las empresas productoras deberán ser titulares de los derechos de propiedad de las obras audiovisuales producidas en la medida que sean necesarios para la explotación y comercialización de tales obras quedando a salvo lo dispuesto en la legislación de propiedad intelectual en materia de transmisión y ejercicio de los derechos de tal naturaleza."

El artículo 11. 2 de la mencionada Ley del Cine añade que "las empresas productoras asumirán el compromiso de mantener temporalmente en su propiedad la titularidad de los derechos de la película u otras obras audiovisuales, en los términos que reglamentariamente se determine".

El apartado 2 del artículo 13 de la ley del Cine señala que "Se considerará inversión del productor en una película la cantidad aportada por el mismo con recursos propios, o con recursos ajenos de carácter reintegrable, o en concepto de cesión de los derechos de explotación de la película".

En definitiva, los productores o coproductores 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. Si concurren estas características en varios coproductores, éstos podrán aplicar la deducción del artículo 38 del TRLIS, sin que la norma fiscal exija un porcentaje mínimo de participación en los derechos derivados de la producción.

De acuerdo con los datos proporcionados la consultante parece tener la condición de productor de acuerdo con la legislación anterior, tiene la iniciativa y la responsabilidad de la grabación y adquiere parte de los derechos, por lo que podrá aplicar la deducción fiscal. La deducción se aplica sobre el coste sufragado por cada coproductor, en este caso el consultante. Puede ocurrir que existan varios coproductores de acuerdo con la mencionada normativa sustantiva, por lo que cada uno aplicará la deducción sobre su "coste de producción".

La base de la deducción es el "coste de la producción", esto es, la totalidad del importe derivado de la adquisición de bienes y servicios necesarios para la producción de la obra, que tengan la consideración contable de coste de producción, cualquiera que haya sido la fuente de financiación.

Por otra parte, el artículo 44 del TRLIS establece como condición para disfrutar de la deducción que los elementos patrimoniales afectos a la deducción deben

permanecer en funcionamiento durante cinco años o tres años si se trata de bienes muebles o durante su vida útil si fuere inferior, requisito que, en este caso, debe entenderse referido a la obligación de mantener la explotación de los derechos sobre la producción resultante de la inversión.

El artículo 10.3 del TRLIS se remite al resultado contable para el cálculo de la base imponible y en base al Real Decreto 1514/2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad el conjunto de derechos inherentes a la propiedad de una producción cinematográfica, entre ellos el de su explotación y distribución, determina la existencia de un activo intangible que deberá por tanto, para consolidar la deducción permanecer en funcionamiento en sede del consultante durante el plazo indicado.

En el caso planteado, el consultante cede parte de los derechos de reproducción y comunicación pública. Se ha de determinar en qué medida dicha cesión de los derechos de explotación implica un incumplimiento del artículo 44 del TRLIS. En este sentido, los productores como titulares de los derechos inherentes a la propiedad de las obras audiovisuales producidas, en base a lo dispuesto en la legislación de propiedad intelectual pueden ceder sus derechos, afectando dicha cesión a una o varias modalidades de explotación, a un determinado tiempo y a un concreto ámbito territorial, como ocurre normalmente al explotar el productor su obra. Sin embargo, aún cuando se lleve a cabo esta cesión mantiene el productor en su patrimonio estos derechos, por lo que no se incumpliría el requisito de mantenimiento en funcionamiento a que se refiere el artículo 44.3 del TRLIS.

En definitiva, en la medida que la cesión de los derechos de explotación de la producción no implique una salida del patrimonio del productor consultante de los mismos, sino que dada la normal explotación de estos derechos, se cedan parcialmente los mismos, pero sigan en funcionamiento en sede del productor no cabe entender incumplido el mencionado requisito del artículo 44.3 del TRLIS.

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.

NUM-CONSULTA V1366-07

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 25/06/2007

NORMATIVA TRLIS RDLeg 4/2004 art. 38

DESCRIPCIÓN HECHOS

La consultante es una productora de cine y televisión. En el año 2006 inició y finalizó una película. A la producción cinematográfica finalizada en el año 2006 le resulta de aplicación la deducción por producciones cinematográficas regulada en el artículo 38.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Sociedades.

La consultante tiene previsto solicitar, para la película finalizada en 2006, la ayudas que periódicamente convoca el Instituto de la Cinematografía y Artes Audiovisuales (ICCA, en adelante). Este tipo de ayudas se convoca en un plazo medio aproximado de dos años tras el estreno de la película. La película producida en 2006 se estrenará durante 2007 y, previsiblemente la resolución del ICCA convocando las ayudas que resultarán de aplicación a dicha película será de principios del año 2009. En consecuencia, las ayudas de las que, en su caso, podría beneficiarse la película producida en 2006, no han sido convocadas todavía, siendo previsible que se convoquen en 2009.

CUESTIÓN PLANTEADA

1.¿Cuál sería la base de la deducción a considerar en la declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al año 2006, por la película finalizada en este año?

2.¿Qué repercusión puede tener en las declaraciones en las declaraciones de los años 2006 y 2009 la concesión de ayudas a esta producción, si ésta se produjera en el año 2009?

CONTESTACIÓN COMPLETA

1.El artículo 38. del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Sociedades, TRLIS, en lo sucesivo, en su redacción vigente para los períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2007, en sus apartados 2 y 7, 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 20 por ciento. La base de la deducción estará constituida por el coste de la producción minorado 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 cinco por ciento de la inversión que financie, con el límite del cinco 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 del derecho a 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 cinco 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.

"7.La parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción."

En consecuencia, la base de la deducción a considerar en la declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al año 2006, por la película iniciada y finalizada en este año, sería el coste de la producción, minorado, en su caso, en la parte financiada por el coproductor financiero, puesto que ninguna parte del coste ha sido financiado con subvenciones, ya que éstas no han podido ser solicitadas ni obtenidas, según se describe en la consulta.

2. El artículo 122.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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 caso de que en 2009 se obtenga la subvención por la película finalizada en 2006, correspondería regularizar el exceso de la deducción declarada y practicada en la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo de 2006, junto con los intereses de demora, en la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo al cuál, en el año 2009, fuera imputable la percepción de la subvención.

La interpretación que se realiza, respecto de la consulta planteada, modifica el criterio mantenido por esta Dirección General de Tributos en contestación a consulta vinculante, V0237, de 8 de febrero de 2007, en relación con la forma de regularizar la deducción aplicada, en los casos en que la normativa del Impuesto sobre Sociedades no prevea la forma en que debe ser regularizada la deducción aplicada, cuando se produce la percepción de subvenciones en períodos impositivos posteriores a aquél en que corresponde declarar, calcular y practicar las deducciones correspondientes, cuyo importe debe minorar la base de la deducción, pues de lo contrario resultaría que el obligado tributario, por circunstancias que le son totalmente ajenas y sin que haya mediado ningún tipo de culpa o negligencia, debería satisfacer, además de la cuota y de los intereses de demora, los recargos por declaración extemporánea previstos en el artículo 27 de la LGT.

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.

NUM-CONSULTA V0488-08

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 04/03/2008

NORMATIVA TRLIS, RDLeg 4/2004, artículos 37 y 44

DESCRIPCIÓN HECHOS

La presente consulta es aclaración de otra anterior de fecha de salida de registro de este Centro Directivo, de 10 de febrero de 2006. La entidad consultante es una productora cinematográfica. El resultado económico de sus producciones cinematográficas se obtiene bien, mediante explotación directa de los derechos de reproducción, distribución y exhibición, bien mediante la cesión de todos o parte de dichos derechos, de forma definitiva o parcial, por un tiempo, para un espacio geográfico, etc. La consultante mantiene los mencionados derechos sobre la película en España, cediendo un porcentaje de los derechos de explotación en el extranjero, por un tiempo de entre 3 y 7 años.

CUESTIÓN PLANTEADA

Teniendo en cuenta que la titularidad de los derechos de explotación de la obra se mantiene en todo caso por tres años, pero dentro de ese plazo cediendo a terceros parcialmente (para un determinado ámbito geográfico y por un plazo temporal) alguno o todos los derechos de explotación, si se cumple el requisito de mantenimiento del artículo 44 del TRLIS. Dado que la normal explotación de sus derechos por el productor exige que se transmitan todos o algunos de los derechos, cuáles han de ser los límites de esta cesión para no incumplir el mencionado requisito de mantenimiento.

CONTESTACIÓN COMPLETA

El artículo 2 del texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, dispone que "La Propiedad Intelectual esta integrada por derechos de carácter personal y patrimonial, que atribuyen al autor la plena disposición y el derecho exclusivo a la explotación de la obra, sin mas limitaciones que las establecidas en la Ley."

Por su parte el artículo 88 de la misma Ley señala:

“1. Sin perjuicio de los derechos que corresponden a los autores, por el contrato de producción de la obra audiovisual se presumirán cedidos en exclusiva al productor, con las limitaciones establecidas en este Título, los derechos de reproducción, distribución y comunicación pública, así como los de doblaje o subtítulo de la obra.”

El artículo 43.1 de la misma Ley establece que:

“1. Los derechos de explotación de la obra pueden transmitirse por actos inter vivos, quedando limitada la cesión al derecho o derechos cedidos, a las modalidades de explotación expresamente previstas y al tiempo y ámbito territorial que se determinen.

2. La falta de mención del tiempo limita la transmisión a cinco años y la del ámbito territorial al País en el que se realice la cesión. Si no se expresan específicamente y de modo concreto las modalidades de explotación de la obra, la cesión quedará limitada a aquella que se deduzca necesariamente del propio contrato y sea indispensable para cumplir la finalidad del mismo.

3. Será nula la cesión de derechos de explotación respecto del conjunto de las obras que pueda crear el autor en el futuro.

4. Serán nulas las estipulaciones por las que el autor se comprometa a no crear alguna obra en el futuro.

5. La transmisión de los derechos de explotación no alcanza a las modalidades de utilización o medios de difusión inexistentes o desconocidos al tiempo de la cesión.”

Por lo que se refiere a la deducción aplicable a los productores, el artículo 38.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece en su primer párrafo:

“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 20 por ciento. La base de la deducción estará constituida por el coste de la producción minorado en la parte financiada por el coproductor financiero”.

No obstante, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007, dicho porcentaje será del 18% de acuerdo con la disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 55/2007, de 28 de diciembre,

del Cine.

Por otra parte, en las letras a) y b) del artículo 5.1. de la Ley 15/2001, de 9 de julio, de fomento y promoción de la cinematografía y el sector audiovisual, en vigor en el ejercicio en que se presenta la consulta, se establece que:

“a) Los productores deben ser titulares de los derechos de propiedad de las obras audiovisuales producidas, incluidos los de explotaciones futuras, sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación de propiedad intelectual en materia de transmisión de derechos.”.

Por su parte, el artículo 24.2 de la Ley 55/2007, del Cine dispone que las empresas productoras deberán ser titulares de los derechos de propiedad de las obras audiovisuales producidas en la medida que sean necesarios para la explotación y comercialización de tales obras quedando a salvo lo dispuesto en la legislación de propiedad intelectual en materia de transmisión y ejercicio de los derechos de tal naturaleza.”

El artículo 11.2 de la mencionada Ley del Cine añade que “las empresas productoras asumirán el compromiso de mantener temporalmente en su propiedad la titularidad de los derechos de la película u otras obras audiovisuales, en los términos que reglamentariamente se determine”.

En definitiva, los productores o coproductores 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.

Por otra parte, el artículo 44.3 del TRLIS establece como condición para disfrutar de la deducción que los elementos patrimoniales afectos a la deducción deben permanecer en funcionamiento durante cinco años o tres años si se trata de bienes muebles o durante su vida útil si fuere inferior, requisito que, en este caso, debe entenderse referido a la obligación de mantener la explotación de los derechos sobre la producción resultante de la inversión.

Dado que el artículo 10.3 del TRLIS se remite al resultado contable para el cálculo de la base imponible y, al respecto, la normativa contable considera como bienes del inmovilizado intangible aquellos elementos patrimoniales sin apariencia física constituidos por derechos susceptibles de valoración económica, como la propiedad intelectual, cabe concluir que el conjunto de derechos inherentes a la propiedad de una producción cinematográfica, entre ellos el de su explotación y distribución, determina la existencia de un inmovilizado intangible que deberá por tanto, para consolidar la deducción, permanecer en funcionamiento en sede del

consultante durante el plazo indicado.

Se trata por tanto, de determinar en qué medida una cesión de los derechos de explotación implica un incumplimiento del artículo 44 del TRLIS. En este sentido, los productores como titulares de los derechos inherentes a la propiedad de las obras audiovisuales producidas, en base a lo dispuesto en la legislación de propiedad intelectual pueden ceder sus derechos, afectando dicha cesión a una o varias modalidades de explotación, a un determinado tiempo y a un concreto ámbito territorial, como ocurre normalmente al explotar el productor su obra. Sin embargo, aún cuando se lleve a cabo esta cesión mantiene el productor en su patrimonio estos derechos, por lo que no se incumpliría el requisito de mantenimiento en funcionamiento a que se refiere el artículo 44.3 del TRLIS.

En definitiva, en la medida que la cesión de los derechos de explotación de la producción no implique una salida del patrimonio del productor de los mismos, sino que dada la normal explotación de estos derechos, se cedan parcialmente los mismos, pero sigan en funcionamiento en sede del productor no cabe entender incumplido el mencionado requisito del artículo 44.3 del TRLIS.

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.

NUM-CONSULTA V0207-08
ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA 06/02/2008
NORMATIVA TRLIS RDLeg 4/2004 arts. 48, 38, 34 Y 44

DESCRIPCIÓN HECHOS

La entidad consultante va a participar, junto con otros inversores, en la producción de películas cinematográficas españolas, mediante la inversión en un importe superior al 25% del coste de producción de la misma, actuando a través de una Agrupación de Interés Económico (AIE) en calidad de productora, junto con otros coproductores (productores ejecutivos).

La AIE se inscribirá como entidad productora en el Registro del Ministerio de Cultura y estará formada por inversores cuya actividad principal pudiera no tener relación con el sector cinematográfico. La AIE aportará un 95% del coste de la producción, por lo que la propiedad intelectual de la misma le pertenecerá en un 95%.

La AIE firmará un contrato de comisión mercantil con los productores ejecutivos, que actuarán como comisionistas en nombre propio pero por cuenta de la Agrupación, suscribiendo los distintos acuerdos con terceros (actores, guionistas, equipo técnico, director, etc.) necesarios para la producción. Los contratos de venta de los derechos con las televisiones, los de distribución etc. se firmarán conjuntamente por la Agrupación y los coproductores.

La distribución de los ingresos derivados de la explotación de la producción se hará en virtud de un acuerdo entre la Agrupación y los coproductores. Se acordará la pignoración o cesión de los ingresos derivados de la explotación de la producción en favor de las entidades crediticias prestamistas de la Agrupación, posteriormente se restituirán los capitales aportados, y el resto de los ingresos se podrá distribuir de forma no proporcional a la cuota de participación en la producción. La AIE podría reservarse el derecho sobre los ingresos derivados de la distribución en el extranjero. En este último caso, se aplicaría la bonificación del artículo 34 del TRLIS, a condición de reinversión.

La AIE practicará sobre la base del coste de producción asumido la amortización en un plazo de tres años. Asimismo, practicará una deducción en cuota del 18% sobre el coste de la producción que corresponda a su participación, trasladándose a los socios.

Transcurridos como mínimo 4 años la agrupación podría transmitir sus derechos en la producción por un precio previsiblemente muy bajo. Los socios de la Agrupación también podrían vender sus participaciones en la misma en cualquier momento.

Se pretende también participar, a través de una AIE, en producciones en avanzado estado de producción, antes de su estreno, suscribiendo un contrato con los actuales productores mediante el cual éstos cederían a la AIE un porcentaje de los derechos de la producción a cambio de un precio no superior al coste, convirtiéndose la AIE en productora cinematográfica.

CUESTIÓN PLANTEADA

Se plantea:

Idoneidad de la AIE como figura jurídica para la inversión en producciones cinematográficas. Si su inscripción como productor en el Ministerio de Cultura es prueba suficiente para su consideración como tal, a efectos de la aplicación de la deducción del artículo 38 del TRLIS.

Posibilidad de que la AIE aplique el régimen fiscal del artículo 48 del TRLIS, si sus miembros inscritos en el Registro Mercantil, son personas jurídicas y físicas que desempeñan actividades empresariales o profesionales sin pertenecer al sector cinematográfico, y las actividades del agrupación se adecuan a su objeto. Si podrá imputarse a los socios las bases imponibles y las bases de las deducciones y bonificaciones en el ejercicio en que se efectúan los correspondientes gastos.

Aunque una parte importante de los contratos necesarios para la producción son firmados por los productores ejecutivos, como comisionistas en nombre propio y por cuenta de la AIE, y realizan también el trabajo de preparación, coordinación y supervisión de la producción, si la AIE podrá acreditar e imputar a sus socios la deducción y bonificación de los artículos 38 y 34 del TRLIS, en función de la inversión e ingresos obtenidos, respectivamente. Si cabe también imputar a los socios las retenciones soportadas en el extranjero por tales ingresos en la medida que se atribuyan a la AIE.

Consecuencias fiscales de la transmisión de los derechos sobre las películas por precio simbólico y de las participaciones en el capital de la AIE. Cómputo de la renta.

Aplicación de la deducción del artículo 38 y bonificación del artículo 34 del TRLIS cuando la AIE adquiere los derechos sobre una producción en avanzado estado de producción.

CONTESTACIÓN COMPLETA

La Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico (AIE), establece el régimen sustantivo aplicable a este tipo de entidades cuya finalidad consiste en "facilitar el desarrollo o mejorar los resultados de la actividad de sus socios", y 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." La agrupación de interés económico tiene personalidad jurídica y carácter mercantil y deberá inscribirse en el Registro Mercantil.

Por su parte, el artículo 21 de la Ley 12/1991 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.

Por su parte, el artículo 48 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), contempla el régimen fiscal especial aplicable a las agrupaciones de interés económico reguladas por la señalada Ley 12/1991. De acuerdo con el apartado 5 de dicho artículo 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.

En el caso planteado, la Agrupación está formada por un conjunto de inversores interesados en el sector cinematográfico. La Agrupación va a participar, en calidad de productora, en la producción de películas cinematográficas, perteneciéndole el 95% de la propiedad intelectual de la misma, de manera que el régimen especial será de aplicación a la agrupación en la medida en que realice efectivamente las actividades adecuadas a su objeto.

En cuanto a la aplicación a la Agrupación de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, el artículo 38.2 del TRLIS establece:

“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 20 por ciento. La base de la deducción estará constituida por el coste de la producción minorado en la parte financiada por el coproductor financiero”.

No obstante, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007, dicho porcentaje será del 18% de acuerdo con la disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine.

Por otra parte, el artículo 120.2 del texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, establece que “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”.

La Agrupación se inscribe en el Registro de entidades productoras del Ministerio de Cultura y financia un 95% del coste de la producción, porcentaje en el que le corresponderán los derechos de propiedad intelectual derivados de la misma. Firma un contrato de comisión mercantil con los productores ejecutivos que suscribirán en su nombre, pero por cuenta de la Agrupación los acuerdos necesarios para la elaboración de la producción. La Agrupación interviene en otros contratos de venta de derechos y distribución. En definitiva, de los hechos descritos en el escrito de consulta se deduce que la Agrupación, actúa como productor a través de su inversión, adquiriendo la titularidad de los derechos y participando en la iniciativa y responsabilidad de la obra.

La base de la deducción será el "coste de la producción" asumido por cada parte, aún cuando la distribución de los ingresos derivados de la explotación de la producción entre la AIE y el resto de productores se haga con criterios diferentes al de la cuota de participación en los derechos sobre la misma. La parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción.

Por otra parte, el artículo 44 del TRLIS establece como condición para disfrutar de la deducción que los elementos patrimoniales afectos a la deducción deben permanecer en funcionamiento durante cinco años o tres años si se trata de bienes muebles o durante su vida útil si fuere inferior, requisito que, en este caso, debe entenderse referido a la obligación de mantener la explotación de los derechos sobre la producción resultante de la inversión. En definitiva, el conjunto de derechos inherentes a la propiedad de una producción cinematográfica, entre ellos el de su explotación y distribución, determina la existencia de un inmovilizado inmaterial que deberá por tanto, para consolidar la deducción, permanecer en funcionamiento en sede de la AIE durante el plazo indicado.

Sin embargo, dado que la AIE no tributará por el Impuesto sobre Sociedades, esta base de deducción y de las bonificaciones y retenciones o ingresos a cuenta, de acuerdo con lo dispuesto en el régimen fiscal de estas entidades en artículo 48 del TRLIS se imputará a los socios, residentes en España de la AIE, al igual que se imputan a los mismos sus bases imponibles. Así el mencionado artículo 48 del TRLIS dispone:

“A las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, 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 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.

2º 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.

3º 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.

(...)

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, 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 imputan a sus socios residentes en territorio español, que se tendrán en consideración en la liquidación personal de los mismos.

Por otra parte, en cuanto a la imputación de la bonificación por actividades exportadoras, el artículo 34 del TRLIS, afectado por lo dispuesto en la nueva disposición adicional décima del TRLIS, introducida mediante Ley 35/2006, de 28 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, establece en su apartado 1:

“1. Tendrá una bonificación del 99 por 100 la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas procedentes de la actividad exportadora de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, de libros, fascículos y elementos cuyo contenido sea normalmente homogéneo o editado conjuntamente con aquéllos, así como de cualquier manifestación editorial de carácter didáctico, siempre que los beneficios correspondientes se reinviertan en el mismo período impositivo al que se refiere la bonificación o en el siguiente, en la adquisición de elementos afectos a la realización de las citadas actividades o en cualquiera de los activos indicados en los artículos 37, 38 y 39 de esta Ley.

Los elementos en los que se materialice la reinversión no disfrutarán de la deducción prevista en los artículos 37, 38 y 39. (...)”

La agrupación percibe ingresos derivados de la distribución de la producción en el extranjero, por lo que existe actividad exportadora y si cumple el resto de requisitos exigidos por la norma podrá aplicar esta bonificación.

De acuerdo con lo anterior, la bonificación se calcula sobre la parte de la cuota íntegra procedente de la actividad exportadora de los bienes a que se refiere el artículo 34 del TRLIS. Será necesario diferenciar el resultado contable de la actividad exportadora del que derive de las demás actividades ejercidas por el

sujeto pasivo, y sobre ese resultado se realizarán los ajustes fiscales positivos y negativos, atribuibles a la actividad exportadora, que conduzcan a la base imponible que posteriormente será trasladable a los socios de la Agrupación junto con las retenciones soportadas. Por otra parte, hay que tener presente que la bonificación opera exclusivamente sobre la cuota positiva.

Por lo que se refiere a la transmisión por la Agrupación de los derechos sobre las películas a los productores ejecutivos transcurridos cuatro años, ésta deberá integrar en su base imponible las rentas positivas o negativas derivadas de esta operación. Si los coproductores son a su vez socios de la agrupación la transmisión de los derechos sobre la producción a favor de estos coproductores podría constituir una operación entre partes vinculadas y dar lugar a la aplicación del artículo 16 del TRLIS.

La transmisión de las participaciones en la Agrupación por parte de sus socios, en cualquier momento desde el estreno de las películas, no tiene efectos sobre la deducción practicada, dado que el requisito del plazo de mantenimiento a que se refiere el artículo 44, recae sobre la agrupación que es la titular de los derechos derivados de la producción. Para el cálculo de la renta derivada de esta operación, habrá de adicionar al valor de adquisición de la participación el importe de los beneficios (positivos o negativos) no distribuidos que hubieran sido imputados a los socios en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

Por otra parte, en el caso de establecerse opciones de compra con carácter previo en favor de los productores ejecutivos sobre los derechos de la producción, debería analizarse el contenido de las mismas. Así de las condiciones de los contratos de opción de compra pudiera derivarse la existencia en el momento de la celebración del contrato de una transmisión económica de la producción, ello podría suponer un incumplimiento del preceptivo plazo de mantenimiento. En definitiva, habrá que estar a la realidad económica de la operación, a que se refiere el artículo 34 del Código de Comercio, y no sólo a su forma jurídica para determinar si estos contratos conllevan una auténtica transmisión de la producción.

Por último, cuando la Agrupación adquiere los derechos sobre una producción en avanzado estado de producción, será la legislación sustantiva aplicable, el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual ya señalada, la que determine si con esta operación la misma adquiere la consideración de productor, en cuyo caso sería de aplicación de la deducción del artículo 38 del TRLIS.

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.

NUM-CONSULTA V0254-06

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 10/02/2006

NORMATIVA TRLIS, RDLeg 4/2004, artículos 34, 38 y 44

DESCRIPCIÓN HECHOS

La entidad consultante es una productora cinematográfica que participa en distintos proyectos, en calidad de: productor, de coproductor (participando en la iniciativa de la obra y compartiendo la titularidad de los derechos de explotación de la misma), de productor operativo (asumiendo la ejecución material de la producción, recibiendo una remuneración a cambio) o de coproductor financiero (participando en el ámbito financiero asumiendo un porcentaje del coste, pero sin titularidad de los derechos).

El resultado económico de las producciones cinematográficas se obtiene bien, mediante explotación directa de los derechos de reproducción, distribución y exhibición, bien mediante la cesión de dichos derechos, de forma definitiva o parcial, por un tiempo, para un espacio geográfico, etc. La consultante mantiene los mencionados derechos sobre la película en España, cediendo un porcentaje de los derechos de explotación en el extranjero, por un tiempo de entre 3 y 7 años, recibiendo una cantidad fija y una variable en función de los resultados de la cesionaria.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si la calificación de coproductor y por lo tanto, el derecho a la deducción por inversiones en producciones cinematográficas del artículo 38 del TRLIS, concurre en todas aquellas productoras cinematográficas que participen en la iniciativa de la obra y la titularidad de los derechos de reproducción, distribución y exhibición de la misma, independientemente del porcentaje de participación en la producción que se pacte en el contrato de producción. En este caso la deducción se aplicaría teniendo en cuenta a la cuota parte que le corresponda. Teniendo en cuenta que la titularidad de los derechos se mantiene en todo caso por tres años, pero dentro de ese plazo cediendo parcialmente (por un porcentaje del extranjero y por un tiempo determinado) el derecho de explotación, manteniendo la titularidad de los derechos en España y parte del mundo, si se cumple el requisito de mantenimiento del artículo 44 del TRLIS. Si la calificación de coproductor financiero concurre únicamente en inversiones estrictamente financieras que

tomen una participación de entre un 5% y un 20%.

Si los coproductores pueden también acogerse a la bonificación por actividades exportadoras del artículo 34 del TRLIS, siendo la renta de exportación el beneficio obtenido por la cesión tanto del derecho de explotación como de la titularidad de los derechos a favor de terceros no residentes. A efectos de imputar a la renta objeto de bonificación los gastos generales e indirectos (en especial amortización de la producción) si es correcto imputarlos anualmente en la proporción que los ingresos de exportación representan sobre los ingresos totales por explotación de la película.

CONTESTACIÓN COMPLETA

El artículo 38.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece en su primer párrafo:

“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 20 por ciento. La base de la deducción estará constituida por el coste de la producción minorado en la parte financiada por el coproductor financiero”.

Por otra parte, en las letras a) y b) del artículo 5.1. de la Ley 15/2001, de 9 de julio, de fomento y promoción de la cinematografía y el sector audiovisual, se establece que:

a) Los productores deben ser titulares de los derechos de propiedad de las obras audiovisuales producidas, incluidos los de explotaciones futuras, sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación de propiedad intelectual en materia de transmisión de derechos.

b) (...) “se entenderá por inversión del productor, la cantidad aportada por el mismo con recursos propios, con recursos ajenos de carácter reintegrable, o en concepto de cesión de los derechos de explotación de la película”.

El artículo 38.2 del TRLIS permite igualmente la aplicación de la deducción por el coproductor financiero de largometrajes cinematográficos en los siguientes términos:

“El coproductor financiero que participe en una producción española de

largometraje cinematográfico tendrá derecho a una deducción del cinco por ciento de la inversión que financie, con el límite del cinco 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 del derecho a 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”.

De dicho precepto se deducen cuáles son los criterios para que el “coproductor financiero” tenga derecho a la deducción:

- a) Que aporte recursos financieros para la producción.
- b) Que dichos recursos no representen una cuantía inferior al 10 por ciento ni superior al 25 por ciento del coste total de la producción.
- c) Que reciba, a cambio de los recursos aportados, el derecho a participar en los ingresos derivados de la explotación de la producción financiada.

La delimitación de la figura del coproductor financiero ha de realizarse frente a la del productor. Así, el artículo 120.2 del texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, establece que “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”.

Aquí radica la nota diferencial del coproductor financiero con el productor o coproductores. Los productores o coproductores participan en la iniciativa y responsabilidad de la obra y deben ser titulares de los derechos derivados de la propiedad de las obras audiovisuales producidas en la proporción que les corresponda. Si concurren estas características en varios coproductores, éstos podrán aplicar la deducción del artículo 38 del TRLIS, sin que la norma fiscal exija un porcentaje mínimo de participación en los derechos derivados de la producción. Sin embargo, el artículo 21 del Real Decreto 526/2002, de 14 de junio, por el que se regulan medidas de fomento y promoción de la cinematografía y la realización de películas en coproducción dispone que:

“Salvo en lo dispuesto en los convenios bilaterales de coproducción suscritos por

España, para obtener la nacionalidad española y ser beneficiarias de medidas de fomento al cine español, las aportaciones de los coproductores deberán acomodarse a lo previsto en el artículo 23 de este Real Decreto y reunir los siguientes requisitos: (...)

d) La proporción de participación podrá oscilar, por película, del 20 al 80 por 100 del coste de la misma. En el caso de las coproducciones multipartitas, la participación menor no podrá ser inferior al 10 por 100 y la mayor no podrá exceder del 70 por 100 del coste total de la misma."

Por el contrario, el coproductor financiero no asume directamente la responsabilidad en la elaboración de la producción cinematográfica, cuyo resultado es la obtención del derecho de propiedad intelectual de la obra producida. Su intervención se limita a aportar recursos financieros con la intención de obtener un rendimiento, vía ingresos derivados de la explotación posterior que el productor lleve a cabo. El TRLIS sí establece para el coproductor financiero, como requisito de la deducción, unos porcentajes de inversión del coste total de la producción: entre el 10 y el 25 por ciento. Ambos porcentajes aparecen también en el artículo 25 del mencionado Real Decreto 526/2002: dicho precepto permite la concesión de ayudas a los proyectos en los que exista "una o varias participaciones minoritarias limitadas al ámbito financiero, conforme al contrato de coproducción, que no sean inferiores al 10 por 100 ni superiores al 25 por 100 del coste de producción, cada una de ellas".

En definitiva, el requisito que establece el TRLIS es que el coproductor financiero reciba, a cambio de los recursos aportados, el derecho a participar en los ingresos derivados de la explotación de la producción financiada. No se exige, que participe en los derechos de propiedad intelectual de la obra cinematográfica ya que estos derechos corresponden al productor.

Tanto para el coproductor como para el coproductor financiero, la base de la deducción es el "coste de la producción" asumido por cada parte.

Por otra parte, el artículo 44 del TRLIS establece como condición para disfrutar de la deducción que los elementos patrimoniales afectos a la deducción deben permanecer en funcionamiento durante cinco años o tres años si se trata de bienes muebles o durante su vida útil si fuere inferior, requisito que, en este caso, debe entenderse referido a la obligación de mantener la explotación de los derechos sobre la producción resultante de la inversión.

Dado que el artículo 10.3 del TRLIS se remite al resultado contable para el cálculo de la base imponible y que el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad considera como bienes del

inmovilizado inmaterial aquellos elementos patrimoniales intangibles constituidos por derechos susceptibles de valoración económica, cabe concluir que el conjunto de derechos inherentes a la propiedad de una producción cinematográfica, entre ellos el de su explotación y distribución, determina la existencia de un inmovilizado inmaterial que deberá por tanto, para consolidar la deducción permanecer en funcionamiento en sede del consultante durante el plazo indicado.

En este sentido, el artículo 88 de la mencionada Ley de Propiedad Intelectual dispone que:

“1. Sin perjuicio de los derechos que corresponden a los autores, por el contrato de producción de la obra audiovisual se presumirán cedidos en exclusiva al productor, con las limitaciones establecidas en este Título, los derechos de reproducción, distribución y comunicación pública, así como los de doblaje o subtítulo de la obra.”

El artículo 43.1 de la misma Ley establece que:

“1. Los derechos de explotación de la obra pueden transmitirse por actos inter vivos, quedando limitada la cesión al derecho o derechos cedidos, a las modalidades de explotación expresamente previstas y al tiempo y ámbito territorial que se determinen.”

Por tanto, los productores como titulares de los derechos inherentes a la propiedad de las obras audiovisuales producidas, en base a lo dispuesto en la legislación de propiedad intelectual pueden transmitir sus derechos, como ocurre en el caso planteado, para determinados países y durante un tiempo, incumpliendo en este caso por tanto el requisito de mantenimiento contemplado en el artículo 44 del TRLIS.

Por otra parte, el artículo 34 del TRLIS , establece en su apartado 1:

“1. Tendrá una bonificación del 99 por 100 la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas procedentes de la actividad exportadora de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, de libros, fascículos y elementos cuyo contenido sea normalmente homogéneo o editado conjuntamente con aquéllos, así como de cualquier manifestación editorial de carácter didáctico, siempre que los beneficios correspondientes se reinviertan en el mismo período impositivo al que se refiere la bonificación o en el siguiente, en la adquisición de elementos afectos a la realización de las citadas actividades o en cualquiera de los activos indicados en los artículos 37, 38 y 39 de esta Ley.

Los elementos en los que se materialice la reinversión no disfrutarán de la

deducción prevista en los artículos 37, 38 y 39. (...)”

El consultante cede a entidades no residentes parte de los derechos de explotación de la obra cinematográfica en el extranjero, percibiendo a cambio una remuneración, por lo que existe actividad exportadora y si cumple el resto de requisitos exigidos por la norma podrá aplicar esta bonificación.

De acuerdo con lo anterior, la bonificación se calcula sobre la parte de la cuota íntegra procedente de la actividad exportadora de los bienes a que se refiere el artículo 34 del TRLIS. Esta cuota se obtendrá aplicando el tipo de gravamen sobre la parte de la base imponible que haya sido generada por dicha actividad. Por tanto, será necesario diferenciar el resultado contable de la actividad exportadora del que derive de las demás actividades ejercidas por el sujeto pasivo, y sobre ese resultado se realizarán los ajustes fiscales positivos y negativos, atribuibles a la actividad exportadora, que conduzcan a la base imponible y, en consecuencia, a la parte de la cuota íntegra que, en su caso, podría ser objeto de la bonificación del 99 por 100.

Plantea la consultante si es posible incluir dentro del concepto de “rentas” no sólo los ingresos y gastos directamente relacionados con la actividad exportadora, sino también una parte de los gastos generales de la empresa que resultan necesarios para su obtención. En este sentido, el término “rentas” de un periodo es un concepto fiscal, que puede identificarse con la base imponible de dicho periodo.

Al desarrollar la entidad consultante otra u otras actividades distintas de la exportadora, habrá gastos comunes a ésta y a las demás; por tanto, para determinar las rentas de la actividad exportadora habrá que tener en cuenta una parte de los gastos generales en que la sociedad incurre para desarrollar el conjunto de todas sus actividades.

En este mismo sentido, el artículo 180 del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre) establecía que el beneficio procedente de la exportación se determinara mediante una cuenta de resultados separada, cuenta en la que deben figurar los ingresos y gastos necesarios para su obtención; entre los que se encuentran, necesariamente, los generales de la entidad, imputables en la proporción que corresponda, pues no cabe duda que contribuyen a la obtención de los ingresos en la misma forma que los específicos de la actividad exportadora.

No corresponde a este centro directivo determinar tal criterio, ya que es la propia empresa la que debe decidir contablemente cómo hacerlo. A título meramente indicativo, la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y normas tributarias, establece en su artículo 17, relativo a la

determinación de la base imponible de los establecimientos permanentes, que será deducible la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración de la entidad titular que correspondan al establecimiento permanente, siempre que se cumpla, ente otros, el requisito de la racionalidad y continuidad de los criterios de imputación adoptados. Y "se entenderá cumplido el requisito de racionalidad de los criterios de imputación cuando éstos se basen en la utilización de factores realizada por el establecimiento permanente y en el coste total de dichos factores". Y que si no es posible utilizar dicho criterio "la imputación podrá realizarse atendiendo a la relación en que se encuentren alguna de las siguientes magnitudes:

a') Cifra de negocios.

b') Costes y gastos directos.

c') Inversión media en elementos de inmovilizado material afecto a actividades o explotaciones económicas.

d') Inversión media total en elementos afectos a actividades o explotaciones económicas".

NUM-CONSULTA V0643-05

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 18/04/2005

NORMATIVA TRLIS RDLeg 4/2004 art. 38-2

DESCRIPCIÓN HECHOS

El objeto social de la consultante lo constituye, principalmente, la participación directa en la inversión en producciones cinematográficas. Plantea varias cuestiones relativas a la deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales.

CUESTIÓN PLANTEADA

1. Es posible que en una producción deban efectuarse aportaciones no dinerarias, pero susceptibles de valoración económica, como pueden ser derechos de propiedad intelectual, industrial y de imagen. Por tanto, se solicita aclaración del término inversión y, en particular, si tienen cabida en él las aportaciones de derechos como los citados que efectúe el productor.
2. Determinación del concepto de coproductor financiero. Deducción aplicable si el coproductor financiero aporta una cantidad superior al 25 por ciento del total del coste de la producción.
3. Si es necesario que el coproductor financiero sea partícipe en la titularidad de los derechos de propiedad intelectual o imagen de la obra cinematográfica, o si, por el contrario, basta con su aportación económica para que pueda aplicar la deducción.

CONTESTACIÓN COMPLETA

1. El artículo 38.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece en su primer párrafo:

“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 20 por ciento. La base de la deducción estará constituida por el coste de la producción minorado en la parte financiada por el coproductor financiero”.

Por otra parte, en la letra b) del artículo 5.1. de la Ley 15/2001, de 9 de julio, de fomento y promoción de la cinematografía y el sector audiovisual, se establece que “se entenderá por inversión del productor, la cantidad aportada por el mismo con recursos propios, con recursos ajenos de carácter reintegrable, o en concepto de cesión de los derechos de explotación de la película”.

El término "inversión" de este último precepto se refiere a las fuentes de financiación de la obra mientras que, a efectos fiscales, la base de la deducción es el "coste de la producción", esto es, la totalidad del importe derivado de la adquisición de bienes y servicios necesarios para la producción de la obra, que tengan la consideración contable de coste de producción, cualquiera que haya sido la fuente de financiación, por lo que la aportación de los derechos de propiedad intelectual, industrial y de imagen, cuya titularidad corresponde al productor, no

forman parte de la base de deducción.

2. El artículo 38.2 del TRLIS permite igualmente la aplicación de la deducción por el coproductor financiero de largometrajes cinematográficos en los siguientes términos:

“El coproductor financiero que participe en una producción española de largometraje cinematográfico tendrá derecho a una deducción del cinco por ciento de la inversión que financie, con el límite del cinco 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 del derecho a 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”.

De dicho precepto se deducen cuáles son los criterios para que el “coproductor financiero” tenga derecho a la deducción:

- a) Que aporte recursos financieros para la producción.
- b) Que dichos recursos no representen una cuantía inferior al 10 por ciento ni superior al 25 por ciento del coste total de la producción.
- c) Que reciba, a cambio de los recursos aportados, el derecho a participar en los ingresos derivados de la explotación de la producción financiada.

La delimitación de la figura del coproductor financiero ha de realizarse frente a la del productor. Así, el artículo 120.2 del texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, establece que “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”.

Aquí radica la nota diferencial con el coproductor financiero. Éste no asume directamente la responsabilidad en la elaboración de la producción cinematográfica, cuyo resultado es la obtención del derecho de propiedad intelectual de la obra producida. Su intervención se limita a aportar recursos financieros con la intención de obtener un rendimiento, vía ingresos derivados de la explotación posterior que el productor lleve a cabo.

Por otra parte, los porcentajes que establece el TRLIS son dos, el 10 y el 25 por ciento. Ambos porcentajes aparecen también en el artículo 25 del Real Decreto 526/2002, de 14 de junio, por el que se regulan medidas de fomento y promoción de la cinematografía y la realización de películas en coproducción. Dicho precepto permite la concesión de ayudas a los proyectos en los que exista "una o varias participaciones minoritarias limitadas al ámbito financiero, conforme al contrato de coproducción, que no sean inferiores al 10 por 100 ni superiores al 25 por 100 del coste de producción, cada una de ellas".

La inversión que no supere el primer límite o que sobrepase el segundo, queda fuera de los requisitos que exige el TRLIS. Por tanto, puede concluirse que cuando se efectúe una aportación superior al 25 por ciento del coste total de la producción, el aportante no tendrá la consideración de coproductor financiero a los efectos del TRLIS, por lo que no podrá aplicar la deducción mencionada en el artículo 38.2 del mismo texto legal.

3. Conforme se ha indicado anteriormente, el requisito que establece el TRLIS es que el coproductor financiero reciba, a cambio de los recursos aportados, el derecho a participar en los ingresos derivados de la explotación de la producción financiada. No se exige, lógicamente, que participe en los derechos de propiedad intelectual o imagen de la obra cinematográfica ya que estos derechos corresponden al productor.

Por tanto, en la medida en que aporte recursos financieros dentro de los porcentajes que el TRLIS señala, recibiendo a cambio ingresos derivados de la explotación de la obra en la que participa, tendrá derecho a aplicar la deducción del 5 por ciento.

NUM-CONSULTA V0044-00

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 10/04/2000

NORMATIVA Ley 43/1995 Artículo 11

DESCRIPCIÓN HECHOS

La entidad consultante es una asociación que agrupa a diversos distribuidores-importadores cinematográficos. Estos adquieren derechos sobre producciones cinematográficas a efectos de su distribución en España en cualquiera de los medios audiovisuales (cine, video y televisión). A estos efectos, se formalizan determinados contratos por los que el productor extranjero cede al distribuidor español el llamado "derecho de distribución" mediante un precio fijo y por un período de tiempo igualmente cierto. El distribuidor español procede posteriormente a ceder, mediante los correspondientes contratos, ya los derechos de exhibición a las empresas exhibidoras cinematográficas, ya los derechos de explotación del video mediante la correspondiente venta de cintas grabadas a las empresas exhibidoras de producciones videográficas, ya, finalmente, los derechos de exhibición de las referidas producciones a las cadenas de televisión.

CUESTIÓN PLANTEADA

Amortización fiscal de los derechos de distribución de películas y videos. En particular, aplicación de los métodos de amortización depreciable regulados en el artículo 11, número 1, letras b) y c) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

CONTESTACIÓN COMPLETA

De acuerdo con el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, se considera como productor de una obra audiovisual la persona natural o jurídica que tenga la iniciativa y asuma la responsabilidad de dicha producción audiovisual, teniendo derecho a su reproducción, distribución y comunicación pública, derechos que pueden transferirse, cederse o ser objeto de concesión de licencias contractuales.

La adquisición de derechos de distribución de obras audiovisuales supone una inversión en un inmovilizado inmaterial, por cuanto que representa un elemento patrimonial intangible constituido por un derecho con valoración económica y, por

tanto, depreciable, recogiendo su depreciación como gasto contable a través de la amortización practicada en cada ejercicio.

El artículo 11 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), establece como condición para la deducción de la amortización de los elementos del inmovilizado material e inmaterial que la misma se corresponda con la depreciación efectiva que sufran esos elementos en el período impositivo, considerando que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar, entre otros, el método de amortización depreciosa a que se refiere las letras b) y c) de su apartado 1. En definitiva, dicho método de amortización es aplicable a los elementos del inmovilizado tanto material como inmaterial.

No obstante, por lo que se refiere a los elementos inmateriales, la aplicación del método de amortización depreciosa está condicionado a que tales elementos estén recogidos de forma expresa en las tablas de amortización aprobadas por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante RIS), dado que dicho método se basa en los coeficientes de amortización establecidos en dichas tablas.

En este sentido, el Grupo 931 de dichas tablas recoge las "Producciones cinematográficas, fonográficas y vídeos". No cabe duda que las producciones cinematográficas representan elementos del inmovilizado inmaterial, que engloba todos los derechos inherentes a tales producciones, entre ellos el derecho a la distribución de las mismas.

En definitiva, el derecho de distribución sobre producciones cinematográficas podrá amortizarse según los métodos de amortización depreciosa regulados en las letras b) y c) del artículo 11.1 de la LIS, en los términos establecidos en los artículos 3 y 4 del RIS, siendo deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades la amortización que resulte de aplicar tales métodos, siempre que esté contabilizada.

Con ello se mantiene, en líneas generales, la solución existente con anterioridad a la aplicación de la vigente LIS y del RIS, ya que el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto 2631/1982, en su artículo 54.5.d), permitía aplicar el sistema de amortización depreciosa a los derechos de distribución de producciones cinematográficas, si bien establecía reglas específicas para el caso de que su vida útil fuese igual o superior a cinco años.

Lo que comunico a vd. con carácter vinculante, a tenor de lo previsto en el apartado 4 del artículo 107 de la Ley General Tributaria.

BOICAC N° 80/2009 - Consulta 2 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Sobre el tratamiento contable de la producción y distribución de una obra audiovisual. Las cuestiones que se preguntan son las siguientes:

1ª. Determinación del coste de producción de una obra audiovisual y, en particular, si forman o no parte del mismo los costes por honorarios de registro de la obra, los de notario u otros profesionales, así como el coste de publicidad y promoción.

2ª. Tratamiento contable de la imputación de determinados ingresos y gastos de la obra audiovisual.

Respuesta

1ª) "Coste de producción" de una obra audiovisual.

La calificación contable de la obra como existencias o inmovilizado deberá realizarse de acuerdo con la función o uso que desempeña en relación con la actividad objeto de explotación.

Así, son existencias todas aquellas producciones destinadas a incorporarse o que se hayan incorporado al ciclo de comercialización que constituye el objeto propio de la actividad económica de la empresa. Por consiguiente, en la medida que estas producciones estén destinadas a la venta o consumo, hay que considerar que las mismas constituyen las existencias de la sociedad, debiendo figurar en el balance en la partida correspondiente a estos activos.

No obstante lo anterior, si el objeto social de la empresa consistiese en la explotación económica de las mencionadas producciones sin que se produzca la transferencia sustancial de los riesgos y beneficios asociados a estos activos, deberían calificarse como un inmovilizado en tanto que elementos destinados a servir de forma duradera a la actividad de la empresa.

El concepto de coste de producción se encuentra definido en el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) incluido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como en las normas de registro y valoración (NRV) 2ª y 10ª, relativas al inmovilizado y a las existencias, respectivamente, siendo estos

criterios aplicables al coste de producción de una obra audiovisual. En particular, el apartado 6º.1. "Coste histórico o coste" del MCC dispone:

"El coste de producción incluye el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al activo, y la fracción que razonablemente corresponda de los costes de producción indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas."

De conformidad con lo dispuesto en el PGC y sus normas de desarrollo, el coste de la obra debe calcularse por referencia al periodo de producción, siempre y cuando, adicionalmente, dichos costes sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas, recogándose en este concepto los costes de producción directos e indirectos. Por tanto, tal y como se establece específicamente en la Resolución de 9 de mayo de 2000, del ICAC por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, los gastos de comercialización, como son los de publicidad y promoción, y los generales de administración, no formarán parte del citado coste.

En relación con los gastos por honorarios de registro de la obra, los de notario u otros profesionales, la Resolución de 21 de enero de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, dedica su apartado cuarto a la regulación de la propiedad industrial, señalando en su párrafo 4 lo siguiente:

"4. Para los elementos de la propiedad intelectual se utilizarán los mismos principios y criterio de valoración que los indicados para la propiedad industrial, utilizando para su contabilización una partida específica"

Aplicando por analogía este criterio al caso consultado, debe concluirse que formarán parte del coste de producción el coste de registro y formalización de la obra audiovisual. Sin embargo no se incluirá en el coste de producción los honorarios de otros profesionales que no reúnan los requisitos generales incluidos en la presente contestación.

2ª) Tratamiento contable de la imputación de determinados ingresos y gastos.

a) Sobre la cesión de un porcentaje de participación en los derechos de explotación de la obra audiovisual (aunque no en el negativo), por tiempo limitado, a cambio de un precio.

La norma de registro y valoración (NRV) 8ª del PGC recoge los criterios aplicables a los contratos de arrendamiento y otras operaciones de naturaleza similar. A tal efecto, la norma señala que se entiende por arrendamiento cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo.

Por tanto, si la operación se calificase como un arrendamiento financiero, será de aplicación el criterio recogido en el apartado 1.3 de la NRV 8ª para el supuesto de que el arrendador sea el fabricante o distribuidor, en cuyo caso se considerarán operaciones de tráfico comercial y se aplicarán los criterios contenidos en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

Según manifiesta el consultante, es usual que la distribución de una obra audiovisual se instrumente mediante la formalización de diversos contratos, de tal suerte que desde una perspectiva económica y jurídica la obra es objeto de fragmentación en diversos componentes (exposición en salas cinematográficas, pases en televisión, distribución videográfica, etcétera), a priori, todos ellos independientes en la generación de flujos de efectivo.

Considerando esta particularidad, este Instituto cree razonable que el análisis de los acuerdos de disposición de los citados derechos se realice de forma individualizada para cada uno de los citados componentes, circunstancia que podría determinar, en su caso, la baja parcial de cada uno de ellos respecto al importe total contabilizado en proporción a su respectivo valor razonable.

Por el contrario, si la cesión debe calificarse como operativa, de acuerdo con el apartado 2 de la NRV 8ª cabe señalar que la productora continuará presentando y valorando la obra en arrendamiento conforme a su naturaleza, sin que proceda la baja del activo intangible. Cualquier cobro que se realice al contratar un

derecho de arrendamiento calificado como operativo se tratará como un cobro anticipado por el arrendamiento, que se imputará a resultados a lo largo del periodo de arrendamiento a medida que se cedan los beneficios económicos del activo arrendado, a salvo de lo que a continuación se indica respecto a los importes recibidos en concepto de "mínimo garantizado".

En este sentido, si la contraprestación por la cesión se basa en un porcentaje de los ingresos del distribuidor por la exhibición o explotación de la obra, el productor reconocerá un ingreso a medida que se exhiba o explote la película, siempre que la recaudación del pago acordado esté razonablemente asegurada.

b) Ingresos por mínimo garantizado en contratos de distribución calificados a efectos contables como arrendamientos operativos.

Según manifiesta el consultante, en contraprestación a la cesión de los derechos de explotación, la distribuidora abonará al productor una cantidad en la fecha en que se produzca la calificación por el Ministerio de Cultura de la obra audiovisual por edades. Dicho importe se entrega en concepto de anticipo no retornable del precio de la cesión que se abonará en la fecha del tercer aniversario desde la calificación de la obra. El precio de la cesión representa un importe equivalente a un porcentaje sobre el total de los ingresos cedidos recaudados, siempre que se sobrepase un umbral mínimo de recaudación.

En primer lugar es preciso señalar que con carácter previo a la calificación de la cesión como operativa, cuando el acuerdo incorpore un importe mínimo garantizado, la empresa deberá realizar un adecuado análisis del fondo económico del contrato, dado que en función de las condiciones del acuerdo dicho importe podría determinar la calificación del arrendamiento como financiero.

Calificado el acuerdo como arrendamiento operativo, el tratamiento contable de dicho anticipo no reembolsable cumple la definición de ingreso en el momento en que nazca el derecho al mismo, circunstancia que se entenderá producida cuando se cumplan las siguientes condiciones:

1. La obra está terminada y entregada o disponible para entrega inmediata e incondicional.
2. Ha comenzado el periodo de autorización para que el cliente pueda explotar o exhibir la obra.

c) Sobre la imputación temporal de las subvenciones a la cuenta de resultados.

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.

d) Amortización de la obra.

Si la obra se califica como un inmovilizado intangible deberá amortizarse a partir del momento en que esté en condiciones de funcionamiento, es decir, cuando pueda producir ingresos con regularidad, según se establece en la Resolución de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material (cuya aplicación en este punto es extensible al inmovilizado intangible).

Por tanto, en principio, la calificación administrativa por edades a cargo del Ministerio de Cultura debería fijarse como fecha de inicio del periodo de amortización.

No obstante, si desde una perspectiva económica racional dicho hito no fuera suficiente para considerar que el activo está en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que está destinado, esto es, de forma plena y con regularidad, el inicio del periodo de amortización deberá postergarse hasta que concorra dicha circunstancia, en particular, hasta que se produzca su estreno comercial, sin perjuicio, claro está, de la obligación de registrar una pérdida por deterioro si antes de la fecha de inicio concurren las circunstancias previstas en el PGC para contabilizar la citada pérdida.

En relación con la vida útil de la obra, cabe indicar que, considerando su analogía con los gastos de desarrollo (activos intangibles con un mercado en continuo cambio, y por lo tanto sujetos a un elevado riesgo de obsolescencia), habrá que tener en cuenta el período máximo de 5 años, salvo prueba en contrario, para dichos activos.

Por último, el método de amortización deberá prestar especial atención a la naturaleza del activo, cuyo patrón de consumo está muy vinculado a la generación de ingresos en los primeros años de explotación, sin que en ningún caso proceda aplicar una amortización creciente.

