

Las agrupaciones de interés económico y la deducción por inversiones cinematográficas en el impuesto sobre sociedades

La Audiencia Nacional avala que las agrupaciones de interés económico apliquen la deducción por inversiones en producciones cinematográficas en supuestos de coproducción cuando, pese a tener un porcentaje de participación inferior al del otro coproductor, asumen la iniciativa de la producción, la responsabilidad en su gestión y la titularidad de los derechos de propiedad intelectual de la obra audiovisual.

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

CARLA FANDIÑO SEIJAS

Abogada del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

En una importante sentencia de 29 de enero del 2025 (rec. 605/2020), la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional se ha pronunciado en favor de que una agrupación de interés económico se aplique la deducción por inversiones en producciones cinematográficas en el impuesto sobre sociedades al entender acreditada su condición de productora de obra audiovisual, anulando con

ello la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, así como el acuerdo de liquidación de la Inspección que había considerado improcedente la aplicación de la deducción fiscal por parte de dicha agrupación.

El supuesto analizado por la sentencia se refiere a la aplicación por parte de una agrupación de interés económico —coproductora de una película junto con una entidad residente en

Estados Unidos— de la deducción por producción cinematográfica prevista en el artículo 38.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en el periodo 2011-2012, imputando a sus socios la correspondiente base de deducción en función de sus respectivos porcentajes de participación. La Inspección de los tributos entendió impropia la práctica de la citada deducción. A su juicio, la creación de la agrupación de interés económico tenía por objeto trasladar el beneficio fiscal a sus partícipes, sin que aquélla tuviera la condición de productora a efectos de la aplicación de la deducción, ya que carecía de capacidad para realizar funciones de producción —dada la inexistencia de medios personales y materiales propios y la subcontratación de terceros especializados para la ejecución de las tareas de producción— y que los riesgos asumidos por tal agrupación en la realización de tales actividades eran limitados. El Tribunal Económico-Administrativo Central aceptó los argumentos de la Inspección, a los que añadió que la agrupación de interés económico no ostentaba la titularidad de los derechos de propiedad intelectual sobre la película y que los certificados expedidos por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA) que acreditaban su condición de productor cinematográfico carecían de validez a efectos tributarios.

Pues bien, la sentencia rechaza con contundencia las razones aducidas por la Inspección y por el tribunal para negar la práctica de la citada deducción. A este respecto, la Audiencia Nacional argumenta lo siguiente:

- No existe en derecho tributario mención alguna del concepto de *productor cinematográfico* que resulte ser diferente del que deriva de la normativa procedente de dicho sector. No cabe, por tanto, emplear categorías jurídicas autónomas en el ámbito del derecho tributario carentes de toda justifi-

cación normativa y que prescindan de la unidad del ordenamiento jurídico. En consecuencia, ha de partirse del concepto de *productor cinematográfico* propio de la legislación reguladora de esta materia, como requiere el artículo 12.2 de la Ley General Tributaria cuando se refiere al «sentido técnico o jurídico» de los términos empleados por las normas tributarias.

- Dicho esto, atendiendo al concepto de *productor audiovisual* contenido en el artículo 120.2 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, en el caso planteado, aun tratándose de un supuesto de coproducción, concurren los tres requisitos necesarios para considerar que la agrupación de interés económico recurrente tiene la condición de productor cinematográfico:

- a) La agrupación de interés económico asume la *iniciativa en la producción*, sin que sea un impedimento para ello el hecho de que aquélla se haya incorporado al proceso de producción previamente iniciado por otra empresa, asumiendo las funciones que le corresponden y realizando la aportación económica comprometida, tal y como permiten los artículos 27.2 del Decreto 2062/2008, de 12 de diciembre, por el que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, y la disposición adicional 126.^a de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado.

Tampoco es un obstáculo la menor asunción de riesgos y costes por parte de dicha agrupación (y, por consiguiente, menores ingresos) frente a la coproductora estadounidense por participar en la producción en un porcentaje inferior (la agrupación de interés económico participaba en un 30,67 %

de la producción y la coproductora estadounidense en un 69,33 %), puesto que, conforme a las cláusulas del contrato celebrado entre ambos productores, la agrupación contraía la responsabilidad por los riesgos producidos en relación con su parte de producción de la película

reparto en la coproducción de la película respecto del mercado geográfico (correspondiendo España y otros ocho países a la agrupación de interés económico); la agrupación puede tomar decisiones relativas a la gestión —sobre todo en lo que se refiere a la ejecución de la producción en España (islas Canarias)—, pudiendo designar compositor, actores secundarios y extras; y la delegación de funciones en una persona jurídica encargada de realizar las tareas propias de productor ejecutivo, así como la

delegación de funciones en la persona física responsable de la supervisión de la película, no ponen en entredicho la condición de productora cinematográfica de la agrupación de interés económico, puesto que tales personas actúan en cumplimiento de las instrucciones dadas por la recurrente, sin que sea necesario que esta última, como otras productoras o coproductoras, tengan que disponer necesariamente de un determinado volumen de personal y servicios para realizar las tareas de coproducción, lo que de hecho ocurre con frecuencia en este sector.

Sin perjuicio de los razonamientos expuestos, suficientes por sí solos para estimar el recurso, la Audiencia Nacional hace hincapié en dos circunstancias añadidas que, a nuestro modo de ver, entrañan cierta crítica a una actuación inspectora, corroborada por el Tribunal Económico-Administrativo Central:

— La primera se refiere al desconocimiento, por parte de la Administración, de la voluntad del legislador de potenciar la figura de la agrupación de interés económico como

La sentencia refuerza la seguridad jurídica respecto al empleo de las agrupaciones de interés económico en producciones cinematográficas

la (asegurados en las respectivas pólizas) y la plena gestión de la producción de la película en España, asumiendo la contratación y coordinación de los medios personales y materiales necesarios para la producción en el territorio español.

- b) En contra de lo sostenido por el Tribunal Económico-Administrativo Central, la agrupación de interés económico recurrente ostenta *la titularidad de los derechos de la propiedad intelectual* sobre la obra audiovisual, como se desprende del propio contrato de coproducción y corrobora la contabilización de dicha obra como inmovilizado intangible.
- c) Asimismo, la agrupación ha acreditado de forma suficiente su *responsabilidad en la gestión de la producción de la película*, sin que ésta tenga que venir marcada necesariamente con la prestación directa de servicios por quien pretende ser considerada la verdadera productora cinematográfica. Conforme a los elementos probatorios aportados por la recurrente, existe un verdadero

instrumento jurídico idóneo y necesario para favorecer la inversión en el sector cinematográfico, como muestran los debates parlamentarios conducentes a la aprobación de la disposición adicional 126.^ª de la Ley de Presupuestos para el 2017 y el propio preámbulo, en relación con el artículo 21, de la Ley del Cine, máxime cuando la citada normativa diferencia entre la figura del productor y la del productor ejecutivo, lo que justifica la delegación de funciones y cometidos en este ámbito.

- La segunda advierte sobre la jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo acerca de la necesidad de que la Administración tributaria actúe de forma conexa y coordinada con los demás sectores de la Administración Pública del Estado cuando éstos se han pronunciado acerca de alguna cuestión que prejuzga una regularización tributaria. En este punto, la Audiencia Nacional trae a colación varias sentencias del Tribunal Supremo de 9 de octubre y de 4 de noviembre del 2024 por las que se resuelven distintos recursos de casación relacionados con las deducciones en el impuesto sobre sociedades por la realización de actividades de innovación tecnológica, algunos de ellos interpuestos bajo la dirección letrada del equipo de derecho tributario de Gómez-Acebo & Pombo (rec. 1633/2023). En esas sentencias, el alto tribunal determinó que el informe del Ministerio de Ciencia e Innovación para la aplicación de deducciones por la realización de actividades de innovación tecnológica vincula a la Administración tributaria en todos sus aspectos. Pues bien, la Audiencia Nacional considera esa doctrina plenamente aplicable a este caso en atención no sólo a los principios de respeto a los actos propios, de personalidad jurídica única de la Administración del Estado y de protección de la confianza legítima, sino también a lo establecido en

el artículo 39.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común, por cuanto las Administraciones Públicas respetarán los actos y normas procedentes de los demás órganos administrativos, aunque no dependan jerárquicamente de ellas o dependan de otras Administraciones. Por consiguiente, «no cabe una estanqueidad de la actuación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de forma descoordinada respecto de otros órganos administrativos, a menos que concurren especiales razones que justifiquen dicha separación de criterio, perfectamente motivadas, lo cual ha de ser la excepción y no la regla general».

En el caso controvertido, el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales había reconocido expresamente la condición de productora de la agrupación de interés económico a efectos cinematográficos al inscribirla en el Registro correspondiente, así como al calificar la película de largometraje para España. Asimismo, la comunidad autónoma de Canarias certificó la calificación como obra audiovisual canaria, figurando igualmente la mencionada agrupación como productora. Tal reconocimiento crea una clara confianza legítima, confirmada, asimismo, por varias consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (V0894-15 y V0317-15) relativas al valor del certificado de productor, así como por la guía del ministerio del ramo sobre incentivos fiscales aplicables a inversiones cinematográficas, documento que, pese a no tener carácter oficial, no cabe desconocer en atención al principio de respeto a la actuación de quien ha confiado en su contenido (art. 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre).

En consecuencia, la Audiencia Nacional anula la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central impugnada, así como la liquidación de la inspección que aquélla

confirma, reconociendo la aplicación de la deducción expresada en la cuantía aplicada por la actora objeto de regularización en el ejercicio 2011-2012.

En relación con todo lo expuesto, pese a que la respuesta de la Audiencia Nacional se adopta tomando en consideración la redacción del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aplicable *ratione temporis* a los hechos controvertidos en el procedimiento, pa-

rece razonable extender el mismo efecto vinculante para la Administración tributaria bajo la aplicación del artículo 36 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades —expresamente reconocido por la norma respecto a los certificados de nacionalidad y carácter cultural—. Asimismo, este pronunciamiento contribuye a reforzar la seguridad jurídica en el empleo de determinadas estructuras de producción cinematográfica y audiovisual en España.