

**A la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda
(Subdirección General de Impuestos sobre Sociedades)**

C/ Alcalá, nº 5 28014 Madrid

Escrito de formulación de consulta tributaria sobre el Impuesto sobre Sociedades, al amparo de lo previsto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Productoras Asociadas de Televisión de España con número de identificación fiscal G-86611381 y domicilio fiscal en Luis Buñuel 2, 3ª planta, Pozuelo de Alarcón, 28223, Madrid, Madrid, (en adelante, "**La Consultante**") y en su nombre y representación Dña. Mabel Elisabeth Klimt Yusti con D.N.I.: 51507527-Q representación que se acredita mediante el documento del que figura copia en el Anexo I, respetuosamente,

EXPONE

Que, por medio del presente escrito y al amparo de lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, "**LGT**"), y en los artículos 65 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, se procede a formular consulta relativa al **Impuesto sobre Sociedades** (en adelante, "**IS**").

Que, conforme al artículo 66.1.b) del citado Real Decreto, mi representada manifiesta de forma expresa que no se está tramitando procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa alguna en relación con el régimen, clasificación o calificación que se plantea en esta consulta. La consulta de carácter vinculante se formula sobre la base de los siguientes:

A N T E C E D E N T E S

PRIMERO.- La Consultante es una asociación que organiza y representa los intereses de las empresas productoras independientes de cine y televisión en España (en adelante, "**Asociadas**"), establecidas en territorio español, por lo que les resultan de aplicación los incentivos fiscales a las producciones de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental (en adelante, conjuntamente "**Obras**" e individualmente "**Obra**") regulados en el art. 36.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, "**LIS**").

SEGUNDO.- La Consultante tiene como actividad principal la coordinación de la interlocución de las Asociadas con la Administración Pública, quienes representan aproximadamente el 85% del sector independiente de producción en España.

TERCERO.- Para la Consultante resulta pertinente destacar que las Asociadas consideran como capital la regulación de unos incentivos fiscales (como los introducidos para este 2021

por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 -en adelante, "**LPGE**"-), que ofrezcan plena seguridad jurídica, propósito que se alinea con el plan del Gobierno presentando el 24 de marzo de 2021 de convertir a España en el Hub Audiovisual de Europa.

CUARTO.- Así, la Consultante presenta la siguiente Consulta Vinculante sectorial.

CUESTIONES PLANTEADAS

1. Diversas cuestiones en relación con el hito temporal del desembolso del financiador del artículo 39.7 LIS. En concreto, si, conforme a la literalidad del apartado 7 del artículo 39 de la LIS, un contribuyente puede participar en la financiación de producciones españolas de Obras materializando sus aportaciones en cualquier momento anterior a la obtención de certificado de nacionalidad de estas. Adicionalmente, si esto llega a excluir de la posible base de deducción cualesquiera gastos (normalmente publicidad y copias) que puedan producirse con posterioridad -en el ejercicio posterior- al de la obtención del certificado de nacionalidad.
2. Si el límite incrementado para la aplicación de la deducción, regulado en el último párrafo del artículo 39.1 de la LIS para las deducciones previstas en los artículos 35 y 36 de esta Ley, también resulta de aplicable para el incentivo previsto del artículo 39.7 de la LIS.
3. Cómo debe tributarse por el contrato de financiación (en adelante, "**Contrato de Financiación**") requerido por el apartado 7 del artículo 39 de la LIS en sede del productor.
4. Si es compatible, conforme a la actual normativa fiscal, la financiación de una Obra (con la generación del incentivo del artículo 39.7 LIS), a través de una Agrupación de Interés Económico (en adelante, "**AIE**"), titular de los derechos de la Obra.
5. Si es posible aplicar el incentivo previsto en el artículo 39.7 de la LIS sobre financiaciones realizadas en favor de productoras a las que resulte de aplicación la normativa fiscal especial vigente en Territorio Canario.
6. Si, conforme a lo previsto en el apartado 5 del artículo 39 de la LIS, un productor tenedor de los derechos de explotación de una Obra cumpliría con el requisito de mantenimiento, con independencia del tratamiento contable que debiera darle a la licencia de la totalidad de los derechos de propiedad intelectual de la Obra a uno o más terceros y con independencia, también, de la vinculación que pudiera existir entre la productora titular de los derechos de explotación de una Obra y el distribuidor de la misma.
7. Si, sobre la base del artículo 36.1 de la LIS, los programas de televisión que encajen en la definición prevista en artículo 2.1.e) del Real Decreto 988/2015, de 30 de octubre, por el que se regula el régimen jurídico de la obligación de financiación anticipada de determinadas obras audiovisuales europeas (en adelante, "**RDFA**") pueden generar la deducción fiscal allí prevista.

CRITERIO DE LA CONSULTANTE

Consulta 1: Momento de la financiación en virtud del artículo 39.7 de la LIS

Conforme a lo previsto en el apartado 7 del artículo 39 de la LIS, para poder disfrutar de la deducción fiscal prevista en el mismo, el financiador deberá entrar a participar en la Obra en cualquier fase de la producción hasta la obtención del certificado de nacionalidad.

Así, se comprende que si se produjeran gastos -normalmente de publicidad, promoción, copias, etc- en un momento o, incluso, ejercicio posterior al de la obtención del certificado de nacionalidad (año n+1), se debería permitir a los financiadores iniciales del año n que puedan realizar ulteriores aportaciones al productor y llevarse la deducción adicional (con un máximo del 120% de lo nuevamente aportado) que supongan esos gastos del año n+1. O bien, que se realizara una aportación inicial que previsiblemente cubra los gastos previstos posteriores a la calificación, para obtener la total deducción. Esto respetaría que el financiador hubiera entrado antes de la obtención del citado certificado, porque ya signaron un contrato de financiación y desembolsaron una cantidad previamente a ese momento.

Para la segunda cuestión, se entiende que, dado que la norma es tan específica, no se requiere que el financiador aporte su financiación en un momento inicial de la producción, en el que el productor pudiera necesitar con más intensidad dicha aportación. Sería así viable que un productor obtuviera financiación por preventas licenciando derechos de emisión, incluso que lleguen a cubrir el importe total de la producción, y ya en el momento previo a la obtención del certificado de nacionalidad, se requieran los fondos a los financiadores privados con la firma del contrato. Del mismo modo, para las Obras en las que pueda ocurrir que la obtención del citado certificado resulta solo necesaria para generar la deducción fiscal (por ejemplo, las producciones audiovisuales seriadas), se podría esperar al final del ejercicio -aunque la serie estuviera ya terminada o estrenada, por ejemplo- para solicitar y obtener aquel, y previamente firmar un contrato de financiación y obtener la misma de un financiador privado que obtenga la deducción.

Consulta 2: Límite de aplicación del artículo 39.7 de la LIS

El contribuyente que genere derecho a la deducción del artículo 36.1 de la LIS, debería poder aplicarse las mismas en su declaración del Impuesto con el límite del 50 por ciento de la cuota íntegra en determinados casos. Lo anterior, en la medida en que el artículo 36 de la LIS incluye en su ámbito de aplicación a los contribuyentes que participen en la financiación de Obras, se comprende que los contribuyentes que accedan a la deducción a través del artículo 39.7 de la LIS tendrán el mismo límite incrementado del 50 por ciento de la cuota.

Consulta 3: Trato fiscal de la financiación del artículo 39.7 de la LIS

En caso de aplicarse la propia productora el incentivo previsto en el artículo 36.1 de la LIS (sin traspasarla a través del artículo 39.7 LIS), esta generaría un menor gasto por Impuesto sobre Sociedades (Ingreso) en el momento de reconocerse el activo por impuesto diferido. Por tanto, en caso de resultar de aplicación el incentivo en la propia productora, no se generaría ingreso tributable alguno. Así, independientemente de cuál sea la contabilización de la obtención de financiación privada a través del contrato de financiación del artículo 39.7 LIS, no parecería haber justificación finalista para tener que reconocer un ingreso tributable en el supuesto de traspaso de la deducción dado que no se genera ningún tipo de ganancia.

Consulta 4: Compatibilidad Contrato de Financiación – AIE productora de la Obra

Según el artículo 39.7 de la LIS, "Para la aplicación de lo dispuesto en el presente artículo será necesario que tanto el productor como el contribuyente que participen en la financiación de la producción, suscriban un contrato de financiación (...)". La LPGE para el año 2017, subrayó que "se entenderá que las Agrupaciones de Interés Económico ostentan la condición de productor siempre que se constituyan como productora independiente, mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 4.n) de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, se incorporen a la producción con anterioridad a la fecha de finalización de rodaje, y designen al productor ejecutivo encargado de asumir la iniciativa del proyecto."

Así, en la medida en que la AIE cumpla con todas y cada una de las condiciones previamente comentadas, será la propia AIE quien tenga la condición de productora de la Obra y, por tanto, quien tenga derecho, en su caso, a generar la deducción prevista en el artículos 36.1 de la LIS, tal y como ha venido interpretando la Administración a través de numerosas consultas (por ejemplo, V1927-18, V1924-18, V2144-18 y V4490-16, en donde la Dirección General de Tributos subraya que: "en la medida en que la AIE cumpla los requisitos previstos en dicho apartado generará el derecho a aplicar la deducción en él contenida"). Nada obsta para ello la cuestión de que la AIE, en ocasiones al tener socios residentes impute bases de deducción a los mismos y no la deducción en sí: es ella misma quien genera la deducción y quien puede traspasarla por medio de la financiación contemplada en el artículo 39.7 de la LIS.

Así, la compatibilidad de lo previsto en los artículos 36.1 y 39.7 LIS, como es lógico, tiene su límite en la deducción fiscal máxima que puede generar la Obra conforme a los criterios fijados en aquellos, sin que, en ningún caso, puedan darse duplicidades del incentivo fiscal a través de las distintas modalidades de imputación/traspaso.

Consulta 5: Compatibilidad Contrato de Financiación y Obra Canaria

A diferencia de otros regímenes forales, los productores canarios sí aplican la LIS, con lo que les resultaría igualmente de aplicación lo dispuesto en el artículo 39.7 de la referida Ley, cuando se remite a la obtención, vía financiación, de la deducción del artículo 36 de la LIS. Ahora bien, en Canarias existe un régimen económico y fiscal especial (el Régimen Económico

Fiscal canario -REF-), por el que, siempre que se cumplan una serie de requisitos que permitan calificar la Obra como producción audiovisual canaria, la deducción por producciones audiovisuales se calculará aplicando unos porcentajes de deducción incrementados.

Así, un financiador, aunque resida fiscalmente en Territorio Común, podría financiar, de acuerdo con lo la literalidad prevista en el artículo 39.7 de la LIS, a una productora canaria para obtener la deducción. El productor canario, cumpliendo los requisitos debidos, tendría derecho a la deducción del artículo 36 de la citada Ley, pero incrementada, aunque traslade la misma a financiadores de Territorio Común.

Consulta 6: Interpretación artículo 39.5 de la LIS

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 39.5 de la LIS, sobre el requisito de mantenimiento de la propiedad intelectual de una Obra, "en el caso de producciones cinematográficas y series audiovisuales, se entenderá este requisito cumplido en la medida que la productora mantenga el mismo porcentaje de titularidad de la Obra durante el plazo de 3 años, sin perjuicio de su facultad para comercializar total o parcialmente los derechos de explotación derivados de la misma a uno o más terceros".

Así, el hecho de licenciar los derechos de explotación de la Obra a una única entidad no compromete la independencia de la productora a los efectos del artículo 4.n) de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine (en adelante, "**Ley del Cine**"). Asimismo, con independencia del tratamiento contable que debiera darse por parte del productor a la licencia de la totalidad de los derechos de propiedad intelectual de la Obra a uno o más terceros (y que pudieran llegar a desactivarse de balance o incluso a poder recalificarse la operación como un arrendamiento financiero), así como la posible vinculación entre las partes, el hecho de que aquel mantenga el mismo porcentaje de titularidad durante el periodo allí exigido, le permite cumplir con los requisitos de mantenimiento exigidos para la correcta aplicación del incentivo regulado en el artículo 36.1 de la LIS.

Consulta 7: Programas de televisión

La deducción del artículo 36.1 de la LIS trae causa en "*las inversiones en producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada*". Partiendo de la interpretación realizada por la propia DGT en consulta vinculante número V2007-12, los programas de televisión darán derecho a aplicar lo dispuesto en los artículos 36.1 y 39.7 de la LIS, en la medida que se entienda que este tipo de producciones encajan en la definición de serie de televisión recogida en el artículo 4.g) de la Ley del Cine, que las define como: "*La obra audiovisual formada por un conjunto de episodios de ficción, animación o documental con o sin título genérico común, destinada a ser emitida o radiodifundida por operadores de televisión de forma sucesiva y continuada, pudiendo cada episodio corresponder a una unidad narrativa o tener continuación en el episodio siguiente*". Según lo anterior, esta misma Dirección entiende que los programas de televisión "*parecen*

responder a las características de constituir [...] un conjunto de episodios, con título genérico común, destinado a ser emitido o radiodifundido por operadores de televisión de forma sucesiva y continuada, pudiendo cada episodio corresponder a una unidad narrativa. En cuanto a las posibilidades de ser episodios de ficción, animación o documental, no parece que puedan considerarse de ficción ni de animación, restando por tanto la posibilidad de que se trate de episodios de documental". Finalmente, la citada consulta concluye que, "en la medida que se cumplan todas las circunstancias comentadas, parece posible considerar que cada una de las producciones relacionadas en el escrito de consulta [programas de series de televisión documental], cumple las condiciones para aplicar la deducción por inversiones en producciones españolas de series audiovisuales de ficción, animación o documental".

Aunque si bien es cierto que lo aquí expuesto tiene como marco normativo el TRLIS anterior, la Consultante entiende que la finalidad de la norma no se ha visto modificada desde entonces, por lo que este criterio habría de seguir resultando de aplicación y, por tanto, es susceptible de deducción todo formato televisivo que se pueda encuadrar en el concepto de serie documental o documental televisivo.

Asimismo, el RDFA, en su artículo 2.1.e), prevé, desde 2015 (con posterioridad a la consulta vinculante previamente comentada), la siguiente definición de "documentales para televisión":

"Obras audiovisuales de carácter eminentemente narrativo, que no sean de ficción y que por su enfoque, estructura narrativa, composición, estética, diseño o estilo, plasmado preferiblemente en la forma de guion, intentan expresar la realidad con un particular sello de originalidad y perspectiva personal, mediante la creación o filmación de escenas o situaciones de la vida cotidiana o de la historia sacadas del contexto real para presentarlas como documento, con un cierto carácter atemporal que le desvincula del evento coyuntural al que puede estar ligado originariamente y que, además, implica la realización de actos de producción que demuestran que se ha dedicado un tiempo sustantivo a la preparación y posproducción del producto asimilables a otro tipo de producciones computables. En todo caso, no tendrán consideración de documentales los reportajes audiovisuales de carácter periodístico o informativo, ni la mera reproducción audiovisual de hechos noticiables").

Así, mientras no exista definición de serie documental en la Ley del Cine, para valorar si un programa de televisión tiene cabida en el artículo 36.1 de la LIS se debe analizar si aquel se adecua a la definición dada por el RDFA y si por contenido es calificable.

Y en virtud de lo expuesto,

SOLICITA

Que teniendo por formulada esta consulta vinculante, se sirva contestarla conforme al artículo 88 y 89 de la LGT y el Real Decreto 404/1997 (21 de marzo), sobre el régimen aplicable a las consultas cuya contestación deba tener carácter vinculante para la Administración Tributaria.

En Madrid, a 14 de diciembre de 2021

Dña. Mabel Elisabeth Klimt Yusti