

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años se ha podido constatar un notable incremento en las producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental. A través de la implantación de incentivos fiscales, se ha intentado dar una salida al sector cinematográfico, ya que en los últimos años se ha visto afectado tanto por una merma en las ayudas públicas como por la profunda crisis económica.

Asimismo, para poder comprender el funcionamiento del régimen tributario aplicable a dicho sector, puede resultar necesario empezar por plantearse por qué las producciones cinematográficas y audiovisuales son merecedoras de su fomento por medio de un beneficio fiscal. En estas circunstancias, el fomento de la producción audiovisual por parte de la Comisión y de los Estados miembros desempeña un papel importante para garantizar que puedan expresarse su cultura y su capacidad creativa y que se refleje la diversidad y la riqueza de la cultura europea.

En este contexto, es importante precisar que el Tratado de la Unión Europea reconoce la extraordinaria importancia del fomento de la cultura para la Unión Europea y sus Estados miembros al incluirla entre las políticas de la Unión mencionadas específicamente en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).¹

El presente artículo tiene la siguiente estructura: en el apartado segundo se analiza el marco normativo que afecta al incentivo fiscal que se establece para la cultura, tanto para las personas físicas como para las jurídicas. Además, se expone

¹ Apartado 2 y 4, del artículo 47 del Tratado de la Unión Europea.

(*) *Máster en Asesoría Fiscal por la Cámara de Comercio de Bilbao*

las diferencias que existen entre los distintos regímenes tributarios dentro del territorio español. A continuación, en el tercer apartado se hace referencia a la utilización dentro de esta industria de las Agrupaciones de Interés Económico (AIE) y a su manera de operar dentro de dicho sector. Posteriormente en la cuarta sección, se completa el estudio con unos supuestos prácticos que refleja el planteamiento seguido en el artículo y se presentan las conclusiones que se han obtenido, así como las posibles propuestas de mejora que han aflorado del estudio.

2. DEDUCCIÓN QUE SE ESTABLECE PARA EL FOMENTO DE LA CULTURA, TANTO PARA LAS PERSONAS FÍSICAS COMO JURÍDICAS

Cumplidos más de tres lustros de la vigencia de la Norma Foral 3/1996, del 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia, como indica el preámbulo de la Norma Foral 11/2013, del 5 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades, en adelante Norma Foral 11/2013, se hizo preciso acometer un proceso de renovación integral de la misma. Uno de los objetivos de la última reforma fiscal que se acometió en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV) era el replanteamiento y actualización de los incentivos fiscales.

En cuanto a las modificaciones realizadas se puede destacar la revisión de las deducciones. Si bien se determina el mantenimiento de determinadas deducciones por su eficacia incentivadora dentro del objetivo de la reactivación económica y de generación de empleo, también se procedió a eliminar aquellas otras de escasa eficacia incentivadora y aplicación práctica.

Una de las deducciones que se ha mantenido ha sido la de la realización de producciones cinematográficas y audiovisuales por parte de los contribuyentes del Territorio Histórico de Bizkaia, regulada en los apartados 1 y 3 de la disposi-

ción adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013 del Impuesto sobre Sociedades, aunque en un principio se planteó su supresión en la normativa del Impuesto sobre Sociedades y su sustitución por otro tipo de incentivos diferentes a los fiscales. Es preciso matizar que el texto actual de la disposición adicional decimoquinta se aprobó a través de la Norma Foral 3/2015, de 2 de marzo, de modificación de diversas Normas Forales en materia tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, esto es, con posterioridad a la entrada en vigor de la Norma Foral 11/2013, ya que la Diputación Foral de Bizkaia estaba pendiente de la autorización de la Comisión Europea.

A continuación analizaremos de forma detallada los beneficios previstos para la actividad cinematográfica, para posteriormente esbozar cómo la utilización de las AIE puede permitir un mejor aprovechamiento de este incentivo. Para ello, en primer lugar se debe analizar el concepto de ayuda de Estado, para proceder a explicar la deducción por inversiones cinematográficas y finalizar con la utilización de las AIE en el ámbito del sector del cine.

2.1. Ayuda de estado

La deducción para el fomento de la cultura se considera, en principio, una ayuda estatal a efectos de la Comisión Europea. Para ello, en primer lugar, se debe matizar la definición de ayuda de Estado. En el artículo 107 del TFUE, se establece que son incompatibles con el mercado interior, en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenace falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones. Como se puede observar, la deducción que se establece para el fomento de la cultura, cumple con todos los requisitos exigidos en dicho artículo para tener la consideración de ayuda de Estado.

lio de 2015 (C(2015) 5032 final) relativa a la ayuda estatal SA.40885 (2015/N) se declaró, que la deducción fiscal para producciones cinematográficas y audiovisuales, era compatible con el mercado interior. Para ello, la Diputación Foral de Bizkaia, el 10 de febrero de 2015 notificó a la Comisión Europea la existencia de un régimen de ayudas que eran consideradas como ayuda de Estado. En cuanto a la contestación de la Comisión, la ayuda era aceptaba bajo ciertas condiciones.

La Decisión tomada por la Comisión Europea, exige unos requisitos adicionales para que la ayuda de Estado se declare compatible. Para ello, debe cumplir el principio de legalidad general y los criterios específicos de compatibilidad establecidos en la Comunicación sobre el cine. Con lo que respecta al principio de legalidad general, cabe destacar que se debe garantizar que se respeten los principios del TFUE².

Por otro lado, la evaluación, de conformidad con el punto 52 de la Comunicación sobre el cine, establece que cada Estado miembro velará por el contenido de la producción subvencionada para que pueda calificarse como cultural, con arreglo a sus criterios nacionales siguiendo un proceso efectivo de verificación, que será revisado por la Comisión. Igualmente, la intensidad de la ayuda debe limitarse, en principio, no puede superar el 50% del presupuesto de la producción, siendo posible unos niveles más intensos para las producciones transfronterizas, para las obras audiovisuales de difícil inserción y para las coproducciones con países de la lista del Comité de Ayuda al Desarrollo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, como bien se indica en la Decisión de 15 de julio de 2015 (C(2015) 5032 final) relativa a la ayuda estatal SA.40885 (2015/N).

Con todo ello, se pretende dar seguridad jurídica tanto a las productoras de largometrajes como a los contribuyentes del Impuesto sobre Socieda-

No obstante, mediante la Decisión de 15 de ju-

² Artículos 18, 34, 36, 45, 49, 54, 56 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

des. Asimismo, se garantiza a los contribuyentes la necesaria conformidad con el Derecho de la Unión Europea del incentivo fiscal.

2.2. Deducción por inversiones en producciones cinematográficas (DA 15ª de la Norma Foral 11/2013)

El legislador, a través de esta deducción, pretende apoyar e incentivar la actividad de producción cinematográfica en España. Asimismo, el legislador hace uso de las posibilidades que le otorga el Concierto Económico. La norma fiscal cumple aquí una función de ordenación económica, que consiste en incentivar el desarrollo de un sector económico: la industria cinematográfica.

2.2.1. Deducción aplicable a las personas jurídicas

La disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013, es la que regula los incentivos fiscales para el fomento de la cultura que consiste en una deducción de la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades para 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.

Según la regulación original de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, como se ha indicado en el párrafo anterior, estas inversiones, darán derecho al productor a una deducción del 30%. La base de deducción estará constituida por el coste de la producción, así como por los gastos para la obtención de copias y gastos de publicidad y promoción a cargo del productor, con el límite, para ambos, del 40% del coste de producción. A esto hay que añadirle, que la citada base se reducirá, en su caso, en el importe total de las subvenciones recibidas.

Esta deducción se practicará a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra. No obstante, cuando la producción tenga

una duración superior a doce meses y afecte a más de un período impositivo de la entidad, ésta podrá optar por aplicar la deducción a medida que se efectúen los pagos y por la cuantía de éstos, con aplicación del régimen de deducción vigente a la fecha en que se inicie la misma. Y se precisa que, una vez ejercitada la opción, el criterio regirá para toda la producción. El contribuyente que desee ejercitar dicha opción deberá, en el plazo de un mes contado desde la fecha de inicio de la producción, comunicarlo por escrito a la Hacienda Foral de Bizkaia, señalando el montante de la producción y el calendario previsto de realización de la misma.

En los supuestos en los que se haya optado por aplicar la deducción a medida que se efectúen los pagos, si la producción no llega a finalizarse, la entidad deberá ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones practicadas, con los correspondientes intereses de demora, que deberán sumarse a la cuota resultante de la autoliquidación del ejercicio en que se abandone la producción sin finalizar esta.

Además, el apartado 3 de la disposición adicional decimoquinta declara aplicables a esta deducción las normas comunes a las deducciones de la cuota líquida contenidas en el artículo 67 de la Norma Foral 11/2013. En ella, se establecen cuestiones tales como el límite conjunto de la cuota líquida, esto es, la suma de las deducciones (los artículos 61 a 66 de la Norma Foral 11/2013, excepto las de investigación y desarrollo e innovación tecnológica) no podrá exceder conjuntamente del 45% de la cuota líquida del período. Asimismo, las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podrán aplicarse, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos. Por otra parte, la base de deducción estará constituida por la totalidad de la contraprestación, sin tener en cuenta los intereses, impuestos indirectos y sus recargos, y minorada, en su caso, en el importe de las ayudas y subvenciones recibidas.

En los supuestos de que el contribuyente obtenga ayudas, el importe de la deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas, no podrá superar el 50% del coste de producción, excepto que se trate de una producción transfronteriza financiada por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en la que participen productores de más de un Estado miembro de la Unión Europea, en cuyo caso no podrá superar el 60% del coste de producción.

En el caso de que las obras audiovisuales sean declaradas "difíciles" o las coproducciones en las que participen países de la lista del Comité de Ayuda al Desarrollo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, no será de aplicación el límite mencionado en el párrafo anterior.

Para poder aplicar ésta deducción, será necesario el cumplimiento de los requisitos que se establecen en la disposición adicional novena del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades³, que se aprobó con posterioridad a la entrada en vigor del resto de la norma, ya que la Diputación Foral de Bizkaia estaba pendiente de la autorización de la Comisión Europea. Los requisitos que se establecen son los siguientes:

- La producción debe de obtener el correspondiente certificado de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural en relación a su contenido, su vinculación con la realidad cultural o su contribución al enriquecimiento de la diversidad cultural de las obras cinematográficas que se exhiben en territorio español, emitidos por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA).
- Se debe de depositar una copia nueva y en perfecto estado de la producción en la Fil-

moteca Española o la filмотeca oficialmente reconocida por la respectiva Comunidad Autónoma.

Asimismo en el apartado dos de dicha disposición, se determina qué obras audiovisuales tendrán la consideración de "difícil" a los efectos de la no aplicación de límite alguno sobre la deducción a aplicar.

Por lo que, una vez determinados los requisitos exigidos por la Hacienda Foral en relación con el certificado de nacionalidad y certificado que acredite el carácter cultural y además se deposite una copia nueva en la Filмотeca Española o en la filмотeca oficialmente reconocida por la respectiva Comunidad Autónoma, es preciso analizar los elementos básicos para la aplicación de la deducción, así como matizar algunos conceptos que se han ido mencionando a lo largo de este apartado.

Para comenzar, el concepto de producción audiovisual no se define en la norma tributaria, debiendo acudir a la Ley de Propiedad Intelectual, que define la obra audiovisual como "*Las creaciones expresadas mediante una serie de imágenes asociadas, con o sin sonorización incorporada, que estén destinadas esencialmente a ser mostradas a través de aparatos de proyección o por cualquier otro medio de comunicación pública de la imagen y del sonido, con independencia de la naturaleza de los soportes materiales de dichas obras*"⁴. A su vez, la Ley de Propiedad Intelectual define las grabaciones audiovisuales como "*Las fijaciones de un plano o secuencia de imágenes, con o sin sonido, sean o no creaciones susceptibles de ser calificadas como obras audiovisuales en el sentido del artículo 86 de esta Ley*"⁵. Esto es, la grabación au-

3 Decreto Foral 140/2015, de 28 de julio, del Territorio Histórico de Bizkaia, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre.

4 Decreto Foral 140/2015, de 28 de julio, del Territorio Histórico de Bizkaia, de la Diputación Foral de Bizkaia, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

5 Artículo 120.1. del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido

diovisual es la fijación en el correspondiente soporte de la obra audiovisual.

En cuanto a las producciones españolas que permiten la posibilidad de aplicar la deducción, la normativa específicamente establece que darán derecho a aplicar la mencionada deducción a las inversiones en producciones de: largometrajes cinematográficos, series audiovisuales de ficción, animación y documentales. En este caso, dichos conceptos se definen en el artículo 4 de la Ley 55/2007. Además, será necesario que dichas producciones permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada.

Respecto a la nacionalidad de la obra cinematográfica, la deducción únicamente es de aplicación en aquellos supuestos en los que la inversión se haya realizado en producciones cinematográficas españolas. La normativa del Impuesto sobre Sociedades tampoco define cuándo la producción tiene la calificación de española, debiendo remitirnos al artículo 5 de la Ley del Cine. Asimismo, el cumplimiento del requisito de nacionalidad debe ser verificado por el órgano competente, es decir, el ICAA, organismo dependiente del Ministerio de Cultura.

Así, la emisión del certificado de la nacionalidad española se realizará por el ICAA, una vez finalizada la producción cinematográfica y fiscalizado el cumplimiento de los requisitos establecidos por la normativa aplicable.

Tal y como expresamente se indica en la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013, corresponde aplicar la deducción al productor de la obra cinematográfica o audiovisual. A este respecto, la interpretación del término productor vendría definida en la Ley de Propiedad Intelectual, que determina: “Se entiende por productor de una grabación audiovisual, la persona natural o jurídica que tenga la iniciativa

do de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

y asuma la responsabilidad de dicha grabación audiovisual”⁶. Por lo tanto, la clave está en que la productora o el productor, tenga la iniciativa y asuma la responsabilidad de la grabación audiovisual.

Por otro lado, según la normativa aplicable al incentivo fiscal, la base de deducción será el coste total de la producción (excluidas las subvenciones), así como por los gastos para la obtención de copias y gastos de publicidad y promoción a cargo del productor, hasta el límite para ambos del 40% del coste de producción. Debe tenerse en cuenta que no tiene por qué coincidir con el coste de la película de acuerdo con lo definido en la normativa para la concesión de las subvenciones.

2.2.2. Deducción aplicable a las personas físicas

Con lo que respecta a las personas físicas, éstas también se podrán beneficiar de este incentivo fiscal. Para ello el artículo 88 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) podrán aplicar las deducciones para incentivar las inversiones en activos no corrientes nuevos y la realización de determinadas actividades previstas en el capítulo III del título V y en la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013, con igualdad de porcentajes y límites de deducción.

Es decir, cualquier contribuyente del IRPF que ejerza una actividad económica⁷, tendrá, en su caso, la opción de aplicar, con igualdad de requisitos, la deducción descrita en la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013 del Impuesto sobre Sociedades.

⁶ Artículo 120.2 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

⁷ Artículo 24 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.3. COMPARATIVA DE LA DEDUCCIÓN CON EL RESTO DEL ESTADO

Para obtener una visión más completa del beneficio fiscal es necesario observar las diferencias que existen entre los Territorios Forales y el resto del Estado, es decir, es de gran importancia la comparativa existente con Territorio Común, Navarra y Canarias, ya que son los tres territorios que establecen diferencias en este sentido con la deducción establecida en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En el artículo 36 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante Ley 27/2014, se encuentra establecida la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. En dicho artículo se establece que dichas producciones darán derecho al productor a una deducción del 20% respecto del primer millón de base de deducción y del 18% sobre el exceso de dicho importe, con un límite de tres millones de euros para esta deducción. De modo que aquí se establece la primera diferencia respecto a lo establecido en el País Vasco. La segunda diferencia se encuentra en otro límite, que en la CAPV no existe. Dicho límite consiste en que al menos el 50% de la base sobre la que se aplica la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio español. No obstante, la base de la deducción está definida de la misma manera que en los territorios forales.

Asimismo el apartado dos de dicho artículo establece que, los productores registrados en el Registro de Empresas Cinematográficas del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, tendrán derecho a una deducción del 15% de los gastos realizados en territorio español, siempre que los gastos realizados en territorio español sean, al menos, de un millón de euros. Así pues, se

da la tercera diferencia, ya que esta deducción para las producciones extranjeras no se establece en los tres Territorios Históricos de la CAPV.

Por otra lado, la deducción por inversiones en Canarias viene regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias y en la disposición adicional decimocuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. En éste último, viene regulado los límites de las deducciones por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas en Canarias. En cuanto a la deducción, se establece que los productores podrán acogerse a una deducción del 40% respecto del primer millón de base de deducción y del 38% sobre el exceso de dicho importe, con un límite de 5,4 millones de euros cuando se trate de producciones realizadas en Canarias. Por otra parte, como se establece en la normativa de territorio común, al menos el 50% de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio español.

Además, para los productores que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, tendrán derecho a una deducción del 35% de los gastos realizados en Canarias, siempre que los gastos realizados en Canarias no superen los 4,5 millones de euros.

Una particularidad de las Islas Canarias es el régimen de baja tributación, denominado Zona Especial Canaria (ZEC). Se trata de un incentivo fiscal autorizado por la Comisión Europea en el año 2000⁸, para promover el desarrollo económico y social del archipiélago.

⁸ A través de la Decisión de 20 de diciembre de 2006 (C (2006) 6632 final) relativa a la ayuda estatal N 376/2006, la ayuda de Estado fue declarada compatible por la Comisión Europea.

La ventaja estrella es tributar a un tipo impositivo muy reducido del 4% en el Impuesto sobre Sociedades, en vez del tipo general del 25% vigente en Territorio Común y del 28% o 24% establecidos en el Territorio Histórico de Bizkaia. Este tipo impositivo reducido se aplicará sobre unos límites de base imponible atendiendo a la creación de empleo. También se incluyen otras ventajas y exenciones en el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) y en la repatriación de dividendos para empresas no residentes. Este tipo reducido es compatible con la deducción del 35% sobre gastos para producciones extranjeras y con otros incentivos fiscales del Régimen Económico y Fiscal Canario.

En definitiva, las Islas Canarias no solo son un atractivo vacacional sino que también fiscal. Los beneficios establecidos en dicho territorio se aplican con éxito para la producción audiovisual gracias al Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Por último se debe analizar la situación en la Comunidad Foral de Navarra. En este caso, la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales viene regulada en el artículo 65 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Se determina que las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, darán derecho al productor a una deducción del 35%, siempre y cuando al menos el 25% de la base de la deducción corresponda con gastos realizados en la Comunidad Foral de Navarra.

Asimismo, los productores que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial

seriada, tendrán derecho a una deducción del 35% de los gastos realizados en territorio navarro, siempre que la producción se ruede al menos una semana en interiores o exteriores de Navarra, salvo que por circunstancias debidamente justificadas el plazo fuera menor por no poderse realizar en el ámbito de la Comunidad Foral.

En lo que se refiere a la base de deducción, tanto en Canarias como en la Comunidad Foral de Navarra se calcula de la misma manera. Esto es, la base será el coste de producción, incluyendo los gastos de publicidad y promoción, con un límite del 40% del coste de producción.

Por otra parte, en todos los territorios, excepto en Navarra, se establece un límite conjunto sobre la cuota líquida. En territorio común el límite es de un 25% (salvo para la deducción del 15% para la producción extranjera de largometrajes cinematográficos), en Canarias de un 60% y en los Territorios Forales de un 45%. No obstante, en Navarra no se establece ningún límite en la cuota líquida.

Resumiendo, se puede decir que el marco normativo dentro del Estado difiere, y mucho. Tanto en territorio común como en Canarias y en Navarra, respecto a los tres Territorios Forales, los porcentajes de deducción no coinciden. Además, en el Estado y Canarias se establece un límite cuantitativo en cuanto al importe de deducción. No obstante, en todos los territorios, excepto en los Forales, establecen una deducción para los productores que se encarguen de producciones extranjeras. Asimismo, se regula un límite en la cuota líquida respecto al conjunto de deducciones, excepto en Comunidad Foral de Navarra.

3. FINANCIACIÓN DE LOS LARGOMETRAJES

Describir las características de la financiación del cine en España es describir una gran variedad de posibilidades y alternativas para conseguir una adecuada concreción de un proyecto.

Por una parte, la industria del cine, como otras

industrias estratégicas, cuenta con ayudas y subvenciones públicas para su desarrollo y posicionamiento nacional e internacional. Estas ayudas públicas van desde la internacionalización de la industria cinematográfica a medidas proteccionistas del cine español o europeo y un sistema de ayudas y subvenciones.

Por otra parte, están las características propias del cine como industria, donde el productor, como cualquier empresario, busca los mecanismos más apropiados para obtener la financiación de su proyecto, que van desde su propia aportación, a la inversión de terceros en el mismo.

Por ello, en este apartado se ve necesario desarrollar la novedad que se estableció, con la entrada en vigor de la Ley 55/2007, la creación de las Agrupaciones de Interés Económico para financiar las películas.

3.1. Agrupación de interés económico

Las Agrupaciones de Interés Económico (AIE) son otra vía alternativa para financiar las producciones cinematográficas, como bien se indica en el artículo 21 de la Ley 55/2007. Aunque hasta estos últimos años apenas se había utilizado la constitución de las AIE para la financiación de los largometrajes, el incentivo fiscal está en vigor desde el año 2007.

3.1.1. Régimen jurídico

Las AIE se encuentran reguladas en sus aspectos jurídicos por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico. En ella se define y se regula esta figura asociativa.

Con lo que respecta a las principales características, las AIE son entidades con personalidad jurídica y carácter mercantil, cuya finalidad consiste en facilitar el desarrollo o mejorar los resultados de la actividad de sus socios, y cuyo objeto debe limitarse exclusivamente a una actividad económica auxiliar de la que desarrollen

los mencionados, sin que tenga ánimo de lucro para sí misma⁹.

La estructura financiera de la AIE es muy flexible, sin que exista obligación de establecer una cifra de capital social. Además, la AIE puede acudir a la financiación externa. Los beneficios y pérdidas de la AIE se imputan a los socios a partes iguales, salvo que se acuerde otra cosa. La responsabilidad de los socios por las deudas de la AIE es personal e ilimitada, si bien subsidiaria de la Agrupación.

La Ley 12/1991, obliga a que al menos existan dos socios, tanto personas físicas como jurídicas que desempeñen actividades empresariales, agrícolas o artesanales, por entidades no lucrativas dedicadas a la investigación y por quienes ejerzan profesiones liberales. Asimismo, no podrá poseer, directa o indirectamente, participaciones en sociedades que sean miembros suyos, ni dirigir o controlar directa o indirectamente las actividades de sus socios o terceros.

Además, la Ley prevé dos órganos sociales, la asamblea de socios y el órgano de administración, gozando los socios de la más amplia libertad para decidir sobre su estructura y funciones, así como para establecer otros órganos. Eso sí, los acuerdos deberán adoptarse por unanimidad por todos los socios de la Agrupación. La convocatoria habrá de practicarse en el plazo de treinta días en el caso que sea a instancia de cualquier socio. No obstante, se podrá convocar por propia iniciativa.

Por último, la AIE puede constituirse por tiempo determinado o indefinido. En este último supuesto, los socios tendrán derecho a separarse de la Agrupación en cualquier momento, bastando una comunicación al efecto con una antelación mínima de tres meses. Por otro lado, cualquier sociedad, incluidas las Agrupaciones Europeas de Interés Económico, podrá transformarse en cualquier otro tipo de sociedad mercantil, incluida

⁹ Artículo 2 y 3 de la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.

en AIE. En este último caso, sin necesidad de disolverse y constituir una nueva persona jurídica.

3.1.2. Régimen tributario

Desde la perspectiva fiscal, las AIE son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, según el artículo 11 de la Norma Foral 11/2013, puesto que se trata de una entidad mercantil con personalidad jurídica propia, si bien la tributación de estas entidades presenta ciertas especialidades con respecto al régimen general del Impuesto sobre Sociedades, que se regulan en los artículos 73, 74 y 76 de la Norma Foral 11/2013.

La tributación de la AIE se encuentra subordinada a la residencia de sus socios. En el artículo 2 de la Norma Foral 11/2013 se indica que será de aplicación la normativa vizcaína del Impuesto sobre Sociedades a las AIE cuando la totalidad de quienes las integren estén sujetos a la normativa foral de cualquiera de los Territorios Históricos de la CAPV y tengan su domicilio fiscal en Bizkaia o, teniéndolo en territorio común, realicen en Bizkaia una proporción mayor del volumen de operaciones que en cada uno de los otros Territorios Históricos. No obstante, si las AIE tienen su domicilio fiscal en Álava o en Gipuzkoa pero no realizan en ese Territorio Histórico operaciones que deban computarse a efectos de su volumen de operaciones, aplicarán la normativa vizcaína cuando realicen en Bizkaia una proporción mayor del volumen de operaciones que la que realicen en el otro Territorio Histórico.

Por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español, no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades en sede de la Agrupación. Además, no procederá en sede de la AIE, en ningún caso, la devolución de las retenciones, pagos a cuenta, etc., cuando la suma de éstas supere el importe de la cuota efectiva.

Por otro lado, se imputarán a los socios residentes en territorio español, las bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas en sede de la

Agrupación. Las bases imponibles negativas que se imputen a sus socios no podrán ser objeto de compensación por la entidad que las obtuvo. En consecuencia, las deducciones de la cuota líquida a las que tenga derecho la entidad se imputará también a los socios residentes en territorio español. Las bases de las mismas se integrarán en la liquidación de los socios, minorando su cuota, según las normas del Impuesto sobre Sociedades o del IRPF, según la condición del citado socio. Asimismo, se imputan a los socios residentes las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad. El importe de las operaciones realizadas en uno y otro territorio, será tenido en cuenta por los socios para determinar la proporción de sus propias operaciones económicas, a efectos tanto de la normativa aplicable a los socios como de la administración competente para la exacción a realizar.

No obstante, tras la Norma Foral de Medidas Tributarias para 2016, (Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria, en adelante Norma Foral 5/2016), se ha establecido que en los casos en los que las aportaciones de los socios a las AIE deban ser calificadas como instrumentos de patrimonio con características especiales, conforme a los criterios contables (se trata de socios que solamente financian a la AIE, pero que no desarrollan una actividad relacionada con la de la misma), la imputación de bases imponibles negativas y de deducciones de la cuota no podrá superar el importe correspondiente, en términos de cuota, resultante de multiplicar por 1,20 el importe de las aportaciones desembolsadas por el socio al capital de la Agrupación. Además, el exceso no podrá ser objeto de imputación a los socios en ningún caso¹⁰. Además, en este sentido, en el artículo 41.bis del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades¹¹ se establece que este límite del 1,20 sobre las aportaciones desembol-

¹⁰ El último párrafo del artículo 73.1.b) de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades..

¹¹ Decreto Foral 203/2013, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

sadas en cada momento ha de ser aplicado de manera global para el conjunto de los períodos impositivos durante los que el socio mantenga su participación en la AIE y el exceso podrá ser objeto de imputación en los siguientes períodos, respetando la citada limitación.

La disposición adicional vigesimoquinta de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia establece expresamente que tanto la limitación absoluta a la acreditación de bases de deducciones por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, como la relativa relacionada con la rentabilidad financiero-fiscal de la inversión para los socios de las AIE cuyas participaciones deban calificarse contablemente como instrumentos de patrimonio de características especiales, resulta igualmente aplicable a los socios forales de AIE sometidas a la normativa de régimen común o a cualquier otra normativa no foral.

Otra novedad establecida en la Norma Foral de Medidas tributarias para el 2016, es que no se integrarán en la liquidación de los socios las deducciones previstas en los artículos 62 a 64 (I+D+i) de la Norma Foral 11/2013, en los supuestos en los que sus aportaciones a la AIE deban ser calificadas como instrumentos de patrimonio con características especiales conforme a los criterios contables (se trata de socios que solamente financian a la AIE pero que no desarrollan una actividad relacionada con la de la misma). No obstante, la entrada en vigor de esta medida es para los períodos impositivos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017.

Con lo que respecta a la distribución de dividendos y participaciones en beneficios, los que correspondan a los socios no residentes, tributarán en tal concepto, de conformidad con las normas del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y los convenios que fueren de aplicación. No obstante, los que correspondan a los socios residentes y procedan de períodos impositivos en los que la entidad se hallase sometida a este régimen especial, no tributarán por el Impuesto sobre So-

iedades ni por el IRPF. Además, no afectará al valor de adquisición de las participaciones de los socios que los reciban, siempre que sean quienes hubiesen recibido la imputación de la base imponible correspondiente a los mismos. En el caso de que los socios adquieran las participaciones con posterioridad a la imputación de la base imponible correspondiente, se disminuirá en el valor de adquisición de los mismos en dicho importe.

En el caso de que se produzca la transmisión de participaciones en el capital, fondos propios o resultados de entidades acogidas a este 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 comprendido entre su adquisición y transmisión. Es decir, lo que se denomina el coste de titularidad.

Otra de las modificaciones establecidas en el año 2016 que afecta a este incentivo fiscal, consiste en que el valor de adquisición de las participaciones se minorará en el importe de las pérdidas sociales que hayan sido imputadas a los socios. No obstante, cuando así lo establezcan los criterios contables, el valor de adquisición se minorará en el importe de las bases imponibles negativas y las deducciones que hayan sido imputadas a los socios en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión, hasta que se anule el referido valor, integrándose en la base imponible igualmente el correspondiente ingreso financiero¹².

Las imputaciones referidas en párrafos anteriores, se efectuarán a las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio o de empresa miembro, el día de la conclusión del período impositivo de la entidad sometida a este régimen, en la proporción que resulte en la escritura de constitución de la entidad y en su defecto, por partes iguales. El momento de efectuar la imputación será cuando los

12 Consulta de 25 de marzo de 2009 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas..

socios o empresas miembros sean entidades sometidas a este régimen especial en la fecha del cierre del ejercicio de la entidad sometida a este régimen. En los demás supuestos, en el siguiente período impositivo, salvo que se opte por hacerlo de forma continuada en la misma fecha del cierre del ejercicio de la entidad sometida a este régimen.

Asimismo, los socios o empresas miembros a las que sea de aplicación este régimen especial deberán presentar, conjuntamente con su liquidación del Impuesto sobre Sociedades, una relación de las personas que ostenten los derechos económicos inherentes o la cualidad de socio o empresa miembro, el último día de su período impositivo y en la proporción en la que cada una de ellas participe en los resultados de dichas entidades.

Por último, deberán mencionar en la Memoria los beneficios aplicados a reservas que se correspondan a períodos impositivos en los que tributaron en régimen general, como las reservas que se correspondan a períodos impositivos en los que tributaron en el régimen especial, distinguiendo entre los que correspondieron a socios residentes de los que correspondieron a socios no residentes. Y en el caso de distribución de dividendos y participaciones en beneficios con cargo a reservas, deberán designar la reserva aplicada, en función de la clase de beneficios de los que procedan. Estas menciones deberán permanecer mientras existan reservas procedentes de beneficios que han tributado en este régimen especial.

Finalmente, cabe destacar la exención que, en el ámbito del ITP y AJD, tienen las siguientes operaciones relativas a las AIE: la constitución, los contratos preparatorios y demás documentos legalmente necesarios para la constitución, aportación de socios y reducción del capital; disolución y liquidación; y las operaciones de transformación de cualesquiera otros tipos de sociedades en AIE y viceversa¹³.

¹³ Artículo 59.3. de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Una vez desarrollado el régimen tributario es preciso que se matice el punto de conexión que existe entre la CAPV y Territorio Común respecto del régimen tributario de las AIE. Para ello, en el apartado uno del artículo 20 de la Ley 12/2002, se establece que corresponderá el régimen tributario de las AIE al País Vasco, cuando la totalidad de las entidades que las integren estén sujetas a normativa foral. Por su parte, estas entidades imputarán a sus socios la parte correspondiente del importe de las operaciones realizadas en uno y otro territorio, que será tenida en cuenta por éstos para determinar la proporción de sus operaciones.

Por su parte, tal y como se ha comentado con anterioridad, el artículo 2 de la Norma Foral 11/2013 del Impuesto sobre Sociedades, señala en qué supuestos será de aplicación la normativa vizcaína.

Cuando la AIE tenga la sede en un Territorio Foral y en el caso que concurra que solo un miembro de la AIE esté sujeto a la normativa estatal, en este caso, la AIE se regirá por la normativa de Territorio Común.

Sin embargo, queda patente una falta de reciprocidad dado que, para que una AIE pueda aplicar el régimen tributario del País Vasco, todos los miembros de la AIE, tanto las personas físicas como las jurídicas, deben de estar sujetas a la normativa foral.

3.1.3. Utilización de las agrupaciones de interés económico en el marco de las inversiones cinematográficas

Una vez desarrollada la regulación, tanto del régimen mercantil como del tributario, conviene precisar los conceptos más relevantes de las AIE dentro del funcionamiento del sector cinematográfico.

En primer lugar, una de las principales preguntas que podría plantearse está relacionada con si una AIE tiene la condición de productora de una obra audiovisual, a efectos de la deducción

por incentivos para el fomento de la cultura prevista en el apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013. Para ello, debemos remitirnos a lo definido en el apartado dos de este artículo, en el que se definía el concepto de productor. Además, tal y como específicamente se recoge en la Ley 55/2007 y en el Real Decreto 1084/2015, de 4 de diciembre, por la que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, en adelante Real Decreto 1084/2015, esta condición puede recaer sobre las AIE que tengan por objeto la realización de actividades de producción cinematográfica.

Este mismo criterio es igualmente aplicable a la cuestión relativa a si la AIE tiene que participar en la producción de la obra desde la fase de preproducción, o si, por el contrario, puede incorporarse a la misma en cualquier momento anterior a la calificación del largometraje.

De manera que, atendiendo especialmente a lo dispuesto en el Real Decreto 1084/2015, una AIE que se incorpore como coproductora a la película en un momento indeterminado de su proceso de producción, tendrá la consideración de productora, siempre y cuando dicha incorporación se produzca con anterioridad a la finalización del referido proceso de producción, y se cumplan los requisitos mencionados en los párrafos anteriores.

Una segunda pregunta que nos podemos plantear es qué puede ocurrir cuando las subvenciones que se otorgan o se reconozcan, sean concedidas en un período impositivo posterior al de la práctica de la deducción. Este caso, aunque parezca incomprensible, puede ser relativamente muy frecuente, ya que, por ejemplo, las ayudas para la amortización se conceden una vez terminada la obra audiovisual. Por lo que, si se recibe una subvención en un período impositivo posterior al de aplicación de la deducción, conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013, se deja de cumplir uno de los requisitos que afectan a la determinación de la base de la misma. Por

esta razón, debe de regularizarse el exceso de deducción declarado y practicado, junto con sus intereses de demora, en la autoliquidación del ejercicio en el que se obtiene la subvención, pero sin que resulten exigibles otros recargos por este motivo¹⁴. Asimismo, la base de esta regularización deberá ser imputada a quienes ostenten la condición de socios de la AIE al cierre del período impositivo en el que se reciba la subvención, aun cuando sean distintos de quienes aplicaron, en su momento, el beneficio fiscal.

Lo mismo ocurre, en el caso de que la AIE soporte gastos de publicidad y de copias con posterioridad a la calificación de la película y a la obtención de las certificaciones administrativas correspondientes.

Por otra parte, debemos remitirnos a la Resolución de 28 de mayo de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ya que en ella se define qué tipo de elementos, desde el punto de vista contable, son las obras audiovisuales. En ella se establece que las obras audiovisuales son elementos de inmovilizado intangible, las cuales se deben de amortizar durante su vida útil a partir del momento en que esté en condiciones de funcionamiento, es decir, cuando sea susceptible de producir ingresos con regularidad. Salvo prueba en contrario, se presumirá que la fecha de inicio de la amortización es la de calificación administrativa por edades y la vida útil de estos activos no será superior a cinco años, salvo prueba en contrario¹⁵.

De manera que, en definitiva, tal y como se indica desde 2016 en el artículo 20 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, las dotaciones a la amortización del inmovilizado intangible de vida útil definida son deducibles en el porcentaje correspondiente a su vida útil, y en este supuesto, por tanto, lo serán hasta un máximo del 20% anual.

¹⁴ Artículo 119.2. y 127.2. de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

¹⁵ Apartado 3.a) de la norma sexta de la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Otra de las cuestiones que se pueden plantear es qué sucede cuando a la AIE le es de aplicación en el Impuesto sobre Sociedades la normativa de Territorio Común y alguno de sus socios esté sujeto a la normativa foral. En ese caso, debemos remitirnos a lo que se ha mencionado en el apartado 3.1.2., relativo al régimen tributario de las AIE, donde se establecía el punto de conexión entre el Estado y el País Vasco en relación a la normativa a aplicar para la exacción del Impuesto sobre Sociedades de la AIE. En consecuencia, para el cálculo de las bases imponibles y de los demás conceptos a imputar por las AIE, debe atenderse a la normativa, foral o común, que les resulte de aplicación a las AIE, quienes, aun cuando no tributan efectivamente por las magnitudes que imputan a sus socios residentes, tienen la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

De manera que, en lo que se refiere a las bases imponibles, positivas o negativas, y a las bases de deducción de la cuota a las que tenga derecho la entidad, esto supone que las mismas han de ser imputadas a los socios vizcaínos, sin ningún tipo de ajuste, aun cuando la regulación del Impuesto a la que estén sometidos difiera de la vigente en Territorio Común. Posteriormente, cada socio aplicará sobre dichas bases, las reglas correspondientes a su imposición personal (normativa vizcaína del IRPF o IP).

Finalmente, para tener una completa visión de las AIE en el marco del sector cinematográfico, podríamos plantearnos si los miembros de la AIE pueden transmitir la condición de socio en cualquier momento, sin que, por ello, se pierda el derecho a la práctica de la deducción regulada en la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013. Para ello, debemos remitirnos a las reglas establecidas a las AIE en el marco del Impuesto sobre Sociedades. De ellas se deduce, que la transmisión de la condición de socio de la AIE no supone el incumplimiento de ninguno de los requisitos exigidos para la práctica de la deducción, puesto que quien acredita el derecho a la misma es la propia AIE, y no sus socios.

Todo ello, sin perjuicio de que la base de la deducción se deba imputar a quien ostente la condición de socio a la conclusión del período impositivo en el que se genere el derecho a la misma, conforme a lo previsto en el apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013.

3.1.4. Límite de imputación que se establece a partir del 1 de enero de 2016 a través de la norma foral 5/2016

En el apartado 3.1.2 se ha desarrollado el régimen tributario de las AIE, donde se hacía referencia a las novedades que se han establecido a partir del año 2016. Dichas novedades se aprobaron por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, el 20 de julio en la Norma Foral 5/2016 por la que se introducen una serie de modificaciones en determinados impuestos, básicamente en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades.

La entrada en vigor de la Norma Foral 5/2016, se produce, en unos casos con efectos retroactivos a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, a los iniciados a partir del 1 de julio de 2016 y en otros casos, resultarán de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2017.

Dicha norma, tiene como finalidad limitar las rentabilidades financiero-fiscales calificadas "injustificables", como bien se indica en la propia Exposición de motivos de la Norma Foral 5/2016, de las que en los últimos años determinados inversores a través de la utilización de las AIE se han visto beneficiados. Por ello, este límite pretende limitar el abuso en su utilización mediante la adopción de las medidas ya descritas en el apartado 3.1.2.

De esta manera, en el caso de socios de la AIE que solamente participan en la misma como financiadores de los proyectos a cambio de recibir la imputación de las magnitudes de la Agrupación, pero que no desarrollan una actividad relacionada con la de la AIE, la Norma Foral esta-

blece un mecanismo general de limitación de la rentabilidad que pueden recibir por esta vía.

En ella, se introduce una regla mediante la que se limita la imputación tanto de bases imponibles negativas como de deducciones a los socios de cualquier AIE cuyas aportaciones se califiquen contablemente como instrumentos de patrimonio de características especiales. El límite, en términos de cuota, es el resultado de multiplicar por 1,20 las aportaciones que hubiera desembolsado a la AIE, y afecta a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016. Por lo que, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, en las que los socios de las AIE se beneficien de las bases imponibles negativas como de las deducciones, deberán de aplicar dicho límite en el Impuesto sobre Sociedades del 2016.

Sin embargo, ¿qué ocurre o cómo afecta la limitación del 20% del ahorro fiscal, a estructuras que entraron en vigor y generaron deducciones y pérdidas fiscales para los socios antes del 1 de enero de 2016? En ese caso, las anteriores deducciones se regirán por la normativa vigente en el ejercicio correspondiente. Esto es, se entiende que el límite establecido del 1,20 es de aplicación a la deducción pendiente que tengan los socios para el ejercicio 2016. Por ejemplo, supongamos que por causa del límite del 45% de la cuota líquida los socios tengan pendiente de imputar parte de la deducción generada en ejercicios anteriores al 2016. En este caso, se deberá de atender a si la deducción aplicada en el Impuesto sobre Sociedades o en el IRPF del 2015, excediese del límite del 1,20 o no. Por lo tanto, en el caso que exceda dicho límite, en el Impuesto sobre Sociedades o en el IRPF del 2016 no podrá aplicar la deducción pendiente. Al contrario, en el caso de que no haya excedido dicho importe en el Impuesto sobre Sociedades o del IRPF del 2015, en el Impuesto sobre Sociedades o en el IRPF del 2016 podrá aplicar la deducción hasta el resultado de multiplicar por 1,20 las aportaciones que hubiera desembolsado a la AIE, es decir, se podrá deducir lo que esté entre el límite del 45% y el límite del 1,20.

En definitiva, para aquellas películas en las cuales el rodaje finalizó en el año 2015 y los socios de la AIE tengan pendientes partidas para aplicar en los períodos impositivos siguientes, estarán condicionados al límite descrito en este apartado. En consecuencia, en aquellas producciones cinematográficas que se hayan financiado por una AIE con anterioridad a 2016, se verán perjudicados por esta limitación. De modo que, cuando los socios de la AIE en su día hicieron los cálculos no contaban con esta limitación, y, sin embargo, en la actualidad se verán afectados en el beneficio a obtener por su inversión.

4. EJEMPLOS PRÁCTICOS

En el siguiente apartado se hace referencia al tratamiento de las principales operaciones relacionadas con este incentivo. En primer lugar, se describe cómo se contabilizan las aportaciones de los socios a una AIE y el otorgamiento al derecho a recuperar el capital aportado junto a un rendimiento financiero que se obtiene, a juicio del ICAC, a través de la imputación de las bases imponibles negativas que genera la AIE. Y en segundo lugar, se procede a desarrollar un ejemplo práctico para poner en práctica lo que se ha ido desarrollando a lo largo del presente artículo.

4.1. Contabilización de las participaciones de la aie

En relación con la inversión en las participaciones de una AIE, en la que los socios recuperan el capital y obtienen su rentabilidad a través de la imputación de bases imponibles negativas y de las deducciones generadas por la AIE, es preciso tener en consideración lo establecido en la Consulta de 25 de marzo de 2009 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Teniendo en cuenta la complejidad de las AIE, es preciso realizar las siguientes observaciones en relación al tratamiento contable de la inversión financiera en una AIE. Por un lado, según la Consulta descrita en el párrafo anterior, las aportaciones por los socios no gestores a una AIE que les otorga el derecho a recuperar el ca-

pital aportado junto a una rentabilidad que se obtiene, a través de la imputación de las bases imponibles negativas y deducciones que genera la AIE, es asimilable a un instrumento financiero¹⁶. Esto es, el reconocimiento por parte del socio de un activo financiero, que en un futuro va a suponer la posibilidad de cancelar un pasivo por impuesto corriente (la deuda por el Impuesto sobre Sociedades). Asimismo, las aportaciones de socios de la AIE se deben de calificar como un instrumento de patrimonio de características especiales, ya que solamente participan en la misma como financiadores de los proyectos a cambio de recibir la imputación de las magnitudes de la Agrupación, pero no desarrollan una actividad relacionada con la de la AIE. No obstante, en este punto se debe de tener en cuenta la limitación establecida en la Norma Foral 5/2016, que consiste en limitar también, desde 2016, el importe del beneficio fiscal a obtener en el resultado de multiplicar por 1,20 el importe de las aportaciones desembolsadas por dichos socios.

Por otro lado, la participación se clasificará en la categoría de inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, o con carácter general, en la categoría de activos financieros disponibles para la venta. Además, dado que las aportaciones no se realizan con el ánimo de ser reintegradas en el futuro, sino de recuperarse a través de la imputación de bases imponibles negativas y deducciones, en un importe superior al capital aportado, este hecho deberá tenerse en consideración a los efectos de calcular el importe recuperable de la inversión, concluyéndose que no procedería, en su caso, registrar deterioro alguno por la evolución desfavorable de los fondos propios de la AIE.

No obstante, con lo que respecta a la baja de activos financieros, la empresa dará de baja un activo financiero, cuando expiren o se hayan cedido los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero, siendo

¹⁶ Norma novena de Registro y Valoración del Real Decreto 1514/200, de 16 de noviembre, por el que se aprueba del Plan General de Contabilidad.

necesario que se hayan transferido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad¹⁷. En relación con este aspecto, a medida que se vayan imputando las bases imponibles negativas en los socios de la AIE, se producirá la baja de su participación en la AIE, sin perjuicio, en aras a la imagen fiel, de dejar registrada la participación en la AIE por un valor insignificante, y por diferencia con la deuda registrada frente a la Administración tributaria que es objeto de cancelación, el correspondiente ingreso financiero. La imputación de la base imponible negativa se refleja contablemente mediante la cancelación de la deuda con la Hacienda Pública, que el socio de la AIE tendría en el ejercicio si no hubiera tenido lugar la imputación de créditos fiscales. Y en consecuencia, la contrapartida sería la baja del activo financiero.

Para comprender mejor el tratamiento contable, se desarrolla a continuación un ejemplo numérico. Supongamos que una sociedad invierte 1.000€ en una AIE que produce una obra audiovisual. Además, se imputa una base imponible negativa de 2.500€ y una deducción de 600€. Por lo tanto, el asiento vendría definido de la siguiente manera:

1.300€	(4752)HP, acreeedpora por IS (2.500 x 28% + 600)	(251) Participación AIE	1.000€
		(769) Ingresos financieros	300€

No se debe de olvidar que tras la Norma Foral de Medidas Tributarias para 2016, se limita el importe del beneficio a obtener en el resultado de multiplicar por 1,20 el importe de las aportaciones desembolsadas por los socios. En el ejemplo, lo máximo a imputar sería 1.000€ x 1,20 = 1.200€. Igualmente, se integra en la base imponible el ingreso financiero contabilizado, por lo que la rentabilidad final sería de un 14,4%, en el caso de que el tipo sea del 28%,

¹⁷ Se entenderá que se han cedido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero cuando su exposición a tal variación deje de ser significativa en relación con la variación total del valor actual de los flujos de efectivo futuros netos asociados con el activo financiero.

esto es, el 20% de 28% son 5,6%, por lo que la rentabilidad final es de un 14,4% (20% - 5,6%).

Por último, en el registro del gasto por el Impuesto sobre Sociedades, no se tendrá en cuenta la norma quinta de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 9 de octubre de 1997, respecto a la compensación de bases imponibles negativas.

4.2. EJEMPLO PRÁCTICO DE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES CINEMATográfICAS

Supongamos que estamos ante una AIE, denominada LARGOMETRAJES, AIE, cuyo domicilio fiscal se encuentra en Bizkaia y que es una empresa de producción audiovisual, constituida por una persona física y por dos sociedades vizcaínas (SOCIEDAD X, SL y SOCIEDAD Z, SL), todos ajenos al sector cinematográfico. Las aportaciones de cada socio a la AIE se describen en la tabla siguiente:

	Aportaciones	Participación AIE
Persona A	120.000,00€	4,5%
Sociedad X, SL	800.000,00€	30,0%
Sociedad Z, SL	1.746.555,67€	65,5%
Capital AIE	2.666.666,67€	100,0%

La SOCIEDAD X, SL ha invertido 800.000€ en la producción de una película, en la que únicamente participan productores del Estado español, a través de la AIE y la SOCIEDAD Z, SL ha invertido 1.746.555,67€. Esto es, la SOCIEDAD X, SL tiene una participación del 30% y la SOCIEDAD Z, SL de un 65,5% en la AIE. Por último, la PERSONA A ha invertido 120.000€, adquiriendo una participación de un 4,50% en la AIE.

Se entiende que la película cumple con todos los requisitos exigidos de nacionalidad, y se ha confeccionado la copia física previa a su producción industrial. Además, se ha depositado una copia en la Filmoteca Nacional. Los resultados de la explotación de LARGOMETRAJES, AIE para el ejercicio 2016 son los siguientes:

Ingresos de la producción	97.237,00€
+ Coste de producción	5.740.000,00€
+ Gtos. de publicidad y promoción	1.250.000,00€
	(< 2.296.000€)
- Subvenciones(-)	1.000.000,00€
	(< 2.870.000€)
Resultado de la producción (BI)	- 5.892.763,00€

Por lo tanto, se cumple el requisito del 40% del coste de producción para los gastos de publicidad y promoción y también se cumple el límite que se establece para las subvenciones, esto es, el importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas y subvenciones percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 50% del coste de producción. En consecuencia, LARGOMETRAJES, AIE podrá aplicar la deducción por inversiones cinematográficas establecida en la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013, por el importe resultante de multiplicar el coste de producción por el porcentaje de deducción establecido, es decir, (5.740.000€ + 1.250.000€ - 1.000.000€) x 30% = 1.797.000€.

Por otra parte, a los socios de la AIE, esto es, a la SOCIEDAD X, SL, a la SOCIEDAD Z, SL y a la PERSONA A, se les imputarán las bases imponibles y las bases de la deducción por incentivos para el fomento de la cultura, que serán objeto de integración en sus correspondientes bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades y del IRPF:

SOCIEDAD X, SL:

BIN de la AIE	- 1.767.828,90€
	(5.892.763€ x 30%)
Rtdo de su explotación	4.000.000,00€
Tributación Ing. Fin. AIE	160.000,00€
	(960.000€ - 800.000€)
Base Imponible para IS	2.392.171,10€
Cuota líquida IS	669.807,91€
	(Tipo del 28%)
Importe de la deducción	- 539.100,00€
	(1.797.000€ x 30%)
Límite de la cuota líquida	- 301.413,56€
	(669.807,91€ x 45%)
Deducción aplicada	- 301.413,56€
Exceso para ejer.sig.	163.594,35€
	(1.767.828,90€ x 28% + 301.413,56€) - 960.000€
Cuota efectiva	237.686,44€

Con lo que respecta a la SOCIEDAD X, SL, se debe de atender al límite de cuota que se establece

para el conjunto de las deducciones (excepto para la de I+D+i), ya que no puede superar el 45% de la cuota líquida. Por lo tanto, el 45% de 669.807,91€ son 301.413,56€. En consecuencia, no se va poder aplicar en este ejercicio toda la deducción imputada, ya que supera dicho límite. Asimismo, se limita el importe del beneficio fiscal a obtener en el resultado de multiplicar por 1,20 el importe de las aportaciones desembolsadas por el socio, esto es, 800.000€ x 1,20 = 960.000€, lo que supone que el importe de la base imponible negativa (en términos de cuota) más la deducción que se ha de imputar la SOCIEDAD X, SL, debe de ser igual o inferior a ese importe y en este caso, como se puede observar, se supera dicho límite: $(1.767.828,90€ \times 0,28) + (1.797.000€ \times 30\%) = 1.034.092,09€$. Por lo que la SOCIEDAD X, SL solo se podrá imputar un total de $(800.000€ \times 1,20) = 960.000€$. No obstante, el beneficio fiscal en términos de cuota que obtendrá la SOCIEDAD X, SL, teniendo en cuenta el límite del 45% de la cuota líquida, no supera los 960.000€ (límite del 1,20). Por lo tanto, el exceso que se establece entre el límite del 45% y el límite del 1,20, se podrá aplicar en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos¹⁸, esto es, un total de 163.594,35€.

SOCIEDAD Z, SL:

BIN de la AIE	- 3.859.759,77€ <i>(5.892.763€ x 65,5%)</i>
Rtdo de su explotación	12.000.000,00€
Tributación Ing. Fin. AIE	349.311,13€ <i>(2.095.866,80€ - 1.746.555,67€)</i>
Base Imponible para IS	8.849.551,37€
Cuota líquida IS	2.377.074,38€ <i>(Tipo del 28%)</i>
Importe de la deducción	- 1.176.960,20€ <i>(1.797.000€ x 65,5%)</i>
Límite de la CL	- 1.069.683,47€ <i>(2.377.074,38€ x 45%)</i>
Deducción aplicada	- 1.015.134,07€ <i>(3.859.759,77€ x 28% - 2.095.866,80€)</i>
Exceso para ejer.sig.	0,00€ <i>2.095.866,80€ - (3.859.759,77€ x 28% + 1.015.134,07€)</i>
Cuota efectiva	1.361.940,31€

¹⁸ Artículo 2.3. del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 178/2016, de 20 de diciembre, por el que se introducen modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias del Territorio Histórico de Bizkaia.

Por otra parte, con lo que respecta a la SOCIEDAD Z, SL, también se debe de atender al límite de cuota que se establece para el conjunto de las deducciones (excepto para la de I+D+i), ya que no puede superar el 45% de la cuota líquida. Por lo que, el 45% de 2.377.074,38€ son 1.069.683,47€. En consecuencia, no podrá aplicar toda la deducción sobre la cuota líquida. Igualmente, se limita el importe del beneficio fiscal a obtener en el resultado de multiplicar por 1,20 el importe de las aportaciones desembolsadas por los socios, es decir, un total de 1.746.555,67€ x 1,20 = 2.095.866,80€. Por lo tanto, la SOCIEDAD Z, SL tiene limitado el importe a imputar en su Impuesto sobre Sociedades, por lo que no se podrá imputar la totalidad de la base imponible negativa ni la deducción para el fomento de la cultura, es decir, se podrá aplicar una deducción de la cuota por este concepto de 2.095.866,80€ - $(3.859.759,77€ \times 28\%) = 1.015.134,07€$ y no tendrá derecho a imputar ningún importe en concepto de deducción en los períodos impositivos siguientes al haber alcanzado su beneficio fiscal, el 1,20 del importe de sus aportaciones desembolsadas, salvo que se produjese un incremento en sus aportaciones efectivamente desembolsadas.

Por otro lado, tanto la SOCIEDAD X, SL como la SOCIEDAD Z, SL, la rentabilidad final que obtienen a través de su correspondiente inversión en la AIE es de un 14,4% $(20\% - 5,6\%)$, ya que el 20% de 28% son 5,6%.

Por último, no cabe olvidar el límite adicional que se establece, es decir, la tributación mínima que se exige en el artículo 58 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. Tanto en la SOCIEDAD X, SL como en la SOCIEDAD Z, SL, cumplen el requisito, ya que la aplicación de la deducción sobre la cuota líquida para determinar la cuota efectiva, no da lugar a que la cuota efectiva sea inferior al 13% del importe de su base imponible.

PERSONA A:

- Imputación de rentas:	
BIN de la AIE	- 265.174,33€ <i>(5.892.763€ x 4,50%)</i>
- Rendimiento de su actividad económica:	
Resultado de explotación	1.000.000,00€

- Base Imponible General:	
Base Imponible Total	734.825,67€
Minoración de la cuota	1.389,00€
Cuota íntegra general	359.383,96€
	(Tipo del 49%)
Base de la deduc.	$5.990.000€ \times 4,5\% = 269.550€$
Importe de la deducción	- 80.865,00€
	(269.000€ x 30%)
Deducción aplicada	- 14.064,58€
	(144.000€ - 265.174,33€ x 49%)
Limite cuota líquida	161.722,78€
	(359.383,96€ x 45%)
Cuota diferencial	345.319,38€

Por último, a la PERSONA A se le aplican los mismos límites que los establecidos para las personas jurídicas en el Impuesto sobre Sociedades. Por lo tanto, se debe de atender al límite de cuota que se establece para el conjunto de las deducciones (excepto para la de I+D+i), que en el IRPF, tal y como se indica en el art. 88.2 de la NFIRPF, no puede superar el 45% de la cuota íntegra del IRPF que se corresponda con la parte de base imponible general correspondiente a los rendimientos de las actividades económicas. Por lo que, el 45% de 359.383,96€ son 161.722,78€. En consecuencia, podrá aplicar toda la deducción establecida, ya que ésta no supera dicho límite. Igualmente, se limita el importe del beneficio fiscal a obtener en el resultado de multiplicar por 1,20 el importe de las aportaciones desembolsadas por los socios, es decir, para la persona física A un total de 120.000€ x 1,20 = 144.000€. En este caso, el beneficio total a nivel de cuota que obtiene por la inversión en la AIE son 210.800,42€ (265.174,33€ x 49% + 80.865€), por lo que excede del límite del 1,20. Por tanto, la PERSONA A se podrá imputar en su declaración del IRPF un importe total de 144.000€, esto es, una base imponible negativa, en términos de cuota, de 129.935,42€ y una deducción por incentivos para el fomento de la cultura, de 14.064,58€. No obstante, podrá deducirse de la cuota en los 15 siguientes ejercicios el importe imputado por la AIE correspondiente al incentivo para el fomento de la cultura que no ha sido objeto de deducción (80.865€ - 14.064,58€ = 66.800,42€), teniendo en cuenta el límite de beneficio fiscal a nivel de cuota por este incentivo del 1,20 de las aportaciones efectivamente desembolsadas en cada momento y, lógicamente, teniendo en cuenta también el

conjunto de las imputaciones realizadas en ejercicios anteriores.

Por último, la rentabilidad final que obtiene la PERSONA A sería de un 10,20% (20% - 9,8%), ya que el 20% de 49% son 9,8%.

5. CONCLUSIONES

El impacto cultural y económico que una producción cinematográfica tiene en el lugar de rodaje ha motivado la introducción de políticas fiscales encaminadas a la atracción territorial y promoción del sector. Así, la actividad cinematográfica es percibida como un fenómeno de gran relevancia y ello desde una doble perspectiva: por una parte, desde la perspectiva social y cultural, al tratarse de un medio de expresión artística de alto impacto que aúna diferentes disciplinas artísticas; y, por otra parte, desde la perspectiva económica, por los beneficios directos derivados de sus ingresos, la creación de empleo y la capacidad de contribuir a la difusión cultural del país de origen.

En definitiva, las principales ventajas que pueden obtener los socios de una AIE son los siguientes: en primer lugar, los miembros de la Agrupación, no asumen la iniciativa ni responsabilidad sobre la producción, pero obtienen una clara rentabilidad en poco tiempo, que se obtiene a través de beneficios fiscales que se han ido desarrollando en los apartados anteriores. Segundo, el inversor se despreocupa del éxito comercial de la película, ya que la rentabilidad fiscal está asegurada con total independencia de la explotación de la obra audiovisual. En tercer lugar, otorga una flexibilidad temporal que permite al inversor salir de la AIE una vez obtenida la rentabilidad y desvincularse totalmente de la posterior explotación de la película, sin ostentar sobre la misma, derechos de propiedad intelectual. Y por último, en cuarto lugar, el riesgo es mínimo, mejor dicho, es único, en el sentido de que podría ocurrir que la película no se terminase y por tanto, no se obtuviera la calificación del ICAA. En este caso hace peligrar la rentabilidad del inversor,

pero sería el único aspecto negativo. Por ello, los productores de la película podrían garantizar contractualmente al inversor, en el caso en que la película no se finalizase, o costase más de lo previsto, que se generase cualquier tipo de responsabilidad para la AIE.

Asimismo, se está registrando en los últimos años, dentro de la Unión Europea y en el resto de países desarrollados o emergentes, una carrera para crear condiciones fiscales competitivas que permitan atraer rodajes a sus países con el objetivo de generar actividad y riqueza, al tiempo que se consigue potenciar la imagen del país.

En el caso de España, Spain Film Commission ha desarrollado un ambicioso proyecto audiovisual para difundir la marca *Shooting in Spain* con la colaboración del ministerio de Educación, Cultura y Deporte, en su objetivo de atracción de rodajes extranjeros. Con esta eficaz herramienta, Spain Film Commission difundirá la cultura, escenografías e industria audiovisual españolas, aprovechando las múltiples posibilidades que ofrece el territorio español como lugar de rodaje. Un plan que suma al "Turismo cinematográfico" que ayuda a promover un impacto positivo entre los sectores implicados y que se desarrolla con éxito también en otros países.

Ahora bien, en los Territorios Históricos Forales como se ha analizado en el estudio, no se ha establecido la deducción para las producciones extranjeras, por lo que en este sentido, no vendría mal la inclusión de la deducción de proyectos extranjeros, exigiendo una inversión mínima en los Territorios Históricos Forales. En consecuencia, podría generar tanto distintas actividades conexas, como empleos, y al mismo tiempo se consigue potenciar la imagen de la CAPV en el exterior.

Finalmente, la deducción para el fomento de la cultura está en auge en estos últimos meses, tanto por las últimas medidas que se han llevado a cabo, como por la primera consulta vinculante que ha establecido la DGT sobre las deduccio-

nes por la producción y exhibición de espectáculos en vivo. Así, en la consulta vinculante de la DGT, V5479-16 de 29 de diciembre de 2016, se establece que las AIE son susceptibles de aplicarse los beneficios fiscales establecidos para la producción y exhibición de espectáculos en vivo. Por lo que respecta a Bizkaia, el espectáculo en vivo más popular de los últimos años es el Bilbao BBK Live, que atrae a tantos espectadores como a empresas de producción de música, marketing, etc. De modo que, se podría barajar la inclusión de deducción de otras actividades culturales distintas de las cinematográficas y series audiovisuales, como son la producción y exhibición de espectáculos en vivo, para atraer inversores privados que financien parte de los mismos y permitan, a su vez, mejorar la oferta musical.

Asimismo, de acuerdo con una de las noticias publicadas en la prensa local recientemente (a fecha 30 de marzo de 2017), la empresa organizadora de BBK Live ha modificado su forma jurídica, es decir, ha pasado de ser una Sociedad Limitada a una Agrupación de Interés Económico. Con este cambio jurídico, la empresa organizadora del festival, posiblemente esté preparando el terreno para beneficiarse de los incentivos fiscales establecidos, además de atraer capital de inversores privados.

Por otro lado, en los Presupuestos Generales del Estado para 2017, se ha confirmado en establecerse el IVA reducido del 10% a los espectáculos culturales en directo (hasta ahora se encontraba en el 21%). Las disciplinas que se verán beneficiadas por la medida serán el teatro, los conciertos, la danza, los toros y la ópera, entre otras. Otra medida, que intenta incentivar a que los ciudadanos asistan a este tipo de espectáculos, y así fomentando la cultura.

Por todas las razones mencionadas, se convierte en imprescindible crear un marco que mejore el tratamiento fiscal de la participación privada en la producción cinematográfica española. Y debe verse, más que como un acto filantrópico

de las Administraciones públicas, como una necesidad y como una medida de política económica acertada, que resulta altamente rentable para el país, tanto desde la óptica económica como desde la óptica cultural.